



COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE

TRABAJOS INTERAMERICANOS
TRABAJOS NACIONALES
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES





Detalle
TRABAJO INTERAMERICANO: La investigación en contabilidad internacional: La Norma Internacional de Información Financiera 16 y sus modificaciones por COVID-19 en Ecuador, Perú, República Dominicana y Uruguay. Norma Pontet Ubal - José David Gordillo - Glendy Jiménez - Ladislao Espinoza
TRABAJO NACIONAL: Prevalencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación. Linver Luciano Villar
TRABAJO NACIONAL: Avaliação da Clientela pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. Eloy Antonio Fenker
TRABAJO NACIONAL: Las criptomonedas y sus resultados en una empresa de minería. Nuria Gutiérrez - Geraldina Bauer - Analía Goenaga
TRABAJO NACIONAL: Información Integrada. Hacia un marco normativo unificado: Caso Banco Macro Argentina. Nuria Gutiérrez - María Guillermina Tennina - Analía Goenaga
TRABAJO NACIONAL: Efectos de los procesos contables en la región sur de República Dominicana durante el covid-19, 2020-2021. Virginia Rosmeri Ciprian Martínez
TRABAJO INTERAMERICANO: Aportes de la investigación contable para el desarrollo sostenible de la práctica profesional en el ámbito de los países de la AIC. José María González - Elsa Esther Choy Zevallos - Derly Milena Rodríguez Vargas
TRABAJO NACIONAL: Juicios en la preparación de estados financieros bajo NIIF de empresas mineras peruanas año 2020. Rosa Milagros Castañeda Moreano
TRABAJO NACIONAL: Aplicación de la depreciación según la NIC N°16 y su impacto tributario en Bolivia Oscar Alfonso Torrez Diaz
TRABAJO INTERAMERICANO: De la información financiera, social y ambiental a la información integrada: Análisis de los capitales en reportes integrados de Brasil, Perú y Colombia. Ticiane Santos - Juan Carlos Orellano - León Alcántara Navarro - María Angélica Farfán Liévano
TRABAJO NACIONAL: Dinámica de los principios y las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables. Víctor De La Cruz Cerrón - Marco Antonio Daqui Janeta
TRABAJO NACIONAL: Atividades profissionais da contabilidade: Agrupamento pela percepção de importância dos stakeholders primários. Caroline De Oliveira Orth - Rosane Maria Seibert - Clea Beatriz Macagnan
TRABAJO NACIONAL: O VALUE RELEVANCE DAS PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO E DO VALOR JUSTO EM FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIOS BRASILEIROS. Leony Alexandre Gabriel Soares - Fernando Caio
TRABAJO NACIONAL: Estado de Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en la República Dominicana. Glendys Jiménez - Andrea Josefina Tapia - Javier De Jesús Jiménez
INFORME TECNICO DE LOS GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSION DE LA COMISION



“Contabilidad y tecnología: alianza para el desarrollo de las Naciones”

XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad – CIC 2021

TRABAJO INTERAMERICANO

Título del Trabajo Interamericano:

La investigación en contabilidad internacional: La Norma Internacional de Información Financiera 16 y sus modificaciones por COVID-19 en Ecuador, Perú, República Dominicana y Uruguay.

ÁREA 1. INVESTIGACIÓN CONTABLE

**Área 1.2. LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD INTERNACIONAL:
EVIDENCIAS Y DESAFÍOS DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LOS PAÍSES
INTERAMERICANOS.**

Por:

Coordinadora: NORMA PONTET UBAL (Uruguay)

José David (Ecuador)

Glendys (República Dominicana)

Ladislao Espinoza Guadalupe (Perú)

**Presidente de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la AIC:
Norma Pontet (Uruguay)**

FIRMAS DE LOS AUTORES DEL TRABAJO INTERAMERICANO



NORMA PONTET UBAL



Jose David Gordillo



Ladislao Espinoza Guadalupe



Glendys Jimenez Muñoz

Norma Pontet Ubal



**Presidente Comisión Técnica de Investigación Contable
Del 21 al 2 de octubre, 2021 Porto Alegre, Brasil.**

RESUMEN EJECUTIVO.....	4
1) INTRODUCCION.....	5
2) NIIF 16 ARRENDAMIENTOS	6
1.1. Identificación de un arrendamiento	7
1.2. Medición inicial para Arrendatario	10
1.3. Medición Posterior para Arrendatario	11
1.4. Medición para Arrendador	13
1.5. Arrendamiento financiero.....	13
1.6. Arrendamiento operativo.....	15
1.7. Modificación a la NIIF16 consecuencia Covid-19.....	17
2. DISCUSIÓN DE APLICACIÓN POR PAÍS.....	22
2.1. Ecuador.....	22
2.2. Perú.....	29
2.3. República Dominicana	38
2.4. Uruguay	46
3. CONCLUSIONES	55
4. BIBLIOGRAFÍA	59
5. GUIA DE DISCUSION	62
6. CURRICULOS AUTORES	63

Cuadros

Cuadro 1. Flujograma evaluar si un contrato es o contiene un arrendamiento.....	13
---	----

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo tiene por objetivo desarrollar conceptualmente la Norma Internacional de Información Financiera 16 y, a su vez, brindar una discusión sobre el avance e impacto de su aplicación en Ecuador, Perú, República Dominicana y Uruguay, luego de los cambios realizados por IASB consecuencia de COVID-19.

Asimismo, se describen cada una de las normas legales vigentes y su alcance en cada país, mostrando los aspectos relevantes y la situación en cuanto a su aplicación en los mismos. Se identifica que existe aplicación poco uniforme en los distintos países en el reconocimiento y medición de arrendamientos bajo NIIF 16, principalmente, debido a la no aplicación de NIIF completas por las empresas ya que aplican en su mayoría NIIF para PYMEs.

Palabras clave: arrendamiento operativo; arrendamiento financiero; NIIF 16; aplicación NIIF en pandemia

1) INTRODUCCION

La Norma Internacional de Contabilidad N° 17 (en adelante NIC 17), requiere que arrendatarios y arrendadores clasifiquen sus arrendamientos como financieros u operativos y los contabilizarán de forma diferente. Los arrendamientos operativos no son reportados en el Estado de Situación Financiera. Estos arrendamientos, son contabilizados de forma similar a los contratos de servicios, reconociéndose un gasto por alquiler en el Estado de Resultados de la empresa. Siendo el arrendamiento una actividad que resulta vital para las entidades, como medio de financiar la adquisición de activos y evitar riesgos relacionados, el modelo contable de la NIC 17 resultó muy criticado por no proporcionar una representación fiel de las transacciones que involucran arrendamientos.

Por lo tanto, en este contexto -tanto el IASB como el FASB- impulsaron el desarrollo de un nuevo enfoque requiriendo el reconocimiento de activos y pasivos por los derechos y obligaciones generados en los contratos de suministro de bienes y/o servicios y de arrendamiento. Esto dio lugar a la Norma Internacional de Información Financiera N°16 (en adelante NIIF 16).

La NIIF 16 en Ecuador, Perú, República Dominicana y Uruguay en algunos sectores, tienen mayor impacto que en otros. Como resultado, el objetivo del presente documento es desarrollar conceptualmente la norma y brindar una discusión sobre el avance de aplicación y sus modificaciones consecuencia de COVID-19. A tales efectos, se considera relevante detallar en forma resumida las principales normas legales vigentes en cada país del estudio y en particular, entender en qué estadio de incorporación de la NIIF 16 se encuentra cada uno.

2) NIIF 16 ARRENDAMIENTOS

La NIIF 16 se comenzó a aplicar para períodos anuales a partir del 1º de Enero de 2019. Al entrar en vigencia la NIIF 16 derogó las siguientes normas: NIC 17 Arrendamientos; CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento; SIC-15 Arrendamientos Operativos - Incentivos y SIC - 27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento.

NIIF 16 (2016:1-2) plantea que el objetivo de esta norma es establecer los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos. Lo que busca la NIIF es asegurar que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones y brindar a los usuarios de los Estados Financieros una base para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. Cuando se aplique esta NIIF, una entidad considerará los términos y condiciones de los contratos y todos los hechos y circunstancias relevantes y a su vez debe ser congruente con los contratos con características similares y circunstancias parecidas.

NIIF 16 (2016:3-4) define el alcance de la NIIF y establece que una entidad aplicará esta norma a todos los arrendamientos, incluyendo los arrendamientos de activos de derechos de uso en un subarrendamiento, excepto en:

1. Acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares que aplican la NIIF 6.
2. Activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura, mantenidos por un arrendatario. En el caso de que el activo biológico sean plantas que producen frutos están dentro del alcance de la NIC 16 y como consecuencia queda comprendido dentro del alcance de la NIIF 16.

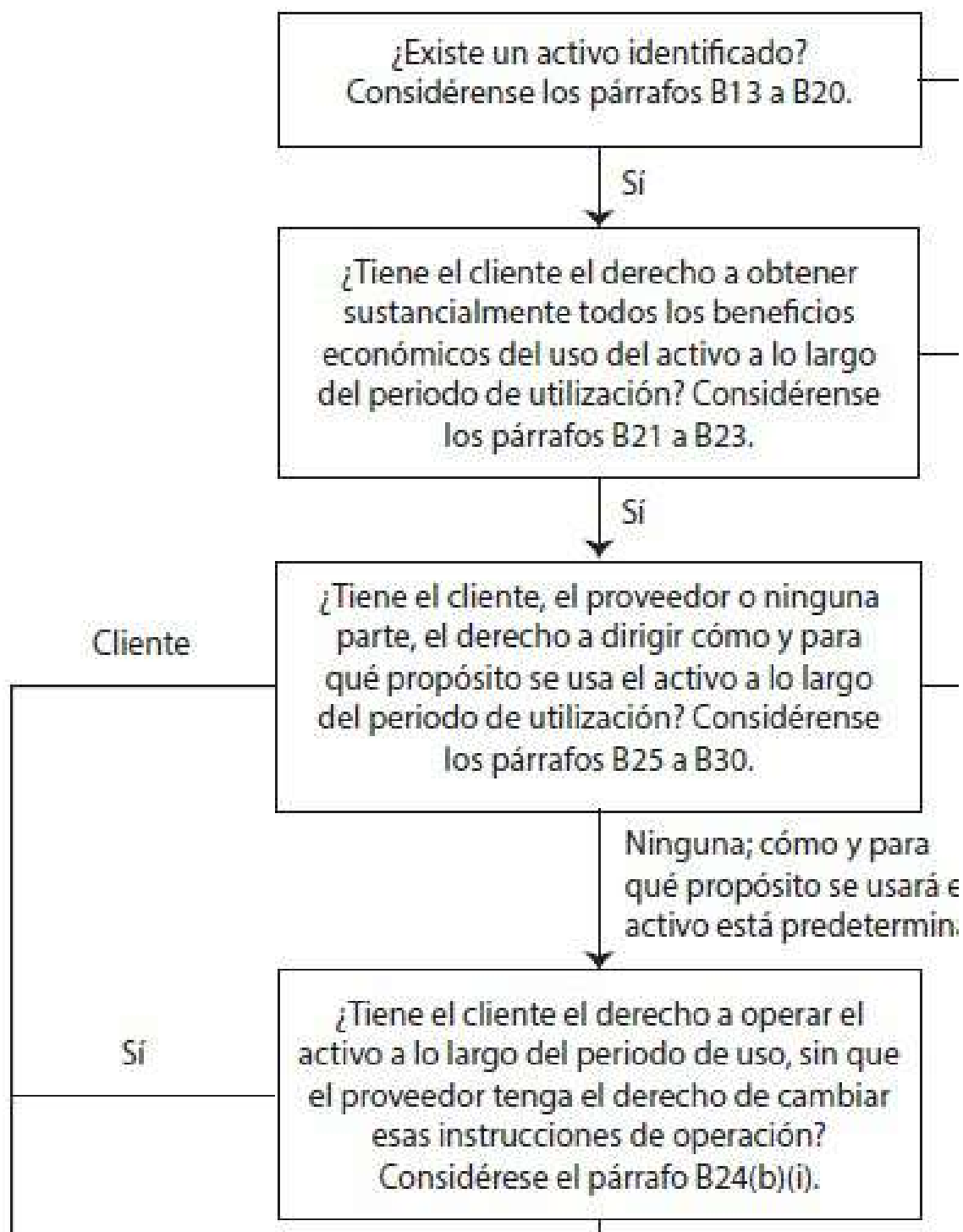
3. Acuerdos de concesiones de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 Acuerdos de Concesiones de Servicios.
4. Licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes.
5. Derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdo de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38 Activos Intangibles para elementos como películas de cine, videojuegos, manuscritos, patentes y derechos de autor. Un arrendatario puede, pero no se le exige, aplicar esta NIIF a arrendamientos de activos intangibles distintos a los descritos.

1.1. Identificación de un arrendamiento

Un contrato es, o contiene un arrendamiento de acuerdo a la NIIF 16 (2016: 9-11) si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. En el caso que cambien los términos y condiciones del contrato, la entidad evaluará si un contrato es, o contiene un nuevo arrendamiento.

Según NIIF 16 (2016: B31), se requiere realizar una evaluación de si un contrato contiene o no un arrendamiento. El Cuadro 2 refleja cómo identificarlo:

Cuadro 1 – Flujograma evaluar si un contrato es o contiene un arrendamiento.



Fuente: NIIF 16 (2016)

El primer punto que evalúa el flujograma es si existe un activo identificado. La NIIF 16 (2016: B13-B20), menciona que un activo habitualmente se identifica por estar

especificado en el contrato. Sin embargo, puede también identificarse implícitamente en el momento en que el activo está disponible para su uso por el cliente, como por ejemplo, si existe un solo activo que es capaz de ser usado para dar cumplimiento al contrato. A su vez, puede ocurrir que el proveedor tiene el derecho u obligación de sustituir el activo bajo ciertas condiciones o en determinada fecha o de que ocurra un determinado suceso, entre otras circunstancias que se deberán detallar en el contrato, las cuales tienen que ser analizados para poder responder al cuestionamiento de si existe o no un activo identificable.

En el caso que la respuesta sea negativa al cuestionamiento inicial se concluye que el contrato no contiene un arrendamiento. En el caso que sea afirmativa, el nuevo interrogante es si el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo del periodo de utilización. Si la respuesta es negativa, el contrato no tiene un arrendamiento. Pueden existir limitaciones al uso del activo, por ejemplo, limitaciones territoriales o de tope de unidades que puede usar. La NIIF 16 (2016: B22) da como ejemplo un vehículo que puede utilizarse solo en un estado o un vehículo que solo puede utilizarse por una cantidad determinada de kilómetros. Ante estos casos para evaluar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo, se debe considerar solo los beneficios económicos del uso dentro de dicho territorio o para los kilómetros permitidos, no más.

La NIIF 16 (2016: B24) determina que un cliente tiene el derecho a decidir sobre el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo si tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso o si las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y, además:

- El cliente tiene derecho a operar el activo a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar las instrucciones operativas; o
- El cliente diseño el activo de forma que determina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo de todo el periodo de uso.

Si la respuesta al cuestionamiento es que el proveedor tiene el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo, el contrato no contiene un arrendamiento. Un ejemplo de cuando no hay un arrendamiento es cuando el arrendatario no tiene poder de decisión sobre la forma de utilizar el activo. Como solución práctica la NIIF 16 (2016: B1), plantea que una entidad puede aplicar esta NIIF a una cartera de arrendamientos con características similares, si espera que de forma razonable los efectos sobre los Estados Financieros de tomar la cartera en su conjunto no difieran en forma significativa de su aplicación a los arrendamientos individuales de la cartera.

Para los contratos que contengan distintos componentes los elementos que no constituyen arrendamiento se contabilizarán de forma separada. Como solución práctica la NIIF 16 (2016: 15) plantea que un arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los elementos que son arrendamiento de los que no son, y tomarlos en conjunto como un arrendamiento único, salvo el caso de los derivados implícitos que iría por la NIIF 9 Instrumentos Financieros. Para el caso del arrendador, distribuirá las contraprestaciones de un contrato aplicando la NIIF 15 (2016: 73 - 90) en la cual divide el contrato bajo las distintas obligaciones de desempeño.

1.2. Medición inicial para Arrendatario

El arrendatario a la fecha de comienzo del arrendamiento reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

I. Derecho de uso

Al inicio, el arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso al costo. El mismo comprende el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos.

II. Pasivo por arrendamiento

El pasivo inicialmente se medirá al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los mismos se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento si esa tasa pudiera determinarse fácilmente, sino, se utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

1.3. Medición Posterior para Arrendatario

I. Derecho de uso

Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, menos la amortización acumulada depreciación acumulada, las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, si las hay, y si el pasivo es ajustado por una medición posterior también se ajusta el activo por derecho de uso. Sin embargo, cuando el importe en libros del activo por derecho de uso sea cero y se produce una reducción en la medición del pasivo por arrendamiento, dicha reducción debe reconocerse en el resultado del período.

En caso que un arrendatario valore sus propiedades de inversión a valor razonable según lo establecido en la NIC 40, debe utilizar este modelo para los derechos de uso

sobre activos que cumplan con la definición dada en la NIC 40. Para los derechos de uso de activos de propiedad planta y equipo, se puede optar por el modelo de revaluación, si el arrendatario utiliza ese modelo para esa clase de activos.

En el modelo del costo, el arrendatario medirá el derecho de uso al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor más cualquier ajuste por nueva medición del pasivo por arrendamiento. En lo que respecta a la depreciación se utilizará lo establecido en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipos.

II. Pasivo por arrendamiento

Después de la fecha de comienzo, el pasivo se medirá incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo, reduciéndolo por los pagos por el arrendamiento realizado más/menos ajustes por variaciones que se den por modificaciones o nuevas mediciones del arrendamiento y/o por la revisión de pagos fijos sujetos por ejemplo a ciertas condiciones estipulados en el contrato.

Según NIIF 16 (2016, 42) cuando existe un cambio en los pagos por arrendamientos futuros, el arrendatario debe medir nuevamente el pasivo por arrendamiento. El cambio en los pagos futuros se puede dar por un ajuste en función de una tasa o un índice. Por ejemplo, si el precio se ajusta por inflación. La nueva medición del pasivo se realiza solo cuando el cambio se ve reflejado en una modificación de los flujos de efectivo. Se utiliza ese nuevo precio para lo que reste del contrato para volver a medir el pasivo. Esta remediación se hace con la misma tasa de descuento.

En el Estado de Flujos de Efectivo el arrendatario clasificará los pagos en efectivo por la parte del principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación.

1.4. Medición para Arrendador

Un arrendador clasificará cada uno de sus arrendamientos en operativos ó financieros.

Un arrendamiento es financiero cuando se transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherente a la propiedad del activo subyacente. En contraparte, un arrendamiento es operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente.

La NIIF menciona que lo importante es la esencia de la transacción para definir si es un arrendamiento operativo o financiero y no necesariamente lo que menciona el contrato. A diferencia de los arrendamientos financieros, los arrendamientos operativos son definidos en forma residual. Se entiende que se está en presencia de un arrendamiento operativo cuando el mismo no califica para ser clasificado como arrendamiento financiero.

La clasificación del arrendamiento se realizará en la fecha de inicio del acuerdo y se evaluará nuevamente solo si se produce una modificación del arrendamiento. Los cambios en las estimaciones, por ejemplo, modificaciones de la vida útil o del valor residual del activo subyacente, o en circunstancias, como puede ser algún incumplimiento contractual del arrendatario, no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

1.5. Arrendamiento financiero

En la fecha de comienzo del arrendamiento, el arrendador reconocerá el activo mantenido en el arrendamiento financiero y lo presentará como una cuenta por cobrar por los pagos futuros generados por el contrato de arrendamiento descontados a la tasa implícita en el arrendamiento. Este activo se considera la inversión neta del

arrendamiento, la cual incluye pagos a ser recibidos por la transferencia del derecho al uso del activo subyacente a lo largo del plazo del arrendamiento. Los costos iniciales directos, es decir los costos incrementales de obtener el arrendamiento, incurridos por el arrendador se incluyen en la medición inicial de la inversión neta. No se incluyen los pagos ya recibidos por adelantado.

Los pagos futuros generados por el contrato de arrendamiento incluyen: los pagos fijos, menos incentivos a pagar; los pagos variables asociados a un índice o una tasa medida a la fecha de comienzo; cualquier garantía que otorgue el arrendatario, una parte relacionada o un tercero, la cual tiene por objetivo cubrir las obligaciones ante el arrendador; el precio de ejercicio de una posible opción de compra en caso que el arrendatario probablemente ejerza la opción; los pagos por penalizaciones por terminar el arrendamiento.

Para medir la cuenta por cobrar el arrendador debe utilizar la tasa implícita del contrato. La NIIF 16 (2016, Apéndice A) define a la tasa de interés como la que iguala el valor presente de los pagos por el arrendamiento y el valor residual no garantizado, con la suma del valor razonable del activo subyacente y cualquier costo directo inicial del arrendador. Cuando exista un subarrendamiento y la tasa no pueda determinarse, el arrendador intermedio puede utilizar la tasa del arrendador principal, ajustando los costos iniciales asociados al subarrendamiento.

Posteriormente, el arrendador reconoce los ingresos financieros durante el plazo del arrendamiento de modo que reflejen la tasa de retorno periódica constante sobre la inversión neta. Los pagos recibidos son aplicados contra la inversión bruta en el arrendamiento para reducir el principal y los ingresos financieros no devengados. La inversión neta en el arrendamiento será evaluada periódicamente según los requerimientos de baja en cuentas y de deterioro de NIIF 9. Si se observa una

reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, el arrendador revisará el ingreso asignado a lo largo del plazo del arrendamiento y reconocerá inmediatamente cualquier reducción sobre los importes acumulados.

1.6. Arrendamiento operativo

Un arrendador reconocerá los pagos por arrendamientos operativos como ingresos en forma lineal o de acuerdo a otra base sistemática que se acompañe con la disminución de los beneficios que genere el uso del activo subyacente. En lo que respecta a los gastos, reconocerá los costos, incluyendo la depreciación, incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento. En el caso que tenga costos iniciales directos para obtener los ingresos por arrendamiento, los incluirá en el valor en libros del activo subyacente y los distribuirá de forma sistemática siguiendo la misma base del reconocimiento de los ingresos.

La política de depreciación deberá ser congruente a la aplicada para activos similares de acuerdo con la NIC 16 y la NIC 38. En lo que respecta al deterioro y al reconocimiento de dicha pérdida aplicará la NIC 36. En el caso de un arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un arrendamiento operativo. Esta operación no es asimilable a una venta.

La NIIF indica que el arrendador debe revelar la información en formato de tabla a no ser que encuentre una forma más adecuada de exponer la información. A su vez, agrega que el arrendador puede proporcionar información cuantitativa y cualitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento, por ejemplo, entre otras, la naturaleza de la actividad, así como la forma en que se gestionan los riesgos

asociados, tal es el caso de los acuerdos de recompra, garantías de valor residual o pagos por arrendamientos variables a usar al superar límites específicos.

Tanto en el arrendamiento financiero como en el operativo, el arrendador debe revelar un análisis de los vencimientos de los pagos por arrendamientos a cobrar, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes.

En relación a los Estados Financieros del arrendatario, se van a producir cambios a nivel del Estado de Situación, Estado de Resultados Integrales y Estado de Flujos de Efectivo. En el Estado de Situación, se va a dar el reconocimiento de activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento, que podrán o no coincidir al inicio de contrato, ya que los lineamientos para la medición tienen diferencias. En el Estado de Resultados Integrales, la principal modificación va a estar dada por el reemplazo del gasto de operación por arrendamiento, por el gasto de operación por depreciación del derecho de uso y gastos financieros por intereses. Por último, en el Estado de Flujos de Efectivo, la novedad va a estar dada por el cambio en la clasificación y presentación de los pagos por arrendamiento, principal e intereses. Estos pagos se reportan según NIIF 16 incluidos en la sección de actividades de financiamiento, en lugar de presentarse en la sección de actividades de operación como podía suceder de acuerdo a la normativa contable anterior.

Con la adopción de la NIIF 16, todos los contratos de arrendamiento van a tener que estar incluidos dentro del Estado de Situación Financiera de las empresas, terminando así, con los incentivos que podían tener las empresas para optar por arrendamientos operativos. De esta forma, la decisión de contratar un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo, va a perder relevancia.

1.7. Modificación a la NIIF16 consecuencia Covid-19

La intensidad y duración de la crisis sanitaria derivada del coronavirus COVID-19 está incidiendo en la actividad económico-empresarial a escala internacional, por lo que instituciones supranacionales, gobiernos, reguladores siguen adoptando decisiones y medidas para adecuarse a esta situación, tratando de introducir una mayor flexibilidad en aspectos normativos con incidencia financiera para las empresas.

Debido a la elevada complejidad que puede suponer para los arrendatarios analizar los contratos existentes en todas las jurisdicciones en las que opera, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) ha emitido el 28 de mayo la modificación a la NIIF 16 sobre Arrendamientos, tras un periodo para comentarios abierto el 24 de abril. La propuesta incluye una simplificación práctica a la norma. Asimismo, el CNIC emitió recientemente un documento con materiales educativos sobre los criterios de contabilización de las modificaciones de arrendamiento.

Como simplificación práctica, un arrendatario puede elegir no evaluar si las concesiones que obtiene derivadas del COVID-19 son una modificación de arrendamiento. Un arrendatario que realiza dicha elección debe contabilizar cualquier cambio en los pagos derivados de las concesiones del COVID-19 de forma consistente con cualquier cambio que no es una modificación. El arrendatario debe aplicar la simplificación práctica de forma consistente a contratos con características y en circunstancias similares. La simplificación práctica aplica solo a las concesiones que se produzcan como una consecuencia directa del COVID-19 y solo si se cumplen las siguientes condiciones:

1. El cambio en los pagos por arrendamiento resulta en una contraprestación revisada del arrendamiento que es sustancialmente equivalente, o menor, que la contraprestación del arrendamiento con anterioridad al cambio. Un cambio que implica un aumento más que insustancial de los pagos totales del

arrendamiento podría no derivarse exclusivamente de una concesión relacionada con el COVID-19, excepto en la medida en que el aumento refleje el valor temporal del dinero.

2. Cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta solo a los pagos que vencían originalmente en o con anterioridad al 30 de junio de 2021, es decir, que una concesión cumpliría las condiciones si resultara en pagos reducidos en 2020 o 2021 e incrementados en 2020 o periodos posteriores.
3. No existe un cambio sustancial a otras cláusulas y condiciones del arrendamiento.

Si se aplica la simplificación práctica y se produce una reducción de los pagos, el arrendatario reconoce el cambio en los pagos como un pago variable negativo en el periodo en el que se produce el acontecimiento o condición que genera los pagos, lo que supondría una ganancia en la cuenta de pérdidas y ganancias del periodo. Este criterio es consistente con lo dispuesto en la NIIF 9 Instrumentos financieros sobre el reconocimiento de la baja de pasivos financieros del balance, si y solo si, se extingue el pasivo.

Un cambio en los pagos que implica la reducción en un periodo, pero los aumenta de forma proporcional en otro (moratoria), no implica una extinción del pasivo y por lo tanto no se generaría ningún impacto en resultados derivada de esa reducción. Para este tipo de cambios, el arrendatario continuaría reduciendo el pasivo por arrendamiento a medida que fuera realizando los pagos al arrendador. No obstante, en la medida en que el aumento de los pagos posteriores no compense el efecto del valor temporal del dinero, el arrendatario debe reconocer en resultados la diferencia entre el valor actual de los pagos modificados utilizando el tipo de descuento original del arrendamiento y el valor contable del pasivo por arrendamiento. Este ajuste es necesario para que los intereses sobre el pasivo por arrendamiento de cada ejercicio

durante el plazo del arrendamiento sean iguales al importe generado por un tipo de interés periódico constante sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento.

Algunos cambios en los pagos pueden resultar en un cambio en la contraprestación del arrendamiento debido a diferencias entre la reducción de los pagos en un periodo y el aumento de los pagos en un periodo posterior. Si la contraprestación del arrendamiento disminuye, debido a que la reducción de los pagos es mayor que el aumento posterior, entonces el cambio en los pagos incorpora una reducción de los pagos y una moratoria. En este caso, se aplicará un enfoque mixto.

La modificación es aplicable a los ejercicios anuales iniciados en o con posterioridad al 1 de junio de 2020, aunque se permite la aplicación anticipada, incluyendo a estados financieros no formulados al 28 de mayo de 2020.

El arrendatario debe aplicar la modificación con carácter retroactivo, reconociendo el efecto acumulado como un ajuste a las reservas de apertura al inicio del periodo anual en el que se aplica la modificación. Como consecuencia de ello, el arrendatario no debe reexpresar los saldos comparativos de los estados financieros.

El arrendatario no tiene que desglosar en el periodo corriente, ni en cada periodo anterior presentado el impacto de la modificación en cada partida de los estados financieros y en las ganancias por acción.

Sin embargo, si el arrendatario aplica la simplificación práctica, debe desglosar:

1. Que se ha aplicado a todas las concesiones que cumplen las condiciones anteriores y, en caso contrario, información sobre la naturaleza de los contratos a los que se ha aplicado la simplificación y
2. El importe reconocido en resultados del periodo para reflejar los cambios en los pagos que surgen de las concesiones a las que se ha aplicado la simplificación práctica.

¿Cómo se desarrollaría el tratamiento contable si no se aplica la simplificación práctica?

En la medida en que la moratoria no esté incluida contractualmente, se debe contabilizar como una modificación. A estos efectos, dado que no se produce una reducción del plazo de arrendamiento, los nuevos pagos se descuentan al tipo revisado en la fecha de modificación, registrando el efecto contra el activo por derecho de uso. No obstante, si el efecto de la moratoria se ve compensado por rentas superiores en periodos posteriores, entonces no habría modificación contractual, debido a que no se ha producido un cambio en la contraprestación del arrendamiento.

Si existe un derecho exigible a que el arrendatario obtenga la moratoria por causa de fuerza mayor, ya sea por contrato o por la legislación sustantiva derivada del contrato, aunque no estuviera inicialmente contemplada, entonces se debe ajustar el pasivo, si el pago es fijo o se debe tratar como un pago variable.

De igual forma, se están produciendo ampliaciones de los plazos de arrendamiento, que se deben contabilizar según lo indicado previamente, salvo que sea aplicable la simplificación práctica.

Si el arrendatario aplica la simplificación práctica, la condonación de los pagos de arrendamiento se contabiliza como pagos variables y realizarían los ajustes correspondientes al pasivo, es decir, dando de baja la parte del pasivo que se ha extinguido.

Hay que destacar finalmente, que la simplificación práctica indicada previamente para los arrendatarios no se hace extensiva a los arrendadores. No obstante, los arrendadores podrían aplicar en estos casos los criterios de la NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes para contabilizar transacciones similares. Este criterio implicaría considerar que se trata de una contraprestación variable del contrato.

Ante este cambio es importante que las áreas financieras revisen los contratos de arrendamiento vigentes, la incidencia del cambio normativo y el impacto en el reflejo contable que puede producir.

2. DISCUSIÓN DE APLICACIÓN POR PAÍS

2.1. Ecuador

Como antecedentes de la aplicación de las NIIF en el Ecuador y a fin de conocer el impacto de la NIIF 16 “Arrendamientos”, el organismo que controla la organización, actividad, funcionamiento, disolución y liquidación de las compañías en el Ecuador es la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros del Ecuador (SCVS), este organismo mediante resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto y publicada en el Registro Oficial No 348 de septiembre 4 del 2006, resuelve adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en las Compañías del Ecuador, esta aplicación fue ratificada mediante resolución No. ADM 08199, de 3 de julio de 2008 y publicada en el Registro Oficial Suplemento 378 del 10 de Julio del 2008.

Cabe mencionar que antes de la publicación de dichas resoluciones, en el Ecuador se encontraban en vigencia las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), Las cuales para fines contables y de revisión de organismos de control y auditores, estas normas no se aplicaban en su totalidad ya que se manejaba una contabilidad bajo criterios tributarios fiscales, de la misma forma pese a la emisión de las resoluciones anteriormente citadas por el organismo de control y su ratificación posterior muchas o todas las compañías seguían manejando la contabilidad bajo términos tributarios.

Considerando lo anterior, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador (SCVS) emite una nueva Resolución No 08.G.D.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008 y establece un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) generando de una vez la aplicación de NIIF en el Ecuador, en dicha resolución separando y segrega en tres

grandes grupos de Compañías, con fechas de aplicación de NIIF al 01 de enero del 2010, 2011 y 2012 según cada grupo de aplicación, cabe mencionar que a la fecha de publicación de esta resolución por parte de la Superintendencia de Compañías no se encontraban en vigencia las NIIF para las Pymes.

Con fecha 27 de enero 2011, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador (SCVS) en resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01 resuelve calificar como PYMES a las personas jurídicas que cumplan las siguientes condiciones:

- ✓ Activos totales inferiores a cuatro millones de dólares;
- ✓ Registren un valor bruto de ventas anuales inferior a cinco millones de dólares; y,
- ✓ Tengan menos de 200 trabajadores (personal ocupado, para este cálculo se tomará el promedio anual ponderado).

Los aspectos anteriormente citados fueron incorporados en una nueva Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010 de Octubre 11 de 2011 y publicada en el Registro Oficial No 566 de Octubre 28 del 2011 en la cual se expide el Reglamento para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” completas y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas entidades (NIIF para las Pymes), estas resoluciones fueron emitidas a fin de alinearse con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitidas el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en julio del 2009.

Con estas nuevas resoluciones emitida por el organismo de control ecuatoriano, ya se establecen los criterios y direccionamiento para que las Compañías ecuatorianas puedan aplicar NIIF Completas o NIIF para las Pymes considerando los umbrales de activos, ingresos y trabajadores, es importante aclarar que anteriormente al 01 de

enero del 2018 como no existían normas tan complejas y distintas entre las NIIF completas y la NIIF para las Pymes, en el país era indistinto por parte de las Compañías si se aplicaban NIIF Completas o NIIF para las Pymes en la presentación y reporte de sus estados financieros.

A partir de la emisión de la NIIF 16 “Arrendamientos” por parte del IASB, con fecha efectiva de aplicación el 01 de enero del 2019, y aplicándose las NIIF en el Ecuador desde hace ya 10 años, muchas Compañías que mantienen arriendos desde la perspectiva de los arrendatarios, comienzan a ver los impactos de aplicar las NIIF Completas o NIIF para las Pymes, esto complementado con los antecedentes de la implementación de la NIIF 15 “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes” y NIIF 9 “Instrumentos financieros” el 01 de enero del 2018, se procede a tomar mejor decisiones por parte de la administración en los impactos financieros, es importante indicar que muchas Compañías determinaron y evaluaron impactos importantes en sus estados financieros por el reconocimiento de activos y pasivos por derecho de uso por arrendamientos, ocasionado la preocupación de presentar esta información en sus reportes financieros así como el nuevo control que deben manejar por los contratos de arriendo.

Nuevamente la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador (SCVS) emite una nueva resolución No. SCVS-INC-DNCDN-2019-0009 publicada en el Registro Oficial No. 39 de septiembre 13 del 2019, y en la cual expide el Instructivo para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” completas y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), en esta resolución ya define claramente que no es necesario que se cumplan con los umbrales de activos, ingresos y trabajadores para aplicar la NIIF para las Pymes y define que todas la Compañías, entes así como las auditoras externas que no se encuentren inscritas en el Catastro

Público de Mercado de Valores puede aplicar las NIIF para las Pymes, este nuevo instructivo está mucho más alineado con lo que buscan las NIIF completas y NIIF para las Pymes ya que permite ver que normativa se aplica en los estados financieros de las Compañías considerando si son entidades con ánimo de lucro y con obligación pública de rendir cuentas.

De la misma forma este nuevo instructivo fue de gran ayuda para las Compañías, ya que pudieron evadir en cierta forma el impacto de la aplicación de la NIIF 16 “Arrendamientos” en los estados financieros de los arrendatarios y procedieron a ratificar o implementar en algunos casos las NIIF para las Pymes en sus estados financieros, hay que considerar que con la aplicación de la NIIF para las Pymes, muchas compañías utilizaron la Sección 20 “Arrendamientos” que es similar a la derogada NIC 17 “Arrendamientos” y con esto seguir reconociendo sus arriendos como gastos y no activos y pasivos por arrendamientos, ocasionando cambios significativos en la presentación de los estados financieros.

Impacto de la NIIF 16 en las Compañías más significativas del Ecuador y el impacto por COVID 19

Considerando que la NIIF 16 “Arrendamientos” es nueva norma de aplicación en el Ecuador (01 de enero del 2019), no se ha podido visualizar hasta la actualidad reportes o información estadística por parte de los organismos que controlan las Compañías en el Ecuador que indiquen o informen cuantas Compañías han aplicado la NIIF 16 en sus estados financieros.

Para la presente investigación, se ha tomado como referencia el ranking empresarial al 2019 de las Compañías más importantes del Ecuador en función a sus ingresos totales realizado por EKOS (<https://www.ekosnegocios.com/ranking-empresarial>), y se ha tomado las 15 Empresas más importantes de dicho ranking para poder analizar la

incidencia de la aplicación de la NIIF 16 durante el año 2019 (Año de transición), así tenemos.

No.	Entidad	Tipo de servicios	Aplica NIIF 16
1	Corporación Favorita C.A. & Subsidiarias (11 subsidiarias)	Venta de productos de consumo masivo al detal, mediante el sistema de supermercados.	SI
2	Banco Pichincha C.A.	Servicios Financieros.	NO
3	Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel	Prestación de servicios de telecomunicaciones, instalación, operación, mantenimiento y explotación del Servicio Móvil Avanzado.	SI
4	Corporación El Rosado S.A.	Ventas al detalle a través de almacenes (tiendas) distribuidos a nivel nacional.	SI
5	Procesadora Nacional de Alimentos C.A. Pronaca y subsidiarias	Objetivo principal es el desarrollo de actividades agropecuarias, especialmente las relacionadas con la avicultura, ganadería, porcicultura, acuicultura y pecuaria en general.	SI
6	Dinadec S.A.	Se dedica a la comercialización y distribución de cervezas y otras bebidas que son adquiridas, en su totalidad, a su compañía relacionada.	SI
7	General Motors del Ecuador S.A.	Se dedica a la comercialización de vehículos y repuestos de las marcas de General Motors, principalmente Chevrolet y, entre otros, presta ciertos servicios a la red de concesionarios que realizan la venta de los vehículos a los clientes finales.	SI
8	Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana (Difare) S.A.	Sus operaciones consisten en la distribución y ventas al por mayor y menor de productos farmacéuticos, de consumo y aseo.	SI
9	Banco del Pacífico	Servicios Financieros.	NO
10	Shaya Ecuador S.A.	Servicios Petroleros, mantenimiento de campos petroleros.	NO
11	Tiendas Industriales Asociadas TÍA S.A.	La actividad principal de la Compañía es la venta al por mayor y menor de alimentos, ropa y mercadería en general.	SI
12	Primax Comercial del Ecuador S. A.	Su principal actividad consiste en la comercialización de combustibles y lubricantes.	SI
13	Industrial Pesquera Santa Priscila S.A.	Aprovechamiento y explotación de camarón, tilapia en todas sus faces así como el procesamiento y empaclado para ser comercializado.	SI
14	Otecel S.A. (Movistar)	Es la prestación de servicios de telecomunicaciones a través de telefonía celular, internet, roaming, servicio de larga distancia, mensajes escritos y venta de equipos, principalmente.	SI
15	Operadora y Procesadora de Productos Marinos Omarsa S.A.	Sus operaciones consisten principalmente al cultivo, cría, industrialización, comercialización y exportación del camarón; actividades que incluyen la producción y comercialización de larvas (nauplios) y la construcción de camarónicas y otros.	SI

Como se puede apreciar, la aplicación de la NIIF 16 “Arrendamientos” se encuentra presente en casi todas las Compañías detalladas en dicho ranking y listado seleccionado, es importante aclarar que hasta la presente fecha las instituciones financieras (Bancos) en el Ecuador no están obligados por ley a aplicar las NIIF, ya que estas instituciones se encuentran regulados por la Superintendencia de Bancos

del Ecuador, y este organismo se encarga de emitir sus resoluciones y direccionamientos contables.

A continuación, se incluye una tabla, donde se detalla que tipo de activos arrendados fueron activados como activos por derecho de uso, así como el tiempo promedio de arrendamiento.

Entidad	Tipo de activo subyacente	Tiempo de arrendamiento promedio
Corporación Favorita C.A. & Subsidiarias (11 subsidiarias)	Locales comerciales.	De 10 a 50 años
Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel	Torres, sitios, edificios, centros de atención.	De 1 a 23 años
Corporación El Rosado S.A.	Locales comerciales.	De 7 años
Procesadora Nacional de Alimentos C.A. Pronaca y subsidiarias	Granjas, Bodegas, Almacenes, Oficinas, Parqueaderos, Equipos de computo.	De 3 a 5 años
Dinadec S.A.	Bodegas, oficinas, edificios, vehículos.	De 3 a 20 años
General Motors del Ecuador S.A.	Inmuebles.	3 años
Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana (Difare) S.A.	Locales comerciales, bodegas, oficinas.	De 1 a 10 años
Tiendas Industriales Asociadas TÍA S.A.	Locales Comerciales.	De 5 a 25 años
Primax Comercial del Ecuador S. A.	Instalaciones, estaciones de servicios, oficinas, bienes de estaciones.	De 3 a 12 años
Industrial Pesquera Santa Priscila S.A.	Predios rústicos, infraestructura, montacargas.	De 4 a 25 años
Otecel S.A. (Movistar)	Terrenos, edificios, equipos de gestión, redes y otros.	De 3 a 10 años
Operadora y Procesadora de Productos Marinos Omarsa S.A.	Terreno, Túnel de nitrógeno.	De 5 a 10 años

A continuación se presenta el impacto de reconocer activos y pasivos por contratos de arrendamientos en las Compañías del listado, que aplicaron NIIF 16 “Arrendamientos” por los periodos 2020 y 2019, este análisis se lo realiza en comparación con total activos y pasivos de los estados financieros.

Entidad	Diciembre 31. 2019							
	(En miles de dólares)							
	Activos por			Pasivos por arrendamiento			Total	
derecho de uso	Total Activos	%	Corto plazo	Largo plazo	Total	Pasivos	%	
Corporación Favorita C.A. & Subsidiarias (11 subsidiarias)	213,680	3,027,545	7% -	19,509 -	137,443 -	156,952 -	1,253,980	13%
Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel	136,400	1,388,157	10% -	22,246 -	116,231 -	138,477 -	1,231,644	11%
Corporación El Rosado S.A.	140,664	731,063	19% -	19,624 -	46,950 -	66,574 -	462,635	14%
Procesadora Nacional de Alimentos C.A. Pronaca y subsidiarias	6,361	758,475	1% -	1,896 -	4,549 -	6,445 -	323,054	2%
Dinadec S.A.	9,312	325,738	3% -	739 -	9,477 -	10,216 -	280,101	4%
General Motors del Ecuador S.A.	15	284,062	0% -	7 -	8 -	15 -	122,433	0%
Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana (Difare) S.A.	14,847	366,407	4% -	- -	13,487 -	13,487 -	297,667	5%
Tiendas Industriales Asociadas TÍA S.A.	50,407	475,964	11% -	5,765 -	46,566 -	52,331 -	389,477	13%
Primax Comercial del Ecuador S. A.	20,030	134,105	15% -	2,589 -	17,776 -	20,365 -	105,599	19%
Industrial Pesquera Santa Priscila S.A.	4,595	497,512	1% -	- -	4,758 -	4,758 -	169,058	3%
Otecel S.A. (Movistar)	139,935	1,036,987	13% -	19,296 -	181,735 -	201,031 -	790,434	25%
Operadora y Procesadora de Productos Marinos Omarsa S.A.	644	277,743	0% -	122 -	544 -	666 -	171,011	0%

Diciembre 31. 2020											
(En miles de dólares)											
Entidad	Activos por derecho de uso	Pasivos por arrendamiento						Total Pasivos	%		
		Total Activos	%	Corto plazo	Largo plazo	Total					
Corporación Favorita C.A. & Subsidiarias (11 subsidiarias)	212,980	3,155,979	7%	17,081	-	142,892	-	159,973	-	1,251,029	13%
Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel	132,409	1,141,299	12%	33,086	-	104,181	-	137,267	-	876,589	16%
Corporación El Rosado S.A.	120,873	754,024	16%	15,545	-	39,031	-	54,576	-	470,279	12%
Procesadora Nacional de Alimentos C.A. Pronaca y subsidiarias	3,669	713,653	1%	1,309	-	2,457	-	3,766	-	276,917	1%
Dinadec S.A.	11,246	345,189	3%	1,025	-	11,448	-	12,473	-	293,220	4%
General Motors del Ecuador S.A.	8	217,127	0%	8	-	-	-	8	-	54,169	0%
Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana (Difare) S.A.	16,052	402,851	4%	-	-	14,839	-	14,839	-	323,346	5%
Tiendas Industriales Asociadas TÍA S.A.	51,954	521,706	10%	6,633	-	48,273	-	54,906	-	437,727	13%
Primax Comercial del Ecuador S. A.	25,406	147,737	17%	3,118	-	23,643	-	26,761	-	115,222	23%
Industrial Pesquera Santa Priscila S.A.	3,544	585,412	1%	-	-	3,815	-	3,815	-	220,364	2%
Otecel S.A. (Movistar)	164,062	745,272	22%	36,998	-	198,809	-	235,807	-	514,598	46%
Operadora y Procesadora de Productos Marinos Omarsa S.A.	530	262,649	0%	122	-	440	-	562	-	145,486	0%

Como se puede visualizar en la tabla adjunta, el reconocimiento de activos y pasivos por contratos de arriendo por aplicación de la NIIF 16 mantiene un impacto significativo en los estados financieros de algunas Compañías.

Por efecto de la utilización de la enmienda de la NIIF 16 por Covid – 19 a nivel de las Compañías seleccionadas podemos ver lo siguiente:

Entidad	Aplica enmienda COVID 19 (NIIF 16)	Revelación
Corporación Favorita C.A. & Subsidiarias (11 subsidiarias)	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19
Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel	SI	Se detalla en las notas a los EEFF que se aplicó la enmienda por efecto del COVID 19
Corporación El Rosado S.A.	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19
Procesadora Nacional de Alimentos C.A. Pronaca y subsidiarias	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19
Dinadec S.A.	NO	Se revela que no existieron impactos materiales por efecto del COVID 19
General Motors del Ecuador S.A.	NO	Se revela que no existieron impactos materiales por efecto del COVID 19
Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana (Difare) S.A.	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19
Tiendas Industriales Asociadas TÍA S.A.	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19
Primax Comercial del Ecuador S. A.	SI	Se revela que la enmienda tuvo un impacto en la Compañía por US\$212mil
Industrial Pesquera Santa Priscila S.A.	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19
Otecel S.A. (Movistar)	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19
Operadora y Procesadora de Productos Marinos Omarsa S.A.	NO	Se revela que no existieron cambios en los arrendamientos por efecto del COVID 19

La utilización de la enmienda detallada en la NIIF 16, solo fue utilizada por dos Compañías, cabe mencionar que según la muestra tomada no existen modificaciones o reducción de los contratos de arriendo por efecto de la pandemia y que afecten la presentación de los estados financieros de tales Compañías.

2.2. Perú

Una de las normas contables más disruptivas de los últimos años es la que regula el registro contable de los contratos de arrendamiento, establecido con la NIIF 16 – Arrendamientos, emitido por el IASB en enero de 2016; el nacimiento de esta norma fue discutido aproximadamente durante 20 años (global/peru, 2020).

En el Perú, con la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 062-2016-EF/30 del 14-06-2016, se oficializó la NIIF 16 Arrendamientos, su entrada en vigencia fue el 1 de enero de 2019 (Ministerio de Economía y Finanzas, 2016).

La implementación de la NIC 16, tuvo un gran impacto para las empresas en el Perú, al incluirse los arrendamientos operativos en los alcances de esta norma contable, ya que muchas empresas alquilan diferentes activos fijos y han tenido impactos positivos en ratios claves como el EBITDA, apalancamiento, cobertura de intereses, utilidad operacional. Por definición, los cambios presentados en la NIIF 16 mejoraron la transparencia y comparabilidad de los estados financieros, sin embargo, se incrementó la complejidad y el costo de la contabilización de arrendamientos por los arrendatarios (RSM Perú, 2020).

Con Decreto Supremo N° 044-2020-PCM del 15 de marzo de 2020, se declara el Estado de Emergencia Nacional por el plazo de quince días calendario (desde el 16 de marzo 2020), y se dispone el aislamiento social obligatorio (cuarentena), por las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del brote del COVID-19 (Diario Oficial El Peruano, 2020). Posteriormente con varios decretos supremos, se prorroga el Estado de Emergencia Nacional, hasta el 30 de junio 2020.

En el Perú, como resultado de la pandemia de coronavirus (COVID-19), se otorgó concesiones de alquiler a los arrendatarios; dichas concesiones tomaron una variedad

de formas, incluyendo períodos de gracia y aplazamiento de pagos de arrendamiento (pwc, 2020).

El 28 de mayo de 2020, el IASB publicó “COVID-19 -concesiones relacionadas a la renta – Enmiendas a la NIIF 16 Arrendamientos”, con el fin de facilitar a los arrendatarios el reconocimiento contable de los posibles cambios en los contratos de arrendamiento que pudieran presentarse con ocasión de la pandemia ocasionada por el COVID-19 (pwc, 2020).

En el Perú, con la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 001-2020-EF/30 del 17-07-2020, se aprobó la modificación a la NIIF 16 – Arrendamientos (reducciones del alquiler relacionados con el COVID-19) (Ministerio de Economía y Finanzas, 2020).

Esta enmienda proporciona un recurso práctico opcional para que los arrendatarios evalúen las concesiones de alquiler relacionada con COVID-19. Los arrendatarios pueden optar por contabilizar tales concesiones de alquiler de la misma manera que lo harían si no fueran modificaciones de arrendamiento. En muchos casos, esto da lugar a la contabilización de la concesión como pago de arrendamiento variables en el período en que ocurre el evento o condición que desencadena el pago reducido (pwc, 2020).

Los arrendatarios que apliquen la exención deberán revelar ese hecho, así como el monto reconocido en resultados que surgen de las concesiones de alquiler relacionadas con COVID-19. Si un arrendatario elige aplicar el recurso práctico a un arrendamiento, lo aplicará de manera consistente a todos los contratos de arrendamiento con características similares y en circunstancias similares (pwc, 2020).

Las enmiendas son obligatorias para los informes anuales que comiencen a partir del 1 de junio de 2020. Se permite su aplicación anticipada, incluso en los estados financieros intermedios o de fin de año que aún no están autorizados para su emisión

al 28 de mayo de 2020, para permitir la aplicación del alivio tan pronto como sea posible, sujeto a cualquier proceso de aprobación (pwc, 2020).

Cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta sólo a los pagos que vencían originalmente en o con anterioridad al 30 de junio de 2021; es decir que una concesión cumpliría las condiciones si resulta en pagos reducidos en 2020 o 2021 e incrementados en 2020 o períodos posteriores, no existe un cambio sustancial a otras cláusulas y condiciones del arrendamiento (mazars, 2020).

Conforme al artículo 1666 del Código Civil Peruano, por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida. En ese orden de ideas podemos indicar, en función a las prestaciones, que el contrato de arrendamiento es un contrato de prestaciones recíprocas, es decir, una parte da algo para que la otra le corresponda dando lo que ha asumido (Flores, 2020).

El numeral 1 del artículo 1680 del Código Civil, indica que es obligación del arrendador “mantener al arrendatario en el uso del bien durante el plazo del contrato y a conservarlo en buen estado para el fin del arrendamiento” y el numeral 1 del artículo 1681 establece que es obligación del arrendatario “recibir el bien, cuidarlo diligentemente y usarlo para el destino que se le concedió en el contrato o al que pueda presumirse de las circunstancias” (Flores, 2020).

Si debido al estado de emergencia, el arrendador no ha podido cumplir con mantener al arrendatario en uso del bien. Dicha imposibilidad se ha debido al Estado de Emergencia dictado por el gobierno para combatir los efectos del COVID-19; calificando dicha medida como un hecho fortuito, es decir, una causa que excluye la responsabilidad del deudor, en este caso, el arrendador (Flores, 2020).

El artículo 1316 del Código Civil, indica “La obligación se extingue si la prestación no se ejecuta por causa no imputable al deudor”. Si dicha causa es temporal, el deudor

no es responsable por el retardo mientras ella perdure; debido a que el Estado de Emergencia es un evento temporal, consecuentemente, al ser una “imposibilidad temporal de por sí no resuelve el contrato y deja vivas las obligaciones de las partes”; en este sentido, la obligación de mantener al arrendatario en el uso del bien sigue vigente, solo que el arrendador no es responsable por el tiempo en que no lo pueda mantener en dicho uso, es decir, por el lapso temporal en que el arrendatario no utilice el bien con la finalidad comercial que configura la causa concreta del contrato; sin perjuicio de ello, la “imposibilidad temporal puede convertirse en resolutoria”, ello sucederá sí, por el contrato o la naturaleza de la prestación, ya no se le considerará al arrendador obligado a cumplir, o si el arrendatario perdiese interés justificado en el cumplimiento o ya no le fuese útil (Flores, 2020).

La problemática de los contratos de arrendamiento en tiempos del COVID-19 tiene una solución: la suspensión del pago de la renta, en tanto el arrendador esté imposibilitado de mantener en el uso del bien al arrendatario. No obstante, esta es una solución en abstracto, se deberá revisar siempre el contrato en particular. Adicionalmente, nada impide que las partes, en virtud a la autonomía privada, puedan pactar, si lo consideran oportuno, pagos reducidos de la renta acordada o pagos diferidos (Flores, 2020).

La Superintendencia de Mercados y Valores, emitió la CIRCULAR N° 142-2020-SMV/11.1 de fecha 27 de mayo de 2020, ante la situación excepcional que se ha configurado a partir de la pandemia del COVID-19, de la declaratoria del Estado de Emergencia Nacional decretado por el Poder Ejecutivo, del aislamiento social obligatorio (confinamiento, del cierre de fronteras, y de la paralización parcial o total de actividades económicas, entre otros) y las incertidumbres significativas que se han generado en los emisores de valores como consecuencia de dicha situación sobre aspectos tales como la rentabilidad actual y esperada, el cumplimiento de los compromisos de pago y las fuentes potenciales de financiamiento, que afectan la

situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo o influyan en la capacidad de la empresa de continuar como empresa en funcionamiento (Superintendencia de Mercados y Valores, 2020).

El referido circular, en lo referente a los arrendamientos indica “como consecuencia del COVID-19, es posible que muchas empresas estén renegociando los términos de sus contratos de arrendamiento o se hayan pactado ciertas concesiones en los pagos de arrendamiento (*rent holidays* o reducciones temporales). En estos casos la NIIF 16, Arrendamientos, requiere que las empresas: Evalúen si los cambios en los pagos de arrendamiento representan una modificación del arrendamiento; reconocer los referidos cambios según se traten o no de una modificación del arrendamiento, y revelen la información suficiente que permita a los usuarios comprender el impacto que los cambios en los pagos de arrendamiento tienen sobre los estados financieros de la empresa”, se hace referencia tomar en cuenta el borrador de modificaciones a la NIIF 16 Arrendamientos, publicado el 24 de abril de 2020 (Superintendencia de Mercados y Valores, 2020).

La Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, emitió el 07 de enero de 2019 el OFICIO MÚLTIPLE N° 467-2019-SBS, sobre precisiones sobre la aplicación de las NIIF 16 “Arrendamientos”, indica: “Sobre el particular, de conformidad con la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702 y sus modificatorias, la Superintendencia es la autoridad que determina la regulación contable que deben seguir las empresas bajo su control. En ese sentido, la NIIF 16 no será de aplicación a las empresas supervisadas mientras la Superintendencia no establezca las disposiciones correspondientes. Por lo tanto, las empresas supervisadas seguirán aplicando las normas específicas emitidas por esta Superintendencia y, en lo no precisado en ellas, se seguirá utilizando la Norma Internacional de Contabilidad N° 17 Arrendamientos (NIC 17). Finalmente, cabe señalar que, de darse el proceso de

armonización de las normas contables emitidas por la Superintendencia a los lineamientos de la NIIF 16, ello será oportunamente comunicado a sus representadas” (Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, 2019). En ese sentido las entidades financieras en el Perú, no han aplicado la NIIF 16 y tampoco la enmienda.

El incumplimiento de contratos es uno de los problemas más complejos que están atravesando los empresarios del mundo a causa de la pandemia, y el Perú no es ajeno a esta realidad, ya que en los meses de la cuarentena han dejado sin liquidez a muchos negocios. Esta situación, ha provocado el rompimiento de la cadena de pago y la imposibilidad de desarrollar determinadas actividades económicas durante la emergencia sanitaria (Salas, 2020).

A continuación, presentamos ejemplos para mostrar el impacto en los estados financieros en el Perú, de la aplicación de la modificación de la NIIF 16:

- a) Se produce una reducción definitiva de los pagos por arrendamiento, en este caso el arrendatario reconoce una reducción del pasivo por arrendamiento y un ingreso. Por otro lado, sigue reconociendo los gastos por intereses.
- b) Se produce un diferimento de los pagos por arrendamiento. En este caso no se reconoce ningún ingreso y solo se reconocen los gastos por intereses. Posteriormente, se han registrado la reducción del pasivo por arrendamiento a medida que se pagan (mazars, 2020).

Los conflictos por arrendamientos en el sector comercio se agudizaron y llegaron hasta el 80% de contratos, la cuarentena por la pandemia, provocó el rompimiento de la cadena de pagos y la imposibilidad de desarrollar determinadas actividades económicas durante la emergencia sanitaria; el sector comercio no es el único golpeado, las agencias de viaje, cadenas y marcas hoteleras también. (Salas, 2020).

Se analiza la Nota a los Estados Financieros, comprendido en los Estados Financieros 2020 (extraídos de la Superintendencia de Mercados de Valores – SMV), referente a

los contratos de arrendamiento, aplicados con la NIIF 16 Arrendamientos, que provengan de impactos de la COVID-19 de algunas grandes empresas en el Perú.

Alicorp S.A.A. y Subsidiarias. La Gerencia de la Compañía y sus Subsidiarias han evaluado los cambios realizados en los contratos a la fecha y no ha identificado impactos significativos en los estados financieros consolidados (Superintendencia de Mercado de Valores, 2021).

Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. y Subsidiarias. Se dieron concesiones como pagos de arrendamiento variables. El grupo no ha aplicado anticipadamente esta modificación y no prevé que tenga un impacto relevante (Superintendencia de Mercado de Valores, 2021).

Volcan Compañía Minera S.A.A. y Subsidiarias. En el ejercicio, la Compañía y Subsidiarias no han obtenido concesiones por renta de los arrendatarios relacionadas con COVID 19 (Superintendencia de Mercado de Valores, 2021).

Cementos Pacasmayo S.A.A. Referente a los contratos de arrendamientos aplicados con la NIIF 16, provenientes de impactos de COVID-19, no tuvo impacto en los estados financieros consolidados del grupo (Superintendencia de Mercado de Valores, 2021).

Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú. NIIF 16 Arrendamientos – Las modificaciones eliminan el ejemplo de reembolso por mejoras a los arrendamientos, lo cual no tendrá un impacto en la Sucursal (Superintendencia Mercado de Valores, 2021).

Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A. Las modificaciones a la NIIF 16 concesiones de alquiler relacionadas con COVID-19; la adopción de estas modificaciones no tuvo impacto en los estados financieros de la Compañía (Superintendencia de Mercado de Valores, 2021).

Compañía de Minas Buenaventura S.A.A. y Subsidiarias. En la nota a los estados financieros 2020, no hace ninguna referencia a la aplicación de la modificación de la NIIF 16, por el impacto del COVID-19 (Superintendencia de Mercado de Valores, 2021).

Para concluir, en el Perú, el Consejo Normativo de Contabilidad, institución del Ministerio de Economía y Finanzas, es el órgano encargado de la aprobación de las normas de contabilidad de aplicación en el sector privado y en las empresas públicas; cada año oficializa el Set Completo de las Normas Internacionales de Información Financiera. Las empresas que están obligadas a aplicar las NIIF plenas, desde el ejercicio económico 2011, son todas aquellas sujetas al ámbito de competencia y supervisión de la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) y que cotizan en la Bolsa de Valores de Lima.

En el país, se declaró el Estado de Emergencia Nacional con el aislamiento social obligatorio (cuarentena) desde 16 de marzo al 30 de junio 2020, por las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del brote del COVID-19. Lo que ha significado la paralización parcial o total de actividades económicas.

La Superintendencia de Mercados y Valores emitió la CIRCULAR N° 142-2020-SMV/11.1, indicando a las empresas del ámbito de su competencia y supervisión, que deben tomar en cuenta las modificaciones a la NIIF 16 Arrendamientos. La Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, emitió el OFICIO MÚLTIPLE N° 467-2019-SBS, indicando que no es de aplicación la NIIF 16, en las empresas supervisadas mientras la Superintendencia no establezca las disposiciones correspondientes; razones por las cuales los estados financieros de las instituciones financieras del año 2020 no muestran información respecto a esta norma internacional.

Producto del aislamiento social obligatorio (cuarentena), por la emergencia sanitaria del COVID-19, tuvo un gran impacto en el arrendamiento operativo y financieros de las empresas, contemplado en la NIIF 16 y su enmienda. En muchos casos ha significado la reducción definitiva de los pagos de arrendamiento, en otros un diferimento de los pagos por arrendamiento; el rompimiento de la cadena de pagos y la imposibilidad de desarrollar determinadas actividades económicas durante la emergencia sanitaria, trajo conflictos de arrendamiento en el sector comercio hasta el 80% de los contratos, a su vez fueron afectados gravemente el sector del turismo. Sin embargo, los estados financieros del año 2020 de las grandes empresas, en su mayoría indican que no identificaron impactos significativos las concesiones por arrendamiento.

2.3. República Dominicana

Marco normativo vigente

En materia de normativas contables, la República Dominicana históricamente ha asumido de manera íntegra las recomendaciones de las entidades rectoras de la profesión de Contaduría Pública a nivel mundial y de los organismos multilaterales sobre la difusión de un marco conceptual unificado para la emisión de informes financieros, lo que se avala en los siguientes documentos:

✓ **Resolución 001 Acta 2010-004 del 18 de febrero del 2010 sobre “Adopción e implementación NIIF”**. Dispone que las empresas que utilicen Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica (US GAAP) o PCGA de Estados Unidos, pueden seguir utilizándolos, en el proceso de convergencia e implementación, hasta los ejercicios iniciados a partir del 01 de enero del 2014.

En caso de que exista un tema contable que no esté contemplado en las NIIF'S/NIC'S adoptadas como obligatorias, se establece la siguiente jerarquía de los principios a seguir.

1. Disposiciones establecidas por el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (ICPARD).
2. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos (US GAAP).

✓ **Resolución 002 Acta 2010-004 del 18 de febrero del 2010 sobre “Adopción**

e implementación NIIF para PYMES”. Fue resuelto adoptar e implementar a partir del 01 de enero del 2014 la Normas Internacionales de Información Financiera para PYME (NIIF PYMES) para las empresas clasificadas como Medianas en la Ley 488-08, que establece un Régimen Regulatorio para el Desarrollo y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYMES) y aquellas que trascienden el límite de medianas, pero que no están cotizando en la Bolsa de Valores de la República Dominicana.

Dicha resolución no aplica a las entidades reguladas quienes podrán mantener sus registros contables sobre las bases establecidas por sus entes reguladores hasta tanto adopten las Normas Internacionales de Información Financiera.

La adopción conlleva la Norma emitida y las modificaciones que se la haga después de transcurrir 6 meses de su traducción oficial al español.

Cabe destacar que esta Norma fue emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en julio del 2009 como parte del compromiso con las DOM'S (Declaraciones de Obligaciones de Miembros” en adoptar e implementar las Normas Internacionales de Información Financiera para PYME (NIIF PYMES) y con el fin de establecer normas contables más sencillas para el registro de las operaciones de las micro, pequeñas y medianas empresas.

✓ **Resolución 20-03-2014 Acta 222014 del 20 de marzo del 2014 sobre “Confirmación implementación de las NIIF’S”**. Esto fue establecido para los periodos iniciados 1ro. de enero del 2013, exceptuando a las entidades reguladas, ni a las empresas que a la fecha utilicen los principios contables de los Estados Unidos de Norteamérica. Las condiciones que fueron dispuestas deben cumplir las empresas

para la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera para PYME (NIIF PYMES), de conformidad con la Sección 1, son las siguientes:

1. No tengan obligación pública de rendir cuentas.
2. Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.
3. Sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público.
4. No mantienen activos en régimen de fiducia para un amplio grupo de terceros como una de sus principales líneas de negocio.

NIIF 16

En el país, las entidades que tienen responsabilidad de rendir cuentas públicamente están obligadas a la aplicación de esta Normativa, excepto las entidades financieras que aún están proceso de convergencia a las NIIFs. Sin embargo, esta ha tenido gran acogida en el resto de las empresas (PYMES) debido a la amplia difusión por parte de los organismos de la profesión tanto a nivel mundial (IFAC, AIC) como nacional (ICPARD) y porque según plantean las NIIF PYMES, la NIIF 16 contribuye con la relevancia y fiabilidad de la información financiera, requisito básico para adoptar una NIIF Completa que trate asuntos similares o relacionados paralelamente.

Se debe considera, además, que el 98% de las empresas del país son mipymes, por lo que lo expuesto constituye un hecho altamente significativo.

Un dato a considerar es que en la actualidad se discute un proyecto de ley para regular el negocio de arrendamientos de bienes inmuebles y establecer las reglas necesarias sobre esta actividad comercial con la finalidad de esta legislación es que sean adoptadas reglas claros respecto al trato tributario, las obligaciones y derechos

de las partes al momento de contratar el ese servicio. Esta abarcaría el arrendamiento operativo y financiero, así como la solicitud de una licencia por ante la Superintendencia de Bancos de la República Dominicana (SIB). En tal sentido, habría que analizar cuál sería su relación con la NIIF 16 una vez sea promulgada.

Aspectos característicos del arrendamiento en el país

Esta importante operación que constituyen los arredramientos, permite a las entidades del país conservar su capital a la vez que disponen del bien mediante su arriendo, otorgándoles la facilidad de comprar o adquirir el mismo eventualmente al término del contrato firmado, pueden financiar hasta el 100% del valor sin necesidad de garantizas adicionales y sin pagos iniciales.

En el ámbito fiscal, implican un ahorro impositivo para el arrendatario porque permite la deducción de ITBIS de compra por compensación (Título III Del Impuesto a la Transferencia de Bienes y Servicios Industrializados, Artículo 345 y 346 del Código Tributario Dominicano, Ley 11-92 y el Decreto 293-11) y del gasto (de los intereses pagados y la depreciación) durante el plazo del arrendamiento en una operación de este tipo, están amparadas en el Artículo 287 Deducciones admitidas, Párrafo III, Artículo 287 Deducciones admitidas, Párrafo III, a) Intereses e) Depreciación, de la citada Ley 11-92.

Aplicación de la NIIF 16 post-Covid 19

Es bien sabido que el Covid-19 ha ocasionado una gran merma en la economía del país a partir del cierre de negocios formales (más de 1,185) y la consecuente pérdida de empleos en el sector privado (un 25%), entre otros. En ese sentido, los arrendadores, de manera particular han otorgado ciertas facilidades a los arrendatarios para el pago de sus compromisos con el arrendador.

Al respecto, el artículo 1234 del Código Civil Dominicano señala el pago como una formas por las que una obligaciones se extinguen, y dentro de esta se encuentra “La condonación o remisión de las deudas”, que es la convención por la cual el acreedor consiente gratuitamente al deudor, quien acepta, el abandono completo o parcial de su crédito.

La NIIF 16, cuya aplicación obligatoria fue establecida a partir del 01 de enero del 2019, ha permitido dar una respuesta pertinente a las necesidades de las empresas con la Enmienda por Covid-19 del 28 de mayo del 2020 y la Enmienda Ampliada a Marzo del 2021.

A partir de la aplicación de la NIIF 16 resultan ciertos activos, pasivos, costos y gastos en los estados financieros, que tienen distintas bases fiscales. Igualmente, está el reconocimiento de ingresos por la condonación del pago o reducción del mismo como medida otorgada por los arrendadores para contribuir con los arrendatarios a enfrentar las limitaciones impuestas por la pandemia Covid-19 en el caso de que dicho arrendatario opte por reconocer una reducción del pasivo directamente contra el resultado durante el tiempo de la facilidad (condonación).

Sin embargo, esto no constituye un problema porque se resolvería contablemente al realizar los ajustes fiscales necesarios y los posibles asientos resultantes (impuesto diferido) que implica no tributarizar la contabilidad financiera que es llevada según las Normas sino conciliarla con el aspecto fiscal.

A continuación, es presentado un Ejemplo práctico que muestra el tratamiento contable a partir de la “Reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19”:

A) Como facilidad ante el Covid-19, el arrendador acordó con la empresa que no debía pagar en julio 2020.

La empresa “El Ejemplo, SRL.”, firmó un contrato de alquiler de una edificación para sus oficinas comerciales con vencimiento en 3 años. Dicho contrato inicia su vigencia el 01 de febrero de 2020 hasta el 31 de enero del 2022, y los pagos mensuales son por RD\$ 30,000. Consideremos los intereses mensuales iguales a RD\$ 8,250.

Asientos contables de arrendatario

Detalle	Dr	Cr
Gastos por interés	8,250	
Pasivo por arrendamiento		8,250
<i>Reconocimiento del gasto financiero</i>		
Detalle	Dr	Cr
Pasivo por arrendamiento	30,000	
Ingreso por concesión de arrendamientos		30,000
Bancos		0
<i>Reconocimiento del pago de la cuota de arrendamiento</i>		

B) El arrendador establece a la empresa no pagar la cuota del mes julio de 2020, pero luego deberá pagar RD\$ 2,813 adicional en cada mes.

Detalle	Dr	Cr
Gasto Financiero	7,865	
Pasivo por arrendamiento		7,865
<i>Reconocimiento del gasto financiero</i>		

Detalle	Dr	Cr
Pasivo por arrendamiento	32,813	
Bancos		32,813
<i>Reconocimiento del pago de la cuota de arrendamiento</i>		

Se puede apreciar, a partir del mes de agosto del 2020 se debe reconocer el pago (reducción del pasivo) por RD\$ 32,813 (RD\$ 30,000 + RD\$ 2,813) según la facilidad otorgado en los meses previos.

Asientos contables de arrendatario

C) Las partes (arrendador y arrendatario) acordaron reducir el importe de los pagos en RD\$ 3,000 durante los meses de agosto, septiembre y octubre del 2020.

Detalle	Dr	Cr
---------	----	----

Gastos por interés	7,660	
		Pasivo por arrendamiento 7,660
<i>Reconocimiento del gasto financiero</i>		

Detalle	Dr	Cr
Pasivo por arrendamiento	30,000	
		Ingreso por concesión de arrendamientos 27,000
		Bancos 3,000
<i>Reconocimiento del pago de la cuota de arrendamiento</i>		

Para los meses indicados, debe reconocerse la reducción del pago.

2.4. Uruguay

En relación al marco normativo aplicable en Uruguay, se identifican los diferentes emisores de Estados Financieros determinando para cada uno de ellos, su composición y aspectos más relevantes de reconocimiento y medición. En el presente apartado, se retoma lo planteado por

Cabe destacar que, en 2004, se aprueban por primera vez la totalidad de las normas internacionales de contabilidad vigentes a dicha fecha, transcribiendo en este caso las normas en la página WEB de la Auditoría Interna de la Nación (AIN), con algunas exclusiones menores. Luego, en 2007 con el decreto 266/007 se elimina esa visión estática, transformando el cuerpo normativo en el reflejo de la actualización que el IASB realiza.

En virtud de que la complejidad de la normativa vigente era cada vez mayor, haciendo que su aplicación fuera excesiva en empresas de pequeña y mediana dimensión económica, se aprueba en 2009 el decreto 135/009 que contempla estas empresas. En él se establecieron ciertas normas internacionales que no son de aplicación obligatoria para estas entidades, justo cuando el IASB emitía la NIIF para PYMEs.

En suma, las entidades emisoras de Estados Financieros pueden ser agrupadas en los siguientes grupos:

- ✓ Entidades que aplican Normas Internacionales de Información Financiera completas.
- ✓ Los emisores de Estados Financieros de Menor Importancia Relativa.
- ✓ Las entidades que aplican la NIIF para PYMEs.

- ✓ Las entidades reguladas.

El marco normativo a aplicar está dado por los siguientes decretos:

- ✓ **538/09** - Establece la obligatoriedad de la presentación de Estados Financieros individuales por las entidades que formulen sus Estados Financieros consolidados, a efectos de la consideración de los socios o accionistas de la sociedad según lo exige el art. 97 de la ley 16.060, así como la valuación de las inversiones en entidades controladas o que se encuentren bajo influencia significativa, aplicando el método de la participación, con Independencia de lo establecido en la NIC 27 – Estados Financieros Consolidados y Separados.

- ✓ **124/011** - Establece como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para emisores de valores de oferta pública, excluidas las instituciones de intermediación financiera y los entes autónomos y servicios descentralizados, las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad- IASB- traducidas al español, sin excepciones, de acuerdo a la vigencia que el organismo emisor otorgue a cada norma, para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2012. Esta norma establece algunas cuestiones relevantes como que la vigencia de cada norma adoptada por el IASB será la establecida en la misma, sin ninguna restricción. Plantea que las normas a aplicar serán las traducidas al español, en tanto que la Norma aprobada por el Mercosur no exige dicha traducción. No obstante esto, el IASB traduce anualmente las normas emitidas en inglés al idioma español. Finalmente, que es de aplicación el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

- ✓ **291/14** - Aprueba como norma contable adecuada de aplicación obligatoria, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades- NIIF para PYMEs, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad-

IASB, a la fecha de publicación del decreto, para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2015. También redefine las entidades consideradas emisores de menor importancia relativa, las que pasarán a aplicar determinadas secciones de la NIIF para PYMEs, así como la aplicación parcial de la referida norma. Los requisitos para ser considerado un EMIR son los siguientes:

1. No tiene obligación pública de rendir cuentas de acuerdo con la sección 1 de la NIIF para PYMEs.
2. Sus ingresos operativos netos anuales no superan las 200.000 UR¹.
3. Su endeudamiento con entidades controladas con el BCU no exceda el 5% de la RPBB².
4. No sean sociedades con participación estatal.
5. No sean controlantes de, o controladas por, entidades excluidas en los puntos anteriores.

Para los dos grupos de emisores definidos previamente, se establece la aplicación de determinadas excepciones, criterios alternativos u opciones de aplicación de las normas aprobadas, y permite la aplicación de las NIIF completas, así como a los emisores de menor importancia relativa la aplicación completa de la NIIF para PYMEs.

✓ **292/14** – Establece para los emisores de valores de oferta pública referidos en el decreto 124/011, la obligatoriedad de la presentación de Estados Financieros individuales adicionalmente a sus Estados Financieros consolidados y de los Estados Financieros separados, en caso de corresponder, a efectos de la consideración de los socios o accionistas de la sociedad según lo exige el art. 97 de la ley 16.060, así como la valuación de las inversiones en entidades controladas o que se encuentren bajo

¹ Aproximadamente \$ 271.600.000 a valores del 31/08/2021

² Cerca de \$650.000.000 al 31/08/2021, siendo el 5% \$32.500.000

influencia significativa, aplicando el método de la participación en sus Estados Financieros individuales, para ejercicios económicos iniciados a partir del 1° de enero de 2015.

✓ **372/15** - Sustituye ciertos artículos de los decretos 538/009 y 291/014 y establece normas simplificadas para la transición en la presentación de los Estados Financieros formulados de acuerdo con el decreto 266/007 para el ejercicio en que comiencen a aplicar la normativa de NIIF para PYMEs del decreto 291/014. Lo más relevante implica:

- Propiedad, planta y equipo, así como activos intangibles podrán valorarse de acuerdo con el método de revaluación prevista en la NIC 16.
- Se podrá aplicar la capitalización de intereses de acuerdo con lo dispuesto por la NIC 23.
- Se deberá presentar obligatoriamente el Estado de Cambios del Patrimonio.
- Se deberá aplicar la NIC 12 para el Impuesto a las ganancias.
- Las entidades comprendidas en el grupo de “menor importancia relativa” podrán adoptar como moneda funcional el peso uruguayo.
- Simplificación en la transición: opción de reexpresar solamente las cifras del ejercicio actual y no del comparativo.
- En los Estados Financieros individuales las entidades controladas se valúan al método de la participación. En el caso de inversiones en asociadas y en negocios conjuntos se podrá optar, adicionalmente por las políticas de valuación establecidas en la Sección 9.26 de las NIIF para PYMEs, por el método de la participación. En todos los casos, para las inversiones en asociadas y negocios conjuntos, se debe adoptar la misma política en los estados consolidados.

✓ **408/16** – Este decreto deroga al N° 103/91 y regula aspectos varios de presentación, como ser:

- los activos y pasivos, corrientes y no corrientes, deberán presentarse como categorías separadas dentro del Estado de Situación Financiera. Los activos corrientes deberán ordenarse por orden decreciente de liquidez.
- la presentación del resultado integral total deberá realizarse en dos estados: un Estado de resultados y un Estado del resultado integral.
- los gastos deberán presentarse en el Estado de resultados utilizando una clasificación basada en la función de los mismos.
- las partidas de otro resultado integral deberán presentarse en el Estado del resultado integral netas del impuesto a las rentas.
- los flujos de efectivo procedentes de actividades operativas deberán presentarse en el Estado de Flujos de Efectivo utilizando el método indirecto.

NIIF 16

En Uruguay, solo se encuentran obligadas a aplicar estas nuevas normas, las entidades que quedan comprendidas en el ámbito del Decreto 124/011, estas son las emisoras de valores de oferta pública y servicios descentralizados, el resto de las empresas en Uruguay aplican NIIF para PYMEs.

La aplicación de la NIIF 16 en forma preceptiva en Uruguay es relativamente reciente. Apenas se inició, comenzaron a percibirse algunos inconvenientes derivados de su impacto en los Estados Financieros. Entre ellos, puede identificarse: 1- Según el BCU la moneda funcional es el peso uruguayo.; 2- En carácter de arrendatarios, suelen suscribirse contratos locativos en una moneda distinta al peso uruguayo (dólares americanos, en general).; 3- Los contratos suelen ser de largo plazo, es decir, entre 3 y 5 años a mayores plazos.; 4-La economía uruguayana ha tenido en los últimos meses

una evolución creciente en el tipo de cambio. En suma, el impacto no es evidente con evolución al alza de los tipos de cambio, contratos de largo plazo en moneda distinta a la moneda funcional, y esta de aplicación preceptiva en determinados ámbitos. Si en 2019 se incluyeron los arrendamientos en el Estado de Situación Financiera, en 2020 el aspecto clave han sido las modificaciones de los contratos de arrendamiento en respuesta a la pandemia de COVID-19. El número y la variedad de los cambios ha sido alto.

La mayoría de los casos la aplicación de la NIIF 16 en caso de modificación del contrato de arrendamiento, es compleja y, en ocasiones, ha generado resultados anómalos. Por ello, el IASB ha adoptado medidas para facilitar el registro del impacto que las modificaciones puedan tener en los Estados Financieros, así como en la operativa de las compañías.

Las empresas se pueden ver afectadas de dos formas: por contratos actuales y por la firma de nuevos arrendamientos. Es evidente que la disminución del nivel de demanda afectará al análisis del deterioro de valor de los activos por derechos de uso bajo NIIF 16 Arrendamientos, es decir, si los ingresos no van a ser suficientes para cubrir los costos derivados del cumplimiento del contrato de arrendamiento.

Por otro lado, algunas entidades van a tener que firmar nuevos contratos para poder almacenar productos durante los periodos de cuarentena, sin que existan ingresos adicionales asegurados en el mediano plazo, lo que podría implicar la existencia de deterioro o provisión. Asimismo, es posible que las entidades activen cláusulas de cancelación de contratos por ausencia de demanda, que deberían ser objeto de provisión cuando se cesa el uso o, anteriormente, si existe deterioro o provisión.

También se pueden producir modificaciones contractuales o se pueden activar cláusulas en los contratos, que puedan implicar periodos libres de renta o ingresos. El

reconocimiento del ingreso por parte del arrendatario o del gasto por el arrendador, dependerá de si se trata de una modificación contractual o de un pago fijo o variable que inicialmente se consideró remoto, lo que va a requerir un elevado juicio profesional.

Por tanto, las empresas evalúan modificar o introducir cláusulas en sus contratos con proveedores, clientes y entidades financieras, con el objeto de evitar situaciones no deseadas en los cierres intermedios o anuales (*covenants*, cláusulas de indemnización, incumplimiento etc.). En definitiva, esta situación excepcional va a exigir aplicar las mejores prácticas de la dirección y equipo financiero-contable, requiriendo una especial atención en el análisis y valoración sobre aspectos fundamentales de las cuentas que reflejen el impacto actual y el escenario previsto que deberá afrontar cada entidad.

Muchos inversores están esperando malas noticias en los informes financieros de 2021, y podría resultar muy tentador para las empresas reconocer provisiones más elevadas y argumentar consecuencia del COVID-19. Pero la contabilización de provisiones de conformidad con las NIIF no consiste en apartar fondos para cubrirnos ante una posible mala racha en el futuro, sino en reflejar las obligaciones existentes de la empresa en la fecha de presentación de la información financiera.

Hay tres elementos clave al provisionar:

- No se pueden provisionar pérdidas de explotación futuras, únicamente obligaciones existentes al cierre del ejercicio.
- Se debe identificar el suceso desencadenante correcto; puede ser resultado de una actividad /hecho del negocio y no del COVID-19 (necesariamente).

- Si está efectuando una reestructuración, necesitará un plan y deberá ajustarse al mismo. Dicho plan necesitará ser detallado, y deberá existir una expectativa válida de aplicarlo, antes de dotar una provisión.

El último punto de la contabilización de provisiones es: asegúrese de que está realizando desgloses relevantes y siendo transparente a la hora de informar sobre las incertidumbres, juicios de valor y estimaciones en sus Estados Financieros.

Con relación a la formulación de los Estados Financieros de ejercicios cerrados al 31 de diciembre de 2019, las consecuencias derivadas del COVID-19 se consideran un hecho posterior no ajustable, dado que ponen de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio. No obstante, hay que considerar que la Organización Mundial de la Salud, declaró el COVID-19 como una emergencia sanitaria global el 31 de enero de 2020. Por ello, para los Estados Financieros o Estados Financieros de los ejercicios cerrados a partir de finales de febrero de 2020, se trata de un hecho posterior ajustable.

A estos efectos, cuando los hechos posteriores que no requieren ajuste de los Estados Financieros sean de tal importancia que si no se facilita información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de los Estados Financieros, se deberá incluir información respecto a su naturaleza y una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

Las empresas en general se ven afectadas por tensiones de liquidez y pérdidas sobrevenidas que pueden derivar en problemas de solvencia. En este sentido, hay que considerar que, aunque el hecho posterior no requiera ajuste a los Estados Financieros, si como consecuencia del mismo no se puede continuar aplicando el principio de empresa en marcha, los Estados Financieros se deben formular bajo los

principios de liquidación. Este requisito se extiende incluso después de la fecha de formulación y hasta la fecha de aprobación de los Estados Financieros.

3. CONCLUSIONES

Se ha desarrollado un acercamiento inicial sobre la aplicación de la NIIF16 bajo las modificaciones impuestas por IASB consecuencia COVID-19, para la preparación y presentación de Estados Financieros en República Dominicana, Ecuador, Perú y Uruguay. No obstante, es necesario reflexionar sobre algunos aspectos que involucran a todas las entidades al preparar sus Estados Financieros.

Si la información financiera anual siempre resulta esencial para conocer el desempeño y la realidad de una compañía en un periodo concreto, las circunstancias especiales que están rodeando la actividad económica y empresarial de estos dos años, convierten la comunicación y el contenido de los Estados Financieros en un aspecto imprescindible para entender la situación de una empresa.

Los aspectos que están incidiendo en la actividad de las empresas son muy diversos, y por tanto es preciso que los responsables de la preparación de los Estados Financieros acerquen a los distintos usuarios la realidad económica, con los juicios de valor y estimaciones empleadas, a través de información relevante, fiable, comparable y útil, que sea reflejo fiel del patrimonio; de la situación financiera y de los propios resultados. De esta forma, se facilita la transparencia y confianza necesarias a la hora de tomar decisiones por parte de los distintos grupos de interés (KPMG, 2021).

En esta línea, se ha identificado –al menos- siete áreas clave en las cuales adquieren mayor relevancia los desgloses o aperturas en los Estados Financieros de temas vinculados a la pandemia:

1. Principio de empresa en marcha o en funcionamiento.
2. Valoración y deterioro de valor de activos no financieros.
3. Instrumentos Financieros.

4. Subvenciones y ayudas públicas.
5. Cambios en los arrendamientos.
6. Capitalización de deuda.
7. Dividendos - cancelación de dividendos o suspensión de dividendos futuros.

A su vez, es necesario entender cómo preparar y analizar la Información prospectiva. En esta línea, se entiende que las compañías también afrontan un escenario complejo en la realización de proyecciones y escenarios con los que tomar decisiones e informar tanto a sus consejeros como accionistas y grupos de interés. Analizar los posibles riesgos, ofrecer datos y una visión objetiva e independiente sobre la gestión de la crisis derivada de la COVID-19 y los impactos en los Estados Financieros de la compañía es otro de los retos que afronta la dirección financiera.

Las consecuencias del COVID-19 en un gran número de empresas no tiene precedentes, son ciertamente extraordinarias. Entonces, ¿dichas circunstancias qué implican para sus Estados Financieros, concretamente en su Estado de Resultados? Aunque nada en los Estados Financieros puede etiquetarse como extraordinario, reflejar correctamente la situación ayudará a los usuarios a comprender mejor cómo ha afectado el COVID-19 los resultados de la empresa. Las principales cuestiones a considerar son:

- ¿Dónde se comunican mejor los impactos? ¿En el comentario de la dirección?
¿En la Estado de Resultados o solo en las Notas?
- ¿Está siendo neutral e imparcial en su valoración de los impactos? Si quiere hacer hincapié en los costos incrementales, ¿está preparado para destacar los ingresos adicionales?
- ¿Ha tenido en cuenta las expectativas de los reguladores?

- Ajustarse a la información financiera histórica. No existe margen en los Estados Financieros para cifras proforma o simulaciones para mostrar qué resultados habría alcanzado su empresa de no haberse producido la pandemia. La cuestión no es qué habría sucedido y cuántos ingresos podría haber obtenido, sino lo que realmente ha tenido lugar.

Es relevante considerar al registrar pérdidas crediticias esperadas, la gran disrupción e incertidumbre económica que se afronta dificulta mucho más el reconocimiento y medición. El desafío implica que, en función de lo hoy conocido, se establezcan diferentes escenarios futuros y estimar qué probabilidad tiene cada uno y su impacto en las pérdidas crediticias.

Las pérdidas crediticias esperadas han de reflejar las condiciones presentes y las expectativas futuras, por lo que hay que tener en cuenta lo siguiente:

- ¿Qué fuentes ha utilizado para componer su punto de vista?
- ¿Cómo se han actualizado sus modelos e hipótesis?
- ¿Cómo se ha incorporado el riesgo crediticio en el análisis?

El concepto relevante es esperado. No se puede esperar a que un cliente deje de pagar para contabilizar una pérdida. Esto se aplica también a los deudores comerciales, por lo que, si sus modelos de cuentas a cobrar aportan una ponderación muy elevada a los datos históricos, deberá actualizarlos para reflejar el impacto de la pandemia y por tanto, las expectativas futuras.

Si bien hemos intentado dejar elementos planteados para la reflexión profesional y técnica, también se entiende que hay diversos aspectos no planteados y que podrían incorporarse en un futuro. Especialmente destacados como nuevos modelos de negocios y su reconocimiento y medición consecuencia de pandemia y las

estimaciones de futuros contratos de operaciones vinculados. Bajo el convencimiento, de que nunca más, los negocios se realizarán de la misma forma, cabe preguntar ¿cómo los contadores reflejarán en los Estados Financieros las nuevas operaciones? ¿cómo reconocerán y medirán dichas estimaciones y su impacto en los Estados Financieros? Otra vez, hay más preguntas que respuestas, para reflexionar y aportar - a y desde- la práctica profesional.

4. BIBLIOGRAFÍA

IASB (2009). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades-NIIF para PYMEs.

IASB (2021). Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1) - Presentación de Estados Financieros.

NIC 17 Arrendamientos.

NIC 11 Contratos de Construcción

NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias

NIC 27 Estados Financieros Separados

NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes

CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles

CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes

SIC 31 Ingresos por Permutas de Servicios de Publicidad

NIIF 4 Contratos de Seguros

NIIF 9 Instrumentos Financieros

NIIF 10 Estados Financieros Consolidados

NIIF 11 Acuerdos Conjuntos

NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contrato con clientes.

NIIF 16 – Arrendamientos.

IASB (2017). El Marco Conceptual para la Información Financiera.

Diario Oficial El Peruano. (15 de Marzo de 2020). Obtenido de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-supremo-que-declara-estado-de-emergencia-nacional-po-decreto-supremo-n-044-2020-pcm-1864948-2/>

Diario Oficial El Peruano. (27 de Marzo de 2020). Obtenido de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/prorroga-del-estado-de-emergencia-nacional-declarado-mediant-decreto-supremo-no-051-2020-pcm-1865180-2/>

Flores, C. (1 de Junio de 2020). Ipderecho.pe. Obtenido de La relevancia de la causa concreta en la solución del problema de los contratos de arrendamiento de locales comerciales en tiempos del Covid-19: <https://lpderecho.pe/causa-concreta-contratos-arrendamiento-locales-comerciales-covid-19/>

global/peru. (2020). rsm.global/peru/es. Obtenido de <https://www.rsm.global/peru/es/aportes/blog-rsm-peru/niif-16-un-cambio-significativo-para-los-arrendatarios>

mazars. (2020). mazars.pe. Obtenido de <https://www.mazars.pe/Pagina-inicial/Insights/COVID-19-CENTRAL-DE-RECURSOS/Publicaciones-locales/CAMBIO-A-LA-NORMA-DE-ARRENDAMIENTOS-NIIF-16>

Ministerio de Economía y Finanzas. (14 de Junio de 2016). mef.gob.pe. Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-cnc/14412-05-rdn-006-2012-pip-transporte-estudios-en-paquete-mod-anexo-snip-09-10-y-16-2-2-final-1111/file>

Ministerio de Economía y Finanzas. (7 de Julio de 2020). mef.gob.pe. Obtenido de Consejo Normativo de Contabilidad: <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-cnc/22908-resolucion-n-001-2020-ef-30/file>

PWC. (2020). pwc.com. Obtenido de <https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/noticias-niif/Noticias-NIIF-Enero-2020.pdf>

RSM Perú. (2020). rsm.global/peru/es. Obtenido de <https://www.rsm.global/peru/es/aportes/blog-rsm-peru/niif-16-un-cambio-significativo-para-los-arrendatarios>

Salas, L. (2020). elcomercio.pe/economía/peru. Obtenido de <https://elcomercio.pe/economia/peru/sector-retail-conflictos-por-arrendamientos-en-el-sector-comercio-se-agudizan-y-llegan-hasta-el-80-de-contratos-conflictos-arrendamiento-rentas-comercio-arbitraje-postpago-ncze-noticia/>

Superintendencia de Banca, Seguros y AFP. (07 de Enero de 2019). sbs.gob.pe. Obtenido de https://www.sbs.gob.pe/app/pp/INT_CN/Paginas/Busqueda/BusquedaPortal.aspx

Superintendencia de Mercados y Valores. (2020). smv.gob.pe. Obtenido de <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/CIRCULAR%20SOA.pdf>

Instituto de Contadores Públicos de la República Dominicana (2010). Resoluciones del año 2010. Retrieved from <http://www.icpard.org/category/resoluciones/>

Instituto de Contadores Públicos de la República Dominicana (2014). Resoluciones del año 2010. Retrieved from <http://www.icpard.org/category/resoluciones/>

Selman, E. y Collado, M. (04 de septiembre de 2020). Mercado de trabajo bajo COVID-19. Diario Libre. <https://www.diariolibre.com/afondo/mercado-de-trabajo-bajo-covid-19-ND21229958>

CEPAL (2020). Sectores y empresas frente al COVID-19: emergencia y reactivación. Recuperado desde: https://www.cepal.org/sites/default/files/events/files/ppt_covid_empresas_y_sectores_gs_v3.pdf

Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2020). NIA 570 (Revisada) Empresa en Funcionamiento.

5. GUIA DE DISCUSION

- a) ¿Son los profesionales y las empresas conscientes de los cambios que implican la NIIF 16?
- b) ¿Es factible incorporar en los Estados Financieros el reconocimiento y medición de pasivos por arrendamiento sin cambios en ratios?
- c) En forma teórica ¿Por qué es relevante incluirlos?
- d) ¿Cuáles son las limitaciones prácticas de tal reconocimiento? ¿Por qué las empresas se ven limitadas?
- e) ¿Habrá cambios en la operativa de las empresas como consecuencia de la NIIF 16 en los Estados Financieros? ¿comprar o arrendar?
- f) ¿Existen consecuencias en el financiamiento? ¿Cambian los *covenants* consecuencia de modificaciones por COVID-19?
- g) Comentar las conclusiones.

6. CURRICULOS AUTORES



Norma Pontet Ubal.

Doctora en Contabilidad y Master en Finanzas y Control de Gestión por Universidad de Valencia. Master en Gestión Portuaria y Transporte Intermodal, Universidad Pontificia Comillas. Contadora Pública por Universidad de la República. Coordinadora Académica de Postgrados en Finanzas y Catedrática de Contabilidad Gerencial en Universidad ORT Uruguay. Dirección de Proyectos y Consultor en Gestión empresarial. Ex Controller Operations, Assist-Card International. Presidente Comisión Investigación contable Asociación Interamericana de Contabilidad.



Glendy Altagracia Jiménez Muñoz.

Licenciada en Contabilidad por la Universidad Autónoma de Santo Domingo. Master en Gerencia y Productividad, y Postgrado en Administración Financiera por la Universidad APEC. Especialidad en Docencia Universitaria por la Universidad Católica Santo Domingo. Certificación en AMLCA por FIU-FIBA, Certificación AFA por el Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude y Certificado en Control Interno COSO por el Instituto Global de Auditores Internos. Catedrática de grado (Rep. Dominicana) y maestría (Rep. Dominicana y Bolivia). Auditor/Consultor Gerencial y Financiero. Miembro Comisión Investigación contable Asociación Interamericana de Contabilidad.



José David Gordillo.

Ingeniero en Contabilidad y Auditoría. Socio de Auditoría y Consultoría NIIF / IFRS Pearson Harman PCL Cía. Ltda. (PGC Ecuador). Fue Supervisor de Auditoría a cargo de la división IFRS / RAS en BDO Ecuador Cía. Ltda. (5ta firma de auditoría y consultoría en Ecuador y a nivel mundial). por aproximadamente 12 años, ha realizado cerca de 150 auditorías y convergencias de Estados Financieros de Normas Locales a Normas Internacionales. Miembro Comisión Investigación contable Asociación Interamericana de Contabilidad.



Ladislao Espinoza Guadalupe.

Doctor en Contabilidad y Finanzas por la Universidad San Martín de Porres, Master en Educación, mención: Investigación y Tecnología Educativa y Contador Público por la Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión. Catedrático de la Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión. Ex integrante de la Comisión Técnica de Investigación de la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú. Integrante de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad.



XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
Del 18 al 21 de octubre, 2021
Porto Alegre, RS – Brasil

LEMA

“CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA:
ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE LAS NACIONES”

TRABAJO NACIONAL

ÁREA I INVESTIGACION CONTABLE

- 1.2 La investigación en contabilidad internacional: Evidencias y desafíos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los países interamericanos.
 - 1.2.1 Estado de utilización de las NIIF en los países de América y su impacto en las normas nacionales

TITULO

Prevalencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

AUTOR:

Linver Luciano Villar

DIRECTOR NACIONAL

Oscar Alfredo Diaz Becerra

PERU – 2021

Título

Prevalencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

b) Resumen ejecutivo

El presente trabajo tuvo como propósito, verificar de qué manera los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tienen prevalencia sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación. La metodología de estudio por su finalidad de la investigación, y la naturaleza del problema y objetivos formulados en el presente estudio, se orientó hacia una investigación de tipo aplicada, diseño no experimental. Se utilizó el método descriptivo para verificar el grado de relación entre las variables propuestas. El resultado nos muestra que, de los 111 datos obtenidos, el 98.20 % (109) de la unidad de análisis afirman que, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tienen prevalencia sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación. Mientras que, el 1.80 % (2) manifiestan lo contrario. En conclusión, se confirma la prevalencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: Empresa en marcha, devengado y ejercicio, sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación, con sus respectivos hechos que implican y no implican ajustes y la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros.

c) Palabras clave

Principio, contabilidad, norma internacional, publicación, estado financiero.

d) Introducción

La realidad nos muestra que, en Perú, mediante Resolución Directoral N° 010-2021-EF/51.01 publicado el 25/05/2021 se aprueba las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público Edición 2020, y derogan las normas contables que se oficializaron con la R.D. N° 010-2018/EF-51.01, entre las cuales se encuentra la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 14 - hechos ocurridos después de la fecha de presentación, que tiene como objetivo prescribir:

- a) Cuando debe, una entidad, proceder a ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha de presentación.
- b) Las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su emisión, así como, respecto a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

La norma exige también, a la entidad, que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

La NICSP 14:6 señala: “Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación son todos aquellos hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre la fecha de presentación y la fecha en que los mismos son autorizados para su emisión, incluso si estos hechos ocurren después de:

- a) La publicación de un anuncio del resultado (ahorro o desahorro)
- b) La autorización de los estados financieros de una entidad controlada
- c) La publicación de otra información seleccionada relativa a los estados financieros.

Según la NICSP 14:11 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que obligan a una entidad a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien a reconocer partidas no reconocidas previamente:

- a) la resolución de un litigio judicial, posterior a la fecha de presentación, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en dicha fecha.
- b) La recepción de información, después de la fecha de presentación, que indique que un activo estaba deteriorado en esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro reconocida previamente para tal activo.
- c) La determinación, con posterioridad a la fecha de presentación, del costo de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha
- d) La determinación, con posterioridad a la fecha de presentación, del importe de ingresos cobrados durante el periodo sobre el que se informa a ser compartidos con otros gobiernos bajo un acuerdo de reparto de ingresos en vigor durante dicho periodo
- e) La determinación, con posterioridad a la fecha de presentación, de los pagos a realizar al personal por primas de desempeño si en la fecha de presentación la entidad tenía una obligación implícita ya sea de carácter legal o implícita de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha
- f) El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

En cuanto a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes La NICSP 14:12 indica, “una entidad no deberá proceder a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes”.

La NICSP 14:13 nos muestra los siguientes ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes:

- a) Cuando una entidad ha adoptado una política de revalorizar regularmente la propiedad a su valor razonable, una reducción en el valor razonable de la propiedad ocurrida entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su emisión.
- b) Cuando una entidad que gestiona determinados programas de servicios a la comunidad decide, después de la fecha de presentación de los estados financieros, pero antes de que se autoricen para su emisión, distribuir beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en esos programas. La entidad no ajustaría el importe de los gastos reconocidos en sus estados financieros en el periodo actual sobre el que se informa, aunque los beneficios adicionales pueden reunir las condiciones para su revelación como hechos que no implican ajustes.

Además, la NICSP 14:14 indica “Si una entidad acuerda dividendos o distribuciones similares después de la fecha de presentación, la entidad no reconocerá tales distribuciones como un pasivo en la fecha de presentación”.

La NICSP 14:30 revela los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes, al señalar:

Si los hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajustes tienen importancia relativa o son significativos, su no revelación puede influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas a partir de los estados financieros”. En consecuencia, una entidad deberá revelar la siguiente información para cada una de las categorías significativas de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes:

- a) La naturaleza del hecho; y
- b) una estimación de su efecto financiero, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación”.

La NICSP 14:31 indica como ejemplo los siguientes hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes, que por lo general producirían revelaciones de información:

- a) Una importante caída en el valor de las propiedades que están contabilizadas al valor razonable, en donde dicha caída no está relacionada con las condiciones de la propiedad en la fecha de presentación, pero se debe a circunstancias acaecidas después de esa fecha.
- b) La entidad decide, después de la fecha de presentación, distribuir en un futuro importantes beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en los programas de servicios a la comunidad que gestiona, y esos beneficios adicionales tienen un impacto mayor sobre la entidad.
- c) Una combinación del sector público importante (NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* requiere revelar información específica en estos casos), la disposición de una importante entidad controlada, o la subcontratación de todas o prácticamente todas las actividades actualmente realizadas por una entidad, después de la fecha de presentación.
- d) El anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación o un programa principal, la disposición de activos o la cancelación de pasivos atribuibles a una operación discontinuada o programa principal, o la conclusión de un acuerdo formal para vender tales activos o cancelar dichos pasivos.
- e) Las compras o disposiciones significativas de activos.

- f) La destrucción por incendio de un edificio importante tras la fecha de presentación.
- g) El anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante (véase la NICSP 19).
- h) La introducción de legislación de condonar préstamos concedidos a entidades o particulares como parte de un programa.
- i) Los cambios anormalmente grandes, ocurridos después de la fecha de presentación, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de moneda extranjera.
- j) En el caso de entidades responsables del impuesto a las ganancias o equivalentes, los cambios en las tasas impositivas o leyes fiscales aprobadas o anunciadas después de la fecha de presentación que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos (pueden encontrarse guías sobre la contabilización del impuesto a las ganancias en la norma contable nacional o internacional correspondiente que trate sobre el impuesto a las ganancias).
- k) La aceptación de compromisos o pasivos contingentes significativos, por ejemplo, al dar garantías de importe significativo después de la fecha de presentación.
- l) El inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes y los que no implican ajustes a los estados financieros descritos como ejemplo líneas arriba, no son los únicos casos que se presentan en nuestra realidad económica, si consideramos que

el mundo que habitamos no está libre de amenazas naturales, sociales y tecnológicas como: terremotos, pandemias, plagas, incendios, explosiones, fallas mecánicas, atentados, asaltos, vandalismos entre otros que ponen en riesgo la continuidad de la empresa en marcha, aún así, las empresas continúan operando mientras sus propietarios no decidan liquidarla. Hay otros factores que por no ser cuantificables en dinero no figuran en los estados financieros, según refiere Gutiérrez Alfredo F. (1993):

Hay algunos factores que, por no ser cuantificables en dinero, no figuran en los estados financieros, como sucede con las condiciones del mercado; la capacidad de los administradores; la eficiencia de la mano de obra; las fuentes de abastecimiento de materias primas; los problemas de transportes; los problemas tecnológicos; los factores de localización de la empresa; el régimen impositivo o la insuficiencia de la maquinaria e instalaciones. Los estados financieros no pretenden ni pueden mostrar con exactitud matemática la posición financiera, los resultados obtenidos o cualquier otro aspecto del negocio porque en gran parte es necesario tomar en cuenta juicios y opiniones (p. 14).

(...) Como el poder adquisitivo de la moneda cambia con gran frecuencia y es precisamente la moneda la que nos sirve como instrumento de medición, se debe usar los estados financieros con la cautela necesaria, ya que no podríamos afirmar que sus cifras representen valores absolutos y apegados a la realidad económica, porque para ello sería necesario hacer frecuentemente la conversión de todas las cifras consignadas en la contabilidad, a la nueva paridad de la moneda, lo que en la práctica no se hace más que en las cifras más significativas o de mayor cuantía y solamente cuando el valor adquisitivo de la moneda sufre un cambio muy brusco.

(...) Por ello la contabilidad muestra desarrollo, situación y resultados razonablemente y no con absoluta realidad. Esta circunstancia hace que los estados

financieros, aunque pretendan ser un fiel reflejo de las operaciones efectuadas, solo reflejan probabilidades que tienden acercarse a la veracidad de los hechos (p. 15-16).

(...) Continua, se agrupan dentro del activo intangible a los valores que no son susceptibles de poder ser tocados materialmente, como son: las marcas de fábrica o de comercio; los planos y diseños para fabricación de maquinaria pesada; los derechos de vía; el costo de las concesiones del Estado; las fórmulas; las recetas y procedimientos secretos de fabricación; el crédito mercantil; los derechos de patente para la exclusiva de algún invento; los derechos de autor; el costo de franquicias y los privilegios. Los activos intangibles, aunque tienen un gran valor para la empresa que los posee y que suelen estar contabilizados, no se cotizan, ni tienen valor en el mercado, aunque se pueda transmitir su propiedad y cobrar por ella alguna cantidad que se considere justa (p. 33).

Con los criterios descritos, las cifras que se muestran en los estados financieros no representan valores absolutos y apegados a la realidad económica, puesto que, en toda empresa, siempre existirá valores subjetivos que al no ser cuantificados no formará parte de los estados financieros.

En cuanto a la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros la NICSP 14:7 indica:

El proceso, relacionado con la preparación y autorización de los estados financieros para su emisión, puede variar según diferentes tipos de entidades, dentro y entre diversas jurisdicciones. Puede depender de la naturaleza de la entidad, de la estructura del órgano de gobierno, de los requisitos legales relacionados con esa entidad y de los procedimientos seguidos para la preparación y finalización de los estados financieros.

Por otra parte, las posibilidades del Ente nos manifiestan que, todo cuanto existe en el Universo, es materia que se encuentra en el espacio y está en continuo movimiento a través del tiempo, como una forma fundamental de su existencia, para Cronos (2008)

la materia representa la realidad objetiva que existe fuera e independientemente de la conciencia humana y es reflejada por esta última. La materia abarca una infinidad de objetos y sistemas del mundo que existen en la realidad. La materia es increable e indestructible, eterna en el tiempo e infinita en el espacio (...). En cuanto al espacio, esta “expresa el orden de distribución de los objetos que coexisten simultáneamente, mientras que el tiempo, la consecutividad de los fenómenos que se sustituyen unos a otros. El tiempo es irreversible, es decir, todo proceso material se desarrolla en una dirección: del pasado al futuro (p.413).

Asimismo, Cronos (2008) manifiesta:

El movimiento es un importantísimo atributo y modo de existencia de la materia. El movimiento incluye todos los procesos que transcurren en la naturaleza y en la sociedad. En su forma más amplia, el movimiento es cambio en general, toda interacción de los objetos materiales (pp. 617-618). (...). En el mundo no existe materia sin movimiento, lo mismo que no puede existir movimiento sin materia. El movimiento de la materia es absoluto, mientras que todo reposo es relativo y constituye uno de los momentos del movimiento (p. 450).

Para Tres Iniciados (1998). “No hay tal reposo absoluto o cesación de movimiento. Todo movimiento participa del ritmo” (p.88). A su vez, Newton Isaac (1685) plantea su primera ley del movimiento afirmando que “Todos los cuerpos perseveran en su estado de reposo o de movimiento uniforme en línea recta, salvo que se vean forzados a cambiar ese estado por fuerzas impresas” (p.41). A decir de Politzer G. (1969) que plantea la primera ley de la dialéctica “el cambio dialectico” comienza por comprobar que “Nada queda donde esta, nada

permanece como es” y que decir dialéctica es decir movimiento, cambio” (p. 122). Es así como, un cuerpo aun permaneciendo en estado de reposo interno, continua en movimiento externo respecto a la Tierra, que gira con ella alrededor del Sol, y junto con este, en torno al centro de la galaxia, etc. Puesto que el mundo es infinito, todo cuerpo participa en un sinnúmero de formas de movimiento. Tenemos dos tipos de movimientos contradictorios: de rotación sobre su propio eje en el sentido del reloj en 24 horas (un día) y de traslación en sentido contrario alrededor del sol en 365 días (doce meses), estos movimientos contradictorios son los que permiten a un cuerpo mantenerse en estado de equilibrio constante.

Sin embargo, F. Burlatski (1988) manifiesta que: “En ninguna parte hay equilibrio, reposo e inmovilidad absoluto. Todo reposo es relativo; no es sino un caso particular del propio movimiento” (p. 24). Por su parte F.V. Konstantinov (1966) afirma que “el reposo y el equilibrio no son solamente relativos, sino también temporales. Tarde o temprano, el movimiento universal acaba por perturbar, suprimir o eliminar a dichos estados” (p.127). Contribuyen con este conocimiento Daisaku Ikeda (1984) al manifestar que “Todos los aspectos de la realidad tal como la vemos, son transitorios o temporarios (p.63) y Berkeley George (1985) que dice “El movimiento, sea real o aparente, es siempre relativo (p.151).

El movimiento como forma de la materia sugiere que todo está en constante cambio, y el equilibrio que se muestra en los estados financieros es temporal, valido solo para su presentación y exposición, un segundo después todo cambia, todo es aparente, como dice Parménides citado por Marías Julián (1996) “El llegar a ser no es más que un llegar a ser aparente” (p. 22). El tránsito de lo cuantitativo a lo cualitativo es continuo y permanente, la exposición y publicación de los Estados Financieros refleja el estado situacional del Ente al término de un ejercicio económico, cuya información es válida para la toma de decisiones del momento, al término del cual, las actividades económicas del Ente se activan para continuar

con una serie de movimientos, tal como describe F.V Konstantinov (1966) que señala una de las tres leyes fundamentales de la dialéctica:

La Ley del Tránsito de los cambios cuantitativos a cualitativos; explica mediante que procesos sufren los objetos cambios de cualidad y se transforman; enseña como el desarrollo junto a la forma de la evolución armónica y gradual de los cambios imperceptibles implica también la forma de interrupción de lo gradual, del alto de un viejo estado cualitativo a otro nuevo (p.189).

Por su parte. Vera A., citado por Gomero G. y Moreno J. (1997), afirma que: “En cualquier ciencia, los objetos no son entes materiales, sino conceptos” (p.53). Y según Fatone (1960) “Toda ciencia parte de principios. Esos principios son inicios – afirmaciones – sin los cuales es imposible, el sistema de relaciones en que cada ciencia consiste” (p.45). Al respecto Engels Federico (1975) nos manifiesta que “Toda cuestión debe decidirse a base de simples configuraciones básicas y axiomáticamente, como si se tratara de sencillos...principios de la matemática” (p. 28). Con este criterio Selsam Howard. (1968) señala: “Nuestros principios son generalizaciones de la experiencia del pasado y guías para las observaciones, experimentos y aplicaciones del futuro” (p.117). Son 15 los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tratados y aprobados en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas efectuada en Mar de Plata en 1965. Estos principios aún mantienen su vigencia hasta nuestros días, entre las cuales se encuentra el principio de empresa en marcha, el principio de ejercicio, y el principio del devengado, materia del presente estudio.

La diferencia entre la realidad descrita y las posibilidades del Ente en cuanto a la prevalencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación, según Marías Julián (1996) Protágoras dijo. “El hombre es la medida de todas

las cosas de las que son, en tanto que son, y de las que no son, en tanto que no son” (p.36).

La Biblia en el libro de Eclesiastés (1:9) dice:

Lo que ha sido, eso mismo será: Y lo que se ha hecho eso mismo se hará; y no hay nada nuevo debajo del sol, cada ser humano va acumulando conocimiento y experiencia en cada una de las actividades que realiza en el transcurso de los años.

Además, Cornejo M. (2008:13) señala:

Cada generación recibe un legado de información, a cada uno de nosotros corresponde agregar lo nuestro a través de buscar más información o de combinarla de forma diferente para contribuir a la evolución, así lo palpamos día a día con nuevas y mejores formas de hacer las cosas (p.13).

En tal sentido, Tres Iniciados (1998) nos dice:

El hombre al considerar y examinar el universo, del cual es una unidad, no ve otra cosa que un cambio continuo en la materia, en la fuerza en los estados mentales, ve que nada es realmente, que todo se transforma y cambia. Nada permanece: todo nace, crece, muere tan pronto como una cosa ha adquirido su máximo de desarrollo, empieza a declinar; la ley del ritmo está en constante operación; no hay realidades, nada es firme, nada es duradero, fijo o substancial, nada es permanente; todo es cambio. Todas las cosas surgen y evolucionan de otras cosas, hay una acción continua que es seguida siempre de su reacción correspondiente; todo fluye y refluye, todo se construye y derrumba, todo es reacción y destrucción, vida y muerte (p. 29). (...) y esta ley rige para todos; soles, mundos, animales, mente, energía, materia (p. 21).

Nada dura para siempre, por cuanto todo lo que existe debajo del sol este sujeto a cambio y modificación, mas aun si resulta contradictoria a su propia naturaleza, tal como se

da el caso de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad hechos ocurridos después de la fecha de presentación, que retarda la publicación de los Estados Financieros, haciendo de conocimiento público una información atrasada.

La diferencia entre la realidad descrita y las posibilidades del Ente en cuanto a la prevalencia del principio de empresa en marcha sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes, según Tres Iniciados (1998). “El verdadero sabio conociendo la naturaleza del Universo, emplea la Ley contra las leyes: las superiores contra las inferiores” (p. 43). Es contradictorio todo conocimiento que pretenda suspender o omitir la existencia del principio de empresa en marcha, por cuanto esta, se encuentra en función del tiempo que va hacia adelante, así lo dice Newton Isaac (1685) “las estaciones se van y luego vuelven, las horas se mueven siempre adelante en su camino” (p.3). En tal sentido, todo registro contable que implica ajuste a los estados financieros le corresponde en su momento oportuno y no posterior al periodo, considerando que, toda información acumulada al cierre de un ejercicio es el punto de partida del ejercicio siguiente, según refiere Tres Iniciados (1998):

El proceso entero de la evolución en todas sus fases, comienza y sigue de acuerdo con las leyes del proceso de absorción (p. 58). (...). El movimiento se manifiesta en todo el Universo. Nada está en reposo, todo se mueve, vibra y circula (p. 75).

La diferencia entre la realidad descrita y las posibilidades del Ente en cuanto a la prevalencia del principio del devengado sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes, nos muestra que todo cuanto existe en la naturaleza participa del movimiento cuyos hechos económicos son medidos por periodos de doce meses en la ciencia contable sin considerar si se han cobrado o pagado, si generan pérdidas o ganancias.

La diferencia entre la realidad descrita y las posibilidades del Ente en cuanto a la prevalencia del principio de ejercicio sobre la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros, nos muestra que, la realidad descrita por la ciencia contable es la que esta registrada en los estados financieros en el preciso instante cuando sucedieron los hechos económicos, y es así como debe darse a conocer al público usuario para la toma de decisiones, con este criterio Cerpa Rafael (1998) dice: “Cada sociedad se autocrea, se autoinstitucionaliza, y al crearse crea una nueva relación del individuo con su entorno” (p.19). Considerando lo manifestado por Tres Iniciados (1998). “Todo cuanto tenga un principio y un fin, en cierto sentido, debe ser irreal e ilusorio” (p. 45). Todo es movimiento que genera cambios en los periodos económicos, para Barrantes E. (1985) “El cambio es una ley de la naturaleza que se proyecta a la sociedad y la cultura que se patentiza en la historia” (p.251). (...). “Los individuos nacen y mueren, pero la sociedad permanece” (p.249). Es inevitable el paso del tiempo, por tanto, todo el proceso de registro, medición, reconocimiento presentación, autorización de emisión y publicación de los estados financieros debe darse dentro del mismo ejercicio al que corresponde y no posterior como se viene dando en la actualidad.

Es propósito de la investigación, verificar de qué manera los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tienen prevalencia sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

La estrategia del presente estudio, consiste en recolectar información mediante fichas bibliográficas y cuestionarios dirigido a los colegas contadores públicos a nivel local, regional y nacional, vía Google drive.

Las implicancias en la ciencia consisten en que, el paso del tiempo es irreversible donde todo proceso material se desarrolla en una dirección: del pasado al futuro.

Las implicancias en lo social, consiste en que, se debe contar con información contable actualizado para la toma de decisiones oportunas.

Es posición del autor derogar la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Publico hechos ocurridos después de la fecha de presentación, por ser contradictoria a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por sus fundamentos teóricos y resultados del cuestionario propuestos en la presente investigación.

La presente investigación no cuenta con antecedentes por ser sui géneris por su peculiar relación de variables.

e) Desarrollo del tema

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (P.C.G.A).

Según los estudios realizados por Eugenio d'Ors (1997) nos dice que "En el universo, nada se crea, nada se pierde. Todo se conserva. La cantidad de materia, como la cantidad de energía, permanecen constantes. El mundo no ha tenido principio, sino que tiene principios, es decir razones" (p.224). Por su parte Selsam Howard (1968) afirma "Nuestros principios son generalizaciones de la experiencia del pasado y guías para las observaciones, experimentos y aplicaciones del futuro" (p. 117). Para Mercier D. (1917) "Nuestros principios fundamentos de ulteriores conocimientos, son fruto de un trabajo de comparación o de contraste ejercido sobre nuestras primeras nociones" (p.14). Fatone (1960) señala "Toda ciencia parte de principios. Esos principios son inicios – afirmaciones – sin los cuales es imposible, el sistema de relaciones en que cada ciencia consiste" (p.45).

Según Larroyo Francisco (1963):

La ciencia es, ante todo, multiplicidad de saber. (Todas las ciencias, para merecer ese nombre, poseen un conjunto de verdades (axiomas, principios, leyes,

etc.), más o menos grande. Característico de estas verdades, además, es que aparecen fundamentadas, es decir, provistas de demostración (p.145).

El conocimiento es uno y variado, representado por el ser y sus múltiples formas de estar, con respecto a la unidad Hegel Georg.W.F. (2002) manifiesta:

Lo uno solo tiene valor entre varios. (...). Lo uno se produce, así como en término que entra en conflicto consigo mismo y que se rechaza así mismo, y lo que pone rechazándose así es lo vario. Podemos designar este *processus* del ser para si por la expresión figurada repulsión (p.164). (...). Pero en lo vario uno es lo que es otro. Todo uno es uno, o bien uno de los muchos. Todos los unos son pues, una sola, y la misma cosa (p.165).

La unidad del conocimiento no se limita a las primeras nociones o conceptos generalizados como los axiomas y principios, sino que sirven de base para las demostraciones científicas, como dice Mercier D. (1917):

Nuestro espíritu no se limita tan solo a la aprehensión de los conceptos, sino que los compara, uniéndolos o separándolos en sus juicios. Coteja también las primeras nociones y de su equivalencia o de su contraste nacen los principios más generales que dirigen o sirven de base a todas nuestras demostraciones: tales son, por ejemplo, los siguientes:

- Lo que es, es
- El todo es igual a la suma de sus partes
- No puede una cosa ser y no ser a la vez
- El todo es mayor que cualquiera de sus partes. (p.10).

Muy próximo a los principios están las leyes del desarrollo de la ciencia que refleja la realidad en toda su magnitud a lo largo, ancho y alto, como dice M.B. Kedrov y A. Spirkin

(1993) “El desarrollo de la ciencia está ligado al descubrimiento de nuevas leyes de la realidad. El poder del hombre sobre el mundo que le rodea lo mide la profundidad y amplitud con que conoce sus leyes” (p.24).

En cuanto al desarrollo de la ciencia F.V. Konstantinov 1966) manifiesta “La misión de la ciencia reside en descubrir por debajo de las innumerables manifestaciones fortuitas reales y aparentes, los necesarios nexos internos, las leyes por las que se rigen los fenómenos” (p.10). Con este criterio. Bunge Mario (1994) afirma

En ocasiones puede alcanzarse una verdad con solo consultar un texto. Los propios científicos recurren a menudo a un argumento de autoridad atenuada (...). Pero, por grande que sea la autoridad que se atribuye a una fuente, jamás se la considera infalible (p.42).

Nada es infalible, por cuanto todo lo que existe en el universo, está sujeto a un constante cambio, las Normas Internacionales de Contabilidad Sector Publico, no es la excepción, como dice Hegel citado por Selsam Howard (1968):

Las cosas se encuentran sometidas a cambio perpetuo. Todo se halla en movimiento, y con el pasar del tiempo surgen cosas nuevas. De igual modo, a medida que el mundo evoluciona aparecen nuevas leyes al mismo tiempo que surgen nuevas y más complejas estructuras materiales (pp. 75,76).

Principio de empresa en marcha

La constitución de toda empresa manifiesta en su libro de actas que “La sociedad tiene una duración indeterminada” e inicia sus operaciones a partir de su inscripción en el registro de personas jurídicas en su domicilio establecido, pudiendo disponer sucursales u oficinas en cualquier lugar del país o en el extranjero. Al respecto, Vásquez Sironvalle Jorge (1987) dice:

Es de todos conocido que las actividades de las empresas mercantiles se han transformado a lo largo del siglo pasado, en una serie de operaciones separadas a una cadena de actividades ininterrumpidas. En consecuencia, gran parte de la práctica y de la teoría contable se basa en la presunción de que cada entidad continuará en operaciones y no será liquidada en un futuro previsible. A falta de pruebas en contrario o de hechos que pudieran atentar contra esta situación (elevadas y continuas pérdidas), deberá considerarse que la entidad permanecerá en operación por tiempo indefinido (p.22).

Con respecto al principio de empresa en marcha la NICSP 1:38 señala:

Al preparar los estados financieros de la entidad, se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deben prepararse con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad, o cesar en sus operaciones, o no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando los responsables de la preparación de los estados financieros, al realizar esta evaluación, sean conscientes de la existencia de incertidumbres materiales relacionadas con sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento con normalidad, esas incertidumbres deberán ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

Principio de devengado

El principio del devengado, es uno de los principios generalmente aceptados, aprobado en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de graduados en ciencias económicas efectuadas en Mar del Plata en 1965. Según Vásquez Sironvalle Jorge (1987) este principio señala “las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado” (p.34).

Principio de ejercicio

El principio del ejercicio, es uno de los principios generalmente aceptados, aprobado en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de graduados en ciencias económicas efectuadas en Mar del Plata en 1965. Al respecto Vásquez Sironvalle Jorge (1987) manifiesta:

En la “Empresa en marcha” es necesario medir el resultado de la gestión administrativa, de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, por ejemplo, conocer las utilidades de un periodo, así como para cumplir con fines de tipo fiscal o tributario del impuesto a la renta; o también para fines de información a los accionistas, sobre los resultados para el acuerdo de distribución de dividendos. Es decir que, el lapso de tiempo que media entre una fecha y otra se llama “ejercicio” o también “periodo”. En los efectos de medir regularmente el resultado de las operaciones contables y que se originan necesariamente por el movimiento que realiza la empresa de sus activos, las convenciones generales del medio económico han establecido que este periodo sea de doce meses. En algunos países se acostumbra a que estos doce meses coincidan

exactamente con el año cronológico; empero, en muchos otros, este periodo responde a necesidades de obtener oportunamente la información financiera de las empresas para la elaboración del balance de las cuentas nacionales que servirá de base en la preparación del Presupuesto General de la Republica (p. 27).

El periodo de medición del resultado de las operaciones contables es de doce meses, tiempo que coincide con la traslación de nuestro planeta tierra alrededor del sol. Con respecto al factor tiempo Hawking Stephen W. (2016) manifiesta:

San Agustín dijo que el tiempo era una propiedad del universo que Dios había creado, y que el tiempo no existía con anterioridad al principio del universo (p.23). (...). Todo lo que se puede medir del cuerpo es la masa y la velocidad de rotación” (p.101).

Masa es la representación del Ente, que mueve sus recursos para obtener resultados que serán medidos en un periodo de doce meses, tal como indica la NICSP 1:66:

Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando cambie la fecha de presentación de la entidad y elabore estados financieros anuales para un periodo superior o inferior a un año, la entidad deberá revelar además del periodo cubierto por los estados financieros:

- a) La razón para utilizar un periodo inferior o superior; y
- b) El hecho de que las cifras comparativas para algunos estados financieros, como el estado de rendimiento financiero, cambios en los activos netos/patrimonio, el estado de flujos de efectivo, así como en las notas correspondientes, no son totalmente comparables.

La medición del periodo inferior o superior no es casual, por cuanto coincide con la predicción de la relatividad general como dice Hawking Stephen W. (2016):

Otra predicción de la relatividad general es que el tiempo debería transcurrir más lentamente cerca de un cuerpo de gran masa como la tierra. Ello se debe a que hay una relación entre la energía de la luz y su frecuencia (es decir, el número de ondas de luz por segundo): cuando mayor es la energía, mayor es la frecuencia (p.47).

Esto significa que, la medición del tiempo se da a través de las cuatro estaciones que se manifiestan en la naturaleza, estaciones que mide el avance trimestral de las ejecuciones presupuestales y financieras de las entidades, por cuanto, estos informes son de carácter parcial que se va acumulando a medida que transcurre el tiempo.

Con respecto al tiempo, es Newton Isaac (1685) la autoridad que nos da catedra con el factor tiempo absoluto y relativo cuando afirma en forma categórica:

El tiempo absoluto verdadero y matemático, en sí y por su propia naturaleza sin relación a nada externo fluye uniformemente, y se dice con otro nombre duración. El tiempo relativo aparente y vulgar es alguna medida sensible y exterior (precisa o desigual) de la duración mediante el movimiento, usada por el vulgo en lugar del verdadero tiempo: hora, día, mes y año son medidas semejantes.

(...) El espacio absoluto tomado en su naturaleza, sin relación a nada externo, permanece siempre similar e inmóvil. El espacio relativo es alguna dimensión o medida móvil del anterior, que nuestros sentidos determinan por su posición con respecto a los cuerpos, y que el vulgo confunde con el espacio inmóvil.

(...) El lugar es la parte del espacio que un cuerpo ocupa, siendo relativo o absoluto en razón del espacio. El movimiento del todo es idéntico a la suma de los movimientos de las partes (pp.32-33).

(...). Las causas mediante las cuales se distinguen los movimientos relativos de los verdaderos, son las fuerzas impresas en los cuerpos para generar el

movimiento. El movimiento verdadero no es generado ni alterado sino por alguna fuerza impresa en el mismo cuerpo movido, pero el movimiento relativo puede ser generado o alterado sin fuerza alguna impresa en el cuerpo (p.36).

Con el aporte científico de Newton Isaac, podemos afirmar que el tiempo o periodo de medición de resultados en la ciencia contable, es relativo, por cuanto representa la información de una entidad, medida año tras año a modo de suma de movimientos de las partes que se van acumulando en el transcurso de la vida institucional indefinida.

f) Resultados

Los datos obtenidos corresponden a tres dimensiones y forman parte de la muestra de estudio 37 Contadores Públicos Colegiados a nivel local, regional y nacional.

En la primera dimensión, de los 37 datos obtenidos, el 100.00% de la unidad de análisis, afirman que, el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Empresa en Marcha, tiene prevalencia sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes.

A su vez, en la segunda dimensión, de los 37 datos obtenidos, el 94.60 % (35) de la unidad de análisis, afirman que, el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Devengado, tiene prevalencia sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes. Mientras que, el 5.40 % (2) manifiestan lo contrario.

Además, en la tercera dimensión, de los 37 datos obtenidos, el 100 % de la unidad de análisis, afirman que, el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Ejercicio (periodo) tiene prevalencia sobre la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros.

Finalmente, de los 111 datos obtenidos, el 98.20 % (109) de la unidad de análisis afirman que, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tienen prevalencia

sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Publico hechos ocurridos después de la fecha de presentación. Mientras que, el 1.80 % (2) manifiestan lo contrario.

g) Discusión de resultados

La discusión de resultados obtenidos en la presente investigación tiene como punto de partida una guía de discusión con aspectos básicos a desarrollar en los problemas general y específicos según detalle:

Problema General

¿Cree usted que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tienen prevalencia sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Publico hechos ocurridos después de la fecha de presentación?

Problemas Específicos

1. ¿Cree usted que el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Empresa en Marcha, tiene prevalencia sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes?
2. ¿Cree usted que el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Devengado, tiene prevalencia sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes?
3. ¿Cree usted que el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Ejercicio (periodo), tiene prevalencia sobre la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros?

Discusión del resultado general

De los 111 datos obtenidos en el resultado general, el 98.20 % (109) son afirmaciones positivas, mientras que el 1.80 % (2) manifiestan lo contrario. Debido al alto porcentaje de aceptación, se confirma la hipótesis general que dice: “Si prevalece los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, entonces la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación deberá ser derogado”.

Estas afirmaciones positivas tienen como base teórica las referencias bibliográficas citadas, que fueron tratadas dentro del desarrollo del tema y que fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo. Coincidiendo con las afirmaciones de:

Berkeley George (1985) que sostiene: “Todo conocimiento y toda demostración se apoyan en nociones universales” (p.47). (...) Continua. ““Hay verdades tan obvias y tan al alcance de la mente humana que para verlas el hombre solo necesita abrir los ojos” (p.67). Para Tres iniciados (1998) “El principio se manifiesta en la creación y destrucción de los mundos, en la elevación y caída de las naciones” (p.87). Con esta afirmación genérica, la ciencia contable cuenta con 15 principios fundamentales aplicables en los estados financieros de todo Ente, de la cual se desprenden normas estandarizadas que representan la interpretación extensiva de estos principios, que a su vez generan leyes de la ciencia. Al respecto Tres iniciados (1998) afirma:

La Ley y las leyes son dos polos de una sola y misma cosa. E igual sucede con el principio y los principios, con la mente infinita y la mente finita. Todo se reduce a vibraciones más o menos elevadas o bajas. Las mismas palabras “elevado” y “bajo” que nos vemos obligados a usar, no son más que polos de la misma cosa: los términos son relativos (p.82).

Nada es permanente en el universo, según F. Engels, citado por Afanasiev V. (1973):

No existe nada definitivo, absoluto, consagrado (...). En todo pone de relieve lo que tiene de perecedero, y no deja en pie más que el proceso ininterrumpido del devenir y del perecer, un ascenso sin fin de lo inferior a lo superior (p.12). De las normas a los principios según la ciencia contable.

Para Tres Iniciados (1998):

Las verdades absolutas han sido definidas como las cosas, tal como las conoce y las ve la mente de Dios, mientras que las verdades relativas son las cosas tal como la más elevada razón del hombre las comprende (p. 46).

El hombre se ve limitado a sus capacidades intelectuales de entendimiento, comprensión e interpretación para explicar los fenómenos naturales y sociales que se le presenta, mediante sus conocimientos epistemológicos que estudia los principios, fundamentos, extensión y métodos del conocimiento humano, ligándose así a la aplicación de su conocimiento científico mediante la metodología de la investigación científica, de acuerdo con ello, los procedimientos fundamentales y más generales de investigación científica son los empíricos y teóricos, los cuales constituyen en su conjunto el método que emplea la ciencia.

Con respecto a la ciencia, M.B. Kedrov y A. Spirkin (1993) sostiene:

La ciencia no se reduce a registrar o a acumular simplemente hechos, sino, ante todo, busca su sistematización, generalización e interpretación (p.19). (...). Por tanto: El practicismo estrecho es perjudicial para la ciencia, sobre todo para sus capítulos teórico, ya que limita el pensamiento científico a la estrecha vía del movimiento, reduciéndolos a los aspectos del objeto que se estudia, únicamente importantes para las formas transitorias de la práctica (p. 27).

Contribuye Osho (2005) al decir que: “Cuanto más nos cerramos, menos vivos estamos. Cuanto más nos abrimos, más vivos estamos” (p.13).

El universo es dinámico por naturaleza, donde todo cambio se genera por el movimiento constante de las cosas, como dice García Morente, Manuel (1964):

No hay pues, un ser estático de las cosas. Lo que hay es un ser dinámico, de suerte que las cosas no son, sino que devienen y ninguna y todas pueden tener pretensión de ser el ser en sí, nada existe, porque todo lo que existe, existe un instante y al instante siguiente ya no existe, sino que es otra cosa la que existe” (p.63). Continua (...). El existir es un perpetuo cambiar, un estar constantemente siendo y no siendo; un devenir perfecto; un constante fluir (p.64).

Con justa razón Cornejo M. (2008) nos dice:

Cada ser humano va acumulando conocimiento y experiencia, y cada generación recibe un legado de información, a cada uno de nosotros corresponde agregar lo nuestro a través de buscar más información o de combinarla de forma diferente para contribuir a la evolución, así lo palpamos día a día con nuevas y mejores formas de hacer las cosas (p.13).

En este sentido M.B. Kedrov y A. Spirkin (1993) sostiene:

“Cada científico es hijo de su época” (p.29). Por su parte Gonzales M. (2005) afirma en forma categórica: “Si los hombres de ayer trabajaron por nosotros, los de hoy estamos obligados a trabajar por los de mañana. Contamos con un acreedor, el porvenir (p.31).

Los grandes pensadores que han contribuido con su conocimiento y su experiencia en la aplicación de la ciencia contable, lo hicieron con las limitaciones que tuvieron en la época

que les toco su existencia, esto no significa que sus escritos serian eternos desde un punto de vista de la dialéctica, como dice Politzer G. (1969):

Colocarse desde el punto de vista dialéctico es considerar que nada es eterno, salvo el cambio. Es considerar que ninguna cosa particular puede ser eterna, salvo el “devenir (...). Dada una fase, la otra le sucede necesariamente, inevitablemente (si nada detiene la evolución) (p.125). Continua (...). Para la dialéctica no hay nada definitivo, absoluto, sagrado (...) para la dialéctica no hay poder en el mundo ni más allá del mundo que pueda fijar las cosas en un estado definitivo; por tanto, nada es absoluto (...). La dialéctica dice que nada escapa al cambio, al movimiento, a las transformaciones de la historia (p.124).

Según la dialéctica, las teorías también están sujetas a nuevas observaciones y expuestas a ser refutadas debido a nuevos resultados obtenidos mediante experimentos científicos.

Sobre el tema. Karl Popper citado por Hawking Stephen W. (2016) nos dice:

Una buena teoría está caracterizada por el hecho de predecir un gran número de resultados que en principio pueden ser refutados o invalidados por la observación. Cada vez que se comprueba con un nuevo experimento está de acuerdo con las predicciones, la teoría sobrevive y nuestra confianza en ella aumenta. Pero si por el contrario se realiza alguna vez una nueva observación que contradiga la teoría, tendremos que abandonarla o modificarla (p.25).

Siendo así, desde un punto de vista de la dialéctica, la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Publico hechos ocurridos después de la fecha de presentación, no es eterna, menos aún, si contradice principios contables fundamentales como empresa en marcha, devengado y ejercicio.

Es nuestra opción tener una voluntad férrea para atrevernos a dar un paso importante en la adaptación del cambio de nuestra forma de pensar y actuar en la ciencia contable, o mantener el prejuicio de que una norma internacional es eterna y que no esta sujeta al cambio o derogación, manteniendo así nuestra ciencia, en un estado retardado, que no es propio para registrar hechos económicos en tiempo real, de acuerdo al avance de la ciencia y la tecnología y las exigencias de un mercado virtual y globalizado.

No olvidemos lo que dijo Cerpa Rafael (1998) “El cuestionamiento es el principio del cambio y de la autocorrección” (p.18). Si no cuestionamos la Norma Internacional mencionada, nunca sabremos lo que nos hemos perdido. Por su parte Tres iniciados (1998) ratifica “El universo es nuestra casa, nuestro hogar y podemos explorarlo hasta sus más lejanos confines, antes de la consumación de los tiempos” (p.42). ¡Es ahora o nunca!, ¡El mañana puede ser fatal!

Reflexiones de Albert Einstein, tomado de:

<https://psicologiymente.com/reflexiones/frases-albert-einstein>

- 25. Somos arquitectos de nuestro propio destino
- 28. Hay una fuerza motriz más poderosa que el vapor, la electricidad y la energía atómica: la voluntad
- 29. ¡Triste época la nuestra! Es más fácil desintegrar un átomo que un prejuicio
- 114. Una locura es hacer la misma cosa una y otra vez esperando obtener resultados diferentes. Si buscas resultados distintos, no hagas siempre lo mismo.

Estos datos fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo.

Discusión del primer resultado

De los 37 datos obtenidos en la primera dimensión el 100% son afirmaciones positivas que confirma la sub hipótesis (A) que dice: “Si prevalece el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Empresa en Marcha, entonces los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes a los estados financieros se harán al final del mismo periodo”.

Estas afirmaciones positivas tienen como base teórica las referencias bibliográficas citadas, que fueron tratadas dentro del desarrollo del tema y que fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo. Coincidiendo con las afirmaciones de:

Afanasiev Víctor (1973) nos dice:

El movimiento, el espacio y el tiempo, son las formas fundamentales de existencia de la materia (p.58). (...). La teoría general de la relatividad ha demostrado que las propiedades de espacio y tiempo dependen asimismo de la masa de la materia. El espacio cambia o, como se dice en física, se deforma cerca de los cuerpos que poseen masa colosal y gran fuerza de atracción. Paralelamente cambia también el tiempo: transcurre con más lentitud (p.68).

Hawking Stephen W. (2016) manifiesta:

Es imposible tener un modelo estático infinito del universo en el cual la gravedad sea siempre atractiva (p.21). Continúa al manifestar que: Cualquier objeto normal está confinado por la relatividad a moverse siempre a velocidades menores que la de la luz. Solo la luz, u otras ondas que no posean masa intrínseca, pueden moverse a la velocidad de la luz (p.35).

Todo movimiento es dinámico por naturaleza que genera cambios en los hechos ocurridos o sucesos de los Entes a medida que pasa el tiempo, al respecto Hawking Stephen

W. (2016) nos dice “Un suceso es algo que ocurre en un punto particular del espacio y en un instante específico de tiempo” (p.38). el suceso puede darse en estado de movimiento uniforme del Ente o forzado a cambiar debido a fuerzas impresas, tal como describe Newton Isaac (1685) en su primera ley del movimiento, al afirmar en forma categórica que “Todos los cuerpos perseveran en su estado de reposo o de movimiento uniforme en línea recta, salvo que se vean forzados a cambiar ese estado por fuerzas impresas” (p.41). Con aplicación de esta ley, la ciencia contable abandonara su estado de reposo o movimiento uniforme cuando sea derogada la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Publico hechos ocurridos después de la fecha de presentación, por ser contradictoria a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, considerando que todos los hechos ocurridos en la entidad son relativos y temporales que se verán forzados a cambiar ese estado debido al avance de la tecnología y por la afirmación de Afanasiev Víctor (1973) que indica “Las formas inferiores del movimiento de la materia son forzosamente inherentes a la forma superior” (p.62).

Estos datos fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo.

Discusión del segundo resultado

De los 37 datos obtenidos en la segunda dimensión el 94.60% (35) son afirmaciones positivas, mientras que el 5.40% (2) manifiestan lo contrario. Debido al alto porcentaje de aceptación, se confirma la sub hipótesis (B) que dice: “Si prevalece el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Devengado, entonces los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes a los estados financieros se harán al final del mismo periodo”.

Estas afirmaciones positivas tienen como base teórica las referencias bibliográficas citadas, que fueron tratadas dentro del desarrollo del tema y que fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo. Coincidiendo con lo descrito en la NICSP 1:7 que dice:

Base de acumulación (o devengo) es una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable (o devengo) son: activos, pasivos, pasivos netos / patrimonio, ingresos y gastos.

Estos datos fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo.

Discusión del tercer resultado

De los 37 datos obtenidos en la tercera dimensión el 100% son afirmaciones positivas que confirma la sub hipótesis (C) que dice: “Si prevalece el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Ejercicio, entonces la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros se hará al final del mismo periodo”.

Estas afirmaciones positivas tienen como base teórica las referencias bibliográficas citadas, que fueron tratadas dentro del desarrollo del tema y que fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo. Coincidiendo con la afirmación de Afanasiev Víctor (1973) que dice:

La propiedad universal de los procesos materiales de trascurrir uno tras otro con determinada continuidad; tener duración y desarrollarse por etapas y fases, constituye el concepto filosófico de tiempo. (...). El tiempo tiene una sola dimensión.

Por eso todos los cuerpos se desarrollan nada más que en una sola dirección: del pasado al futuro. El tiempo es irreversible, transcurre únicamente hacia adelante. Es imposible hacer que su curso retroceda, que el pasado retorne (pp. 65,67).

Por esta razón, todas las ocurrencias mostradas en los estados financieros deben verse reflejadas, presentadas, autorizadas y publicadas dentro del mismo periodo al que pertenece los hechos, y resulta incoherente autorizar una fecha posterior para la emisión de los estados financieros, por el simple hecho de encontrarnos en el periodo subsiguiente, considerando que no es posible detener el tiempo.

Al respecto, Drucker P. (2003) manifiesta “Los tiempos cambian y debemos cambiar con ellos” (p.54). Contribuye Barrantes E. (1985) “Para edificar el futuro, hay que partir de él. No del pasado” (p.244). Continúa Politzer G. (1969) “La historia demuestra que el tiempo no pasa sin dejar huellas” (p.134). Si los tiempos cambian ¿Por qué no, nuestra manera de pensar y actuar?, si los hechos ocurridos con ajustes y sin ajustes, no se registran dentro del ejercicio al que le corresponde, no será posible adaptar la ciencia contable al avance vertiginoso de la tecnología y, por tanto, las alianzas para el desarrollo de las naciones serían improductivas.

Estos datos fueron confirmados durante la ejecución del trabajo de campo.

h) Conclusiones

En consideración a la identificación del problema entre ser y debe ser, la verificación del objetivo mediante el trabajo de campo, la confirmación de hipótesis con su respectiva discusión con los resultados obtenidos y el fundamento teórico del desarrollo del tema, se concluye:

Conclusión general

Se confirma la prevalencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: Empresa en marcha, devengado y ejercicio, sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación, con sus respectivos hechos que implican y no implican ajustes y la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros.

Por tanto, se sugiere a las autoridades de la Asociación Interamericana de Contabilidad, derogar la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación, por contradecir principios contables fundamentales y, por mantener nuestra ciencia, en un estado retardado, que no es propio para registrar hechos económicos en tiempo real, de acuerdo al avance de la ciencia y la tecnología y las exigencias de un mercado virtual y globalizado. No olvidemos que, el universo es nuestra casa, nuestro hogar y podemos explorarlo hasta sus más lejanos confines, antes de la consumación de los tiempos.

¡Es ahora o nunca!

¡El mañana puede ser fatal!

Conclusiones específicas

1. Se confirma la prevalencia del Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Empresa en Marcha, sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes.

Debido a que, el Principio de Empresa en Marcha no es una hipótesis, es una realidad universal, por cuanto, este principio está en concordancia con el avance del tiempo que va hacia adelante, como las horas que se mueven siempre adelante en su

camino. El tiempo tiene una sola dimensión y el paso del tiempo es irreversible donde todo proceso material se desarrolla nada más que en una sola dirección: del pasado al futuro, es imposible hacer que su curso retroceda, que el pasado retorne. Con este criterio, todo registro contable que implica ajuste a los estados financieros le corresponde en su momento oportuno y no posterior al periodo, considerando que, toda información acumulada al cierre de un ejercicio, es el punto de partida del ejercicio siguiente, y así sucesivamente por el carácter de duración indeterminada del Ente.

2. Se confirma la prevalencia del Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Devengado, sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes.

Debido a que, todo cuanto existe en la naturaleza participa del movimiento cuyos hechos económicos son medidos por periodos de doce meses en la ciencia contable, sin considerar si se han cobrado o pagado, si generan pérdidas o ganancias.

3. Se confirma la prevalencia del Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Ejercicio (periodo), sobre la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros.

Por cuanto, el concepto filosófico de tiempo constituye la propiedad universal de los procesos materiales de transcurrir uno tras otro con determinada continuidad; tener duración y desarrollarse por etapas y fases.

Siendo así, el periodo de medición de resultados en la ciencia contable, es relativo, debido a que, representa la información de una entidad, medida año tras año a modo de suma de movimientos de las partes que se van acumulando en el transcurso de la vida institucional indefinida. Por esta razón, todas las ocurrencias mostradas en los

estados financieros deben verse reflejadas, presentadas, autorizadas y publicadas dentro del mismo ejercicio al que pertenece los hechos, y resulta incoherente autorizar una fecha posterior para la emisión de los estados financieros, por el simple hecho a que, nos encontramos en el ejercicio subsiguiente, considerando que no es posible detener el paso del tiempo, menos aún, llevar contabilidad paralela al registrar hechos que corresponden a ejercicios distintos. La realidad descrita por la ciencia contable es la que está registrada en los estados financieros en el preciso instante cuando sucedieron los hechos económicos, y es así como debe darse a conocer al público usuario para la toma de decisiones.

Por tanto, todo el proceso de registro, medición, reconocimiento presentación, autorización de emisión y publicación de los estados financieros debe darse dentro del mismo ejercicio (periodo) al que corresponde y, no posterior como se viene dando en la actualidad.

i) Referencias

1. Resolución Directoral N° 010-2021-EF/51.01 publicado el 25/05/2021 se aprueba las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público Edición 2020, y derogan las normas contables que se oficializaron con la R.D. N° 010-2018/EF-51.01,
2. Gutiérrez Alfredo F. *Los estados financieros y su análisis*. Quinta Reimpresión. Editorial Fondo de Cultura Económica. México. D.F. 1993.
3. Cronos. *Diccionario filosófico*. Ebisa Ediciones. Lima Perú. 2008
4. Tres Iniciados. *El Kybalion*. Grupo Editorial Tomo S.A de C.V. México.1998.
5. Newton Isaac. *Principios matemáticos de la filosofía natural*. Impreso en Spepys. Londini. 1685.

6. Politzer Georges. *Principios elementales y principios fundamentales de filosofía*. Editorial Venus S.A Lima-Perú. 1969
7. F. Burlatski. *Materialismo dialéctico*. Primera Reimpresión. Editorial Latinoamericana. Lima Perú. 1988.
8. F.V. Konstantinov. *El materialismo histórico*. Editorial Grijalbo S.A. México. 1966.
9. Daisaku Ikeda. *La vida, un enigma*. Emece Editores S.A. Argentina. 1984
10. Berkeley George. *Principios del conocimiento humano*. Edición Sarpe. España. 1985.
11. Marías Julián. *Historia de la filosofía*. 4ta Reedición Alianza Editorial. S.A. España. 1996.
12. Gomero Camones Guillermo y Moreno Maguiña José. *Proceso de la investigación científica*. Fakir Editores. Perú. 1997.
13. Fatone. *Lógica y teoría del conocimiento*. 8va Edición. Editorial Kapelusz, S.A. Buenos Aires Argentina. 1960.
14. Engels Federico. *Antiduhring*. Editorial Grijalbo. S.A. México D.F. 1975.
15. Selsam Howard. *¿Qué es filosofía?*. Editorial Grijalbo S.A. México D.F. 1968.
16. La Biblia
17. Cornejo Miguel Ángel *Triunfar ¿Existe otra alternativa?*. Editorial Producciones Cantabria S.A.C. Perú. 2008.
18. Cerpa Estremadoyro Rafael. *Pensamiento filosófico*. Ediciones CECCPUE. Perú. 1998.
19. Barrantes Emilio. *Perspectiva y análisis de una realidad cambiante*. Industrial grafica S.A. Perú. 1985.
20. Eugenio d'Örs. *El secreto de la filosofía*. Editorial Tecnos S.A. Madrid España. 1997.
21. Mercier D. *Tratado elemental de filosofía*. (2ª ed. Revisada). Luis Gili Editor. Barcelona España. 1917.
22. Larroyo Francisco. *Lecciones de lógica y ética*. (2ª ed). Editorial Porrúa S.A. México. 1963.
23. Hegel Georg. W.F. *Lógica I*. Ediciones Folio S.A. Barcelona España. 2002.

24. M.B. Kedrov y A. Spirkin. *La ciencia*. Ediciones El Alva. Lima Perú. 1993.
25. Bunge Mario. *La ciencia, su método y su filosofía*. Editorial Navarrete. Perú. 1994.
26. Vásquez Sironvalle Jorge. *Manual de contabilidad y auditoría aplicada*. Editorial Técnico Científico S.A. Perú. 1987.
27. Hawking Stephen W. *Historia del tiempo, del Bing bang a los agujeros negros*. Editorial Grijalbo Mondadori S.A. 10ª Reimpresión. Barcelona España. 2016.
28. Afanasiev Víctor. *Manual de filosofía*. Impreso en Talleres Villagraf S.R.L. Buenos Aires Argentina. 1973.
29. Osho. *El gran desafío*. Editorial Artes Gráficas COFAS S.A. Madrid España. 2005.
30. García Morente, Manuel. *Lecciones preliminares de filosofía*. (11ª ed). Editorial Diana S.A. México D.F. 1964.
31. Gonzales Prada, Manuel. *Paginas Libres*. Editora el Comercio S.A. Lima Perú. Reimpreso en 2005.
32. <https://psicologiaymente.com/reflexiones/frases-albert-einstein>

j) Curriculum vitae**1. Información general**

- 1.1 Apellidos y Nombres : Luciano Villar Linver
- 1.2 Lugar y fecha de nacimiento : Huánuco 10 de setiembre de 1962
- 1.3 Documento de identidad : D.N.I. N° 22405461
- 1.4 Estado civil : Casado
- 1.5 Domicilio : Jirón Huallayco N° 1534 int. 6
Huánuco.
- 1.6 Correo electrónico : lucianolinver@gmail.com
- 1.7 Celular : 962991748

2. Ocupación actual

- 2.1 Gerente General de la Empresa: Centro de Formación Laboral Steven Jobs S.R.L.

3. Estudios y títulos

- 3.1 Grado de Bachiller en Ciencias Contables, otorgado el 20-11-1987
- 3.2 Título de Contador Público, otorgado el 28-11-1989
- 3.3 Grado de Magister en Contabilidad con mención en Auditoria, otorgado el 23-05-2008
- 3.4 Grado de Doctor en Contabilidad, otorgado el 12-07-2010

- 3.5 Post Doctor en Ciencias, otorgado el 22/12/2015
- 3.6 Diploma como especialista a nivel de postgrado en Gestión Pública, otorgado el 30-12-2002
- 3.7 Diploma de Auditoria Financiera, otorgado por el Colegio de Contadores Públicos de Lima con fecha 29-12-1998.
- 3.8 Registro de Auditores Independientes en el Colegio de Contadores Públicos de Lima con matrícula Nro. 16704, otorgado el 14-01-1999
- 3.9 Registro de Contadores Públicos de Huánuco con matrícula Nro. 14-214
- 3.10 Certificado del Curso Integral de Auditoria, otorgado por el Estudio Saavedra Tarmeño con fecha 28-08-1999.

4. Distinciones y méritos

- 4.1 Felicitación por ser editor adjunto de la publicación de la Revista “Investigación Valdizana”, y por haber logrado la indización a la base de datos científicos Latindex. Aprobado con Resolución N° 1135-2008-UNHEVAL-R de fecha 12-11-2008.

5. Otros

- 5.1 Docente invitado en las Escuelas de Posgrado de la Universidad Nacional “Hermilio Valdizan” Huánuco. Universidad Nacional de Ucayali. Universidad Nacional de Cajamarca.
- 5.2 Jurado de Tesis en Maestría y Doctorado en la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional “Hermilio Valdizan” Huánuco.
- 5.3 Auditor Independiente.

k) Seudónimo: Lino hco

Avaliação da Clientela pelas Normas Brasileiras de Contabilidade

TRABALHO NACIONAL

AREA 1 INVESTIGACIÓN CONTABLE

1.1. Desafios de la investigación en contabilidad: desarrollos teórico-conceptuales para la transformación de la práctica del profesional contable

AUTOR: Eloy Antonio Fenker

PAÍS: Brasil

DIRETOR NACIONAL DO BRASIL:

Brasil Joaquim De Alencar Bezerra

[joaquimbezfilhohttpsuol.com.br](https://www.joaquimbezfilho.com.br); vipi@cfc.org.br

Avaliação da Clientela pelas Normas Brasileiras de Contabilidade

RESUMO

Pouco se sabe sobre a criação, destruição e avaliação dos intangíveis, no conjunto ou separados, os quais são calculados com base em metodologias às vezes inadequada. entre elas o fluxo de caixa , que avalia um único intangível com base no conjunto passado. O presente ensaio teórico tem por objetivo delinear a mensuração de componentes separados do capital intangível a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade que definem valor justo e estabelecem os principais critérios e indicadores de rentabilidade, com ênfase nas metodologias de mercado para avaliação da Carteira de Clientes.

Intangíveis são importantes para a geração de lucro e manutenção da vantagem competitiva, mas não têm valor isoladamente, e sim porque se ajustam à estrutura da indústria, a uma estratégia e a uma gestão. A criação, manutenção e destruição de ativos intangíveis ocorre nas atividades e nas escolhas estratégicas, consistindo em um desafio identificar quais criam ou destroem valor intangível, e calcular o valor atual. A Tecnologia da Informação constitui-se um link entre estratégias e as atividades, apta a auxiliar na mensuração do valor criado e destruído, enquanto as Normas de Contabilidade indicam metodologias de avaliação dos Estoques de Intangíveis.

Palavras-chave: Ativos Intangíveis. Avaliação de intangíveis. Avaliação da Clientela.

1. Introdução: ativos intangíveis: criação , destruição e avaliação

O tema Intangíveis é relativamente novo e ainda controverso na contabilidade. podendo ser estudado quanto à sua formação, identificação, existência, registro, avaliação , divulgação e detruição. Na literatura recebe várias denominações, como Recursos (PORTER, 1991; PENROSE, 1959), Capacidades (GRANT, 1991); Capital intelectual estrutural relacional ((POLANYI 1966) ,(HANSEN, NOHRIA E TIERNEY, 1999), Fatores (DIEHL, 1997),

Intangíveis (SCHMIDT, SANTOS; FERNANDES, 2006; NBC TG 04,2017), Ativos ou Custos Ocultos (IFAC, 2005).

O valor de uma empresa corresponde à soma de seus ativos tangíveis (corpóreos) e intangíveis (incorpóreos) e o resultado econômico por sua vez é tangível e intangível, pois decorre do uso combinado, sinérgico e simultâneo destes ativos, que geram novos valores tangíveis e intangíveis. Ao não segregar os valores significativos de resultados intangíveis, quando há criação ou destruição, o valor do Ativo e do Resultado contábil se afastam da realidade, sendo imprestáveis para análises econômico-financeiras mais profundas. É consabido na prática profissional que pequenas e médias empresas tendem a adotar práticas operacionais e contábeis que reduzem ao máximo o resultado do exercício, ao mesmo tempo em que gestores de grandes empresas – vide Teoria da Agência - podem ser tentados a superavaliar os resultados quando sua remuneração é vinculada aos resultados contábeis,

Qualquer indivíduo que possui recursos financeiros pode adquirir no mercado um conjunto de bens materiais e com eles constituir uma empresa ou organização, mas isto não representa vantagem competitiva frente aos rivais. É o uso que gerará o valor e a transferibilidade é fator crítico para manter vantagem competitiva sustentável (PORTER, 1989; GRANT 1991).

Por que duas empresas, com iguais conjuntos de bens tangíveis com o tempo passam a ter valor diferenciado? A resposta está na existência e uso dos intangíveis os quais não têm valor por si, mas quando associados e combinados com os tangíveis, **atividades (*performing activities*) e escolhas estratégicas**, eles criam sinergias e passam a ter uma função de auxiliar a criação de novos valores, destacando-se a importância de integração dos recursos (PORTER 1991).

O Valor econômico criado é a diferença entre o benefício e seu custo e por isso nenhum produto é viável sem criar valor econômico positivo. A partir do momento em que há criação de valor, uma empresa vale a soma dos ativos tangíveis (que geram rendas normais) e ativos intangíveis (que geram rendas superiores, anormais). Nestas condições, em

princípio, o valor do Intangível pode ser medido pelo Q de Tobin. A falta de conhecimento sobre valores intangíveis e as deficiências de metodologias de cálculo e registro contábil e financeiro levarão certamente a muitas decisões erradas. Erros cometidos na atividade ou nas decisões destroem valor intangível. A empresa que desenvolver um sistema que lhe permita conhecer e mensurar o intangível e seus determinantes de criação e destruição poderá orientar suas estratégias e atividades no sentido de priorizar investimentos e esforços para criação de maior valor que seus concorrentes.

Esforços já estão sendo desenvolvidos para identificar a criação e destruição de intangíveis. Em estudo nacional pioneiro elaborado por Silva et. alii (2021) foram identificadas 12 empresas (num universo de 84) de níveis diferenciados de Governança Corporativa da B3 S.A que afirmaram o reconhecimento de perda e/ou reversão do valor recuperável em itens do ativo imobilizado e intangível no exercício de 2018, em obediência ao CPC 02 (R1), que exige Teste de Recuperabilidade dos Ativos. Ainda o estudo demonstrou, confirmando outros, a falta de padronização e não cumprimento dos procedimentos do CPC 01 (R1) em muitos casos sob alegação de ausência de indicadores de perda, por apurarem um valor recuperável superior ao valor contábil dos itens verificados ou por não evidenciarem com clareza nas notas explicativas se houve ou não o reconhecimento (ou reversão) das perdas.

2 Referencial teórico

2.1 Ativo Intangível

Há uma certa discordância sobre a definição de Ativo Intangível, ora conceituado como “recursos incorpóreos controlados pela empresa capazes de produzir benefícios futuros (SCHMIDT, SANTOS E FERNANDES, 2006), enquanto que Diehl (1997, p. 16) define como “fatores que permitem a operação do negócio, mas não atuam diretamente sobre o processo de negócio”, e Porter (1991) denomina Recursos intangíveis específicos da empresa para desenvolver as atividades. A NBC TG 04 e CPC 04 (Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 38 (IASB – BV2010) define que *Ativo intangível* é um

ativo não monetário identificável sem substância física (a) controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e (b) que podem ser transformados em dinheiro ou do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Para os estudiosos do Conhecimento, o Ativo da empresa é composto por Capital financeiro e pelo Capital Intelectual. Este, por sua vez, é composto pelo Capital Humano e Capital Estrutural, cujo valor explica a diferença entre o valor de mercado de uma empresa o seu valor contábil. O capital estrutural inclui o capital de clientes e o relacionamento desenvolvido, que podem ser possuídos e, portanto, negociados (EDVINSSON, MALONE, 1998; NONAKA, TAKEUCHI, 1997).

Quanto à forma de apresentação, o capital intelectual estrutural /relacional (intangível) pode ser codificado, como num banco de dados ou lista de clientes (POLANYI 1966), (HANSEN, NOHRIA E TIERNEY, 1999). A Norma NBC TG 15, em seu Anexo apresenta exemplos relativos a Clientes como intangíveis: Listas de Clientes; ordens de produção; contratos com clientes; relacionamentos não contratuais com clientes. A Norma NBC TG 04 inclui fidelidade de clientes, participação no mercado, direitos de comercialização e banco de dados.

2.2 A contabilização dos Ativos Intangíveis

Os demonstrativos contábeis – em função das normas - apresentam lacunas que os afastam da realidade econômico-financeira, ao não identificar e quantificar boa parte dos intangíveis criados internamente, muitas vezes os mais valiosos ativos.

O Ativo Intangível carece de um estudo mais aprofundado, sendo extremamente difícil medir sua criação interna em função que se denomina um problema de “**custos conjuntos**”, precisamente porque o custo para formação dos intangíveis está embutido no custo de venda dos bens e serviços (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 2007, p. 391)

A Norma de Contabilidade NBC TG GERAL ESTRUTURA CONCEITUAL também associa investimentos e custos, quando dispõe que “ 4.14. Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, [...]”.

Alguns ativos intangíveis são adquiridos em transações usuais. Estes ativos são identificados e têm sua origem na aquisição. É o caso de aquisição de marcas, patentes, *goodwill*, carteira de clientes, direitos de uso, concessões etc. Estes valores são contabilizados geralmente pelos valores de aquisição e sua manutenção posterior é considerada como despesa.

Ativos intangíveis também são criados internamente por meio de atividades rotineiras (*performing activities*) ou pelas escolhas estratégicas bem-sucedidas, gerando com isto uma agregação de valor ao resultado e patrimônio, não contabilizados. Eles são destruídos pelas escolhas e atividades malsucedidas. Enquanto os adquiridos são contabilizados, os criados internamente geralmente não são.

2.3. A Contabilidade nem sempre traduz o Resultado e o Ativo intangível criados.

A questão a ser investigada é: deve a contabilidade refletir o valor justo dos ativos intangíveis, de tal forma que seu balanço traduza o real valor de mercado? Ou deve continuar a registrar os ativos pelo seu valor histórico, conservadoramente? O que espera o mercado? Deve a empresa preparar dois balanços, um segundo as conservadoras Normas Contábeis e outro pelos valores justos e de mercado? Deve este segundo balanço refletir a criação e destruição de intangíveis?

A contabilidade tradicional não separa o gasto das atividades que estão gerando um ativo intangível, considerando-os como custos expirados ou despesas, e com isto, deixa de ativá-los, em frações minúsculas, imperceptíveis, que vão criando um ativo oculto. Ao considerar estes gastos como custos ou despesas, consideram perda um valor que é na realidade um investimento em ativo intangível. Em decorrência da não ativação dos intangíveis criados, de modo geral o valor de um empreendimento é maior do que o valor registrado na contabilidade (DAMODARAN,2007) e, conseqüentemente, o resultado contábil é menor do que o real.

A Norma de Contabilidade NBC TG 15(4) visa orientar a contabilização decorrentes de combinações de negócios, e o valor dos intangíveis, incluindo ali a Carteira de Clientes ou Relacionamento com Clientes ,nas aquisições.

*13. A aplicação do princípio e as condições de reconhecimento pelo adquirente podem resultar no reconhecimento de alguns ativos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos como tais nas demonstrações contábeis da adquirida. Por exemplo, o adquirente deve reconhecer os ativos intangíveis identificáveis adquiridos, como uma marca ou uma patente ou um relacionamento com clientes, os quais **não foram reconhecidos como ativos nas demonstrações contábeis da adquirida por terem sido desenvolvidos internamente e os respectivos custos terem sido registrados como despesa.***

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o CPC 04 para a Norma NBC TG 04 (inspirados nas Normas Internacionais do no IAS 38) onde afirma que Listas de Clientes e itens de natureza similar adquiridos ou gerados internamente constituem patrimônio contábil e os gastos subsequentes devem ser lançados no resultado.

*Em conformidade com o item 63, gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, **listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.***

São profundas as implicações econômico-financeiras que decorrem da aplicação do item 13) da Norma: Dado que o valor de ativo intangível criado é lançado como despesa, e ainda, que a maior parte do valor das empresas decorre de seus ativos intangíveis gera-se uma aparente dicotomia: A empresa cria valor intangível, mas ao mesmo tempo em seus

balanços apresenta perdas e prejuízos correspondente as valores lançados como despesas e custos para criar internamente este valor intangível.

Neste contexto, em resumo, a empresa, ao desenvolver atividades que visam atender às necessidades e expectativas dos clientes, criando intangíveis, em duplo resultado ou lucro:

I – O lucro financeiro contábil , tangível, mensurado segundo as Normas de Contabilidade apresentado nos Balanços, II O lucro oculto, do valor de Ativos intangíveis criados, como clientela, reputação, relacionamento com clientes etc.

O valor a ser atribuído à formação de intangível então poderia ser o que se denomina de custo de formação do fator, correspondente ao gasto produtivo com os direcionadores de valor, como por exemplo o treinamento e atuação do funcionário, a ser rateado entre todas as atividades. Espera-se existir correlação entre treinamento e vendas bem realizadas, ou entre os custos para se obter a qualidade e a qualidade obtida. Mas mesmo o custo do treinamento somente se efetivará como ativo intangível na medida em que for utilizado com sucesso na atividade, no atendimento ao cliente, ao longo do tempo. Não é o treinamento que gera intangível, mas o bom atendimento. Não é o recurso, mas seu uso, pois o recurso somente tem valor se aplicado na atividade e gerar valor. Deve-se atribuir também o custo de tempo ou esforço adicional do funcionário por ocasião do momento do atendimento, o custo adicional de boa iluminação, a boa disposição dos produtos, de forma sistêmica, criadores de valor (DIEHL,1997).

Se os clientes valorizam fatores intangíveis como a marca, imagem, o produto e qualidade do atendimento, é possível que comprem mais e estejam dispostos a pagar um pouco mais e com isto geram um lucro adicional. A Carteira de Clientes passa a ter maior valor. A rentabilidade superior é explicada em parte pelo intangível como seu gerador. Como mensurar os ativos intangíveis, faz parte da complexidade.

A equação envolve várias atividades desenvolvidas a partir de vários recursos tangíveis e intangíveis que criam(ou destroem) valor para múltiplos recursos intangíveis. Por sua vez, há uma interinfluencia mútua entre os recursos (por exemplo: o funcionário

atendedor, o cliente e a marca). O registro das atividades criadoras de valor (Transações) pode ser feito através de potentes modelos computacionais hoje raros ou incompletos como programação linear, técnica Fuzzy. Aqui se estuda somente a mensuração do valor do intangível numa determinada data (Estoque).

2.4 Clientela como ativo intangível

É pacífico na literatura contábil e econômica que os clientes, a fidelização, a participação no mercado, compõem o Ativo Intangível, imaterial, da empresa que os capta e com quem mantém tanto relacionamento contratual como não contratual (NBC TG 04 item 16).

Relacionamentos com Clientes ou pessoas (experiência com a empresa) são fonte de receita e geradores de benefícios e, conseqüentemente, influenciam os resultados financeiros (TEH, KAYO E KIMURA, 2008), dado que a função principal do aviamento é captar e fixar clientela, que compõe o Fundo de Comercio , sendo geradora de mais valia e de lucros (HERNANI ESTRELLA, 1973; CPC 46, B3, d), sendo que a Clientela pode ser trocada e vendida independente do próprio negócio, existindo métodos para estimar seu valor (BARBIERI, 2018).

Schmidt, Santos e Fernandes (2006), p. 143, naquela que é considerada obra-prima basilar sobre o tema Avaliação de Ativos Intangíveis tratam especificamente de clientes, separáveis dos demais ativos, identificando-os como sendo informações em relação a eles: Relação de Clientes; Cadastro; Mailing-list; Banco de dados com nome e forma de contato com o cliente; Pedidos; Contratos de clientes; Relacionamentos não contratuais com clientes . Para estes autores, Carteiras de Clientes são valiosas, podem ser trocadas, vendidas ou compradas, separadas por área geográfica, segmento, produto, etc.

2.5 Normas Contábeis sobre registro de ativos intangíveis

Alguns ativos criados (como clientela) não são contabilizados, mas incluídos nas despesas, enquanto carteiras adquiridas são contabilizados e amortizadas. Ativos intangíveis relativos a clientes podem ser contratuais (Contratos, pedidos) ou Não Contratuais (Lista de

clientes, relacionamento informal). A NBC TG15 reconhece em C42: "Bases de dados e listas de clientes são trocadas, licenciadas ou alugadas para terceiros (integral ou parcialmente)".

O CPC 04 define que Listas de Clientes e itens de natureza similar constituem patrimônio contábil e decorrem de geração interna ou aquisição externa e os gastos da atividade de modo geral devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos do negócio como um todo. Todavia, os intangíveis adquiridos separadamente são contabilizados como Ativos. Estas regras geram distorções que a contabilidade ainda não resolveu: uma carteira criada é contabilizada como despesa, mas a mesma carteira se vendida é considerada lucro extraordinário e se adquirida é contabilizada como Ativo. Duas empresas, dois tratamentos, dois ativos e resultados diferentes? Por este motivo, entre outros, não se pode avaliar um ativo isolado adotando como parâmetro o resultado contábil, mas sim, conforme as Normas, adotando indicadores de preço, rentabilidade e de benefícios específicos. E rentabilidade decorre principalmente de Receita e margem geradas!

2.6 Avaliação da Clientela

A literatura econômica e contábil tem desenvolvido esforços visando conhecer o valor total das empresas (tangível + intangível), na área denominada *Valuation*. No entanto, não se observa uma convergência entre os vários métodos (Joia, 2001). Maior parte da literatura contábil e econômica sugere avaliar os intangíveis com base no valor dos resultados tangíveis do passado, o que se constitui numa dupla impropriedade técnica, inominável!

O ativo intangível apresenta duas dimensões: Ativo intangível total, que é composto pelo somatório de todos os intangíveis e Ativo individual, de um único item separado. Este estudo aborda a avaliação da Clientela como um item separado dos demais ativos, não podendo ser confundido com o valor total ou líquido da empresa.

O valor de mercado de um Ativo específico, individualizado, isolado, separado dos demais é conhecido quando de sua negociação, que é suportada por avaliações específicas. Quando se avalia um empreendimento, o que se busca é uma ideia de grandeza inicial, que

sirva de parâmetro para a negociação, também influenciada grandemente pelo desejo de receber (*willingness to receive*) e pelo desejo de pagar (*willingness to pay*), decorrentes da importância estratégica ou visão de futuro que se adota.

A metodologia poderia contemplar uma simulação do modelo de transações, incluindo-se todas as transações feitas pela empresa durante toda sua existência, de tal modo que explicasse o valor total aplicado para formação dos ativos intangíveis ainda existentes, a partir das atividades ou escolhas causadoras. Este método seria aplicado após a elaboração da Tabela de Efeitos e como forma confirmatória do valor acumulado. A partir do conhecimento do valor do efeito de cada atividade, e da experiência, pode-se atribuir valor aos diversos intangíveis de forma direta. Para esta tarefa sugere-se pesquisas adotando técnicas de programação linear ou de regressão, associando o potencial de cada fator ao valor criado.

Dado que o cálculo pelo métodos de transações é complexo e moroso, e que o valor de um bem é o valor que pode ser obtido em sua venda, pode-se também adotar um método de mercado para calcular o valor do Estoque.

2.6.1 Modelo de Estoque: Um modelo de estoque consiste em identificar e inventariar os ativos ou fatores intangíveis existentes numa determinada data, atribuindo-se valores a estes, de forma que o somatório dos valores de cada item ou fator coincida com o valor total do intangível.

De outra forma, viável se identificar o valor total da empresa por técnicas gerais e deduzir o valor do ativo tangível, encontrando com isso o valor do total do ativo intangível. Ao mesmo tempo se calcula o valor individual de cada intangível. Para cada ativo negociável separadamente, adota-se indicadores de rentabilidade específicos das práticas de mercado, seguindo as diretrizes e indicadores ditadas pelas Normas Contábeis, as quais serão objeto de detalhamento neste trabalho.

2.6.2 Modelo de Transações: Um ativo intangível geralmente está associado a outro ativo, pois não é usado para criar a si mesmo, senão para criar outro ativo dele derivado,

como o ativo treinamento gera o ativo satisfação de cliente, que também gera mais receita e melhor retorno para os acionistas. Ativos intangíveis atuam de forma sistêmica, integrada, sinérgica, autocorrelacionada e em cadeia.

Para registrar a criação de intangíveis em transações, seria necessário aplicar um modelo de registro, a partir da identificação dos fatores, atividades e quantidades, valor gasto e criado em cada atividade. O valor criado, além dos custos diretos identificados e específicos, corresponde àquela parcela dos custos conjuntos das atividades rotineiras (*performing activities*) para a criação ou manutenção dos ativos intangíveis. E isto somente pode ser captado por sofisticados sistemas, com utilização de recursos computacionais e inteligência de negócios, tais como por exemplo, aqueles propostos por Affeldt; Rauter, Vanti (2006) por Andrade Ramos; Joias (2007).

A rigidez das Normas de Contabilidade e os interesses fiscais também limitam o uso de uma consideração abrangente para identificação, registro e divulgação do valor dos Ativos Intangíveis, fato que precisa ser superado ante a argumentação de que a Contabilidade não reflete a realidade, afastando-se completamente dela em alguns momentos, perdendo com isto a credibilidade no que se refere à tradução do real valor econômico-financeiro das empresas. Se para muitas empresas o Ativo intangível representa o maior valor, por que não informar no balanço e no resultado os efeitos deste intangível e suas variações? Este é um grande desafio!

3. Metodologias de avaliação da clientela pelas Normas Brasileiras de Contabilidade

O Conceito de Fundo de Comercio é amplo, confundindo-se de certa forma com o próprio negócio, incluindo o ponto comercial, a marca ou nome, a estrutura física, o pessoal. etc. e o cálculo é feito seguindo metodologias de valor total da empresa, muito associado à projeção de lucros futuros que decorrem da gestão, estratégias e atividades com uso combinado de todos os Ativos tangíveis e intangíveis.

Em uma revisão da literatura nacional e internacional, Silveira et. alii (2017) identificaram 41 abordagens de avaliação de ativos intangíveis

É fácil entender que o valor total da empresa ou o fundo de comércio amplo são dependentes de todo o conjunto de bens, corpóreos e incorpóreos, tangíveis e intangíveis, das estratégias e atividades, enquanto um ativo isolado, como um veículo, imóvel ou uma carteira de cliente é dissociada, separável, transferível sem que se transfira a empresa, pode ser incorporada a uma estratégia diferente, assim como a um outro modelo de gestão, outra escala de operação, tendendo a ser mais rentável. Pode-se entender por que algumas empresas adquirem a Carteira de Clientes de outras empresas que apresentam pouca ou nenhuma rentabilidade e passam a auferir lucros imediatamente. O valor da carteira de Clientes sempre é positivo e associado à geração de Receitas futuras, estratégia e atividades, independente do resultado contábil, mesmo porque são irreais os resultados contábeis de empresas que geraram ativos intangíveis, cujos gastos, ao invés de ativados, foram lançados como perdas. Os investimentos e os custos de formação da carteira de clientes são considerados custos/despesas e não são incorporados ao ativo contábil e muito menos no resultado. É inconcebível que o valor de gastos com formação da Clientela, ao ser lançado como despesa, possa gerar valor negativo a esta Carteira, se medida pelo lucro contábil, pois o lucro pode ser somente intangível e não considerado no sistema contábil tradicional. A carteira de clientes é separável porque até pode ser vendida, alugada, transferida, em parte ou toda.

O método do Fluxo de Caixa Descontado a partir de lucros passados é gerado por todos os ativos e pela gestão, logo não serve para avaliar um ativo isolado como veículo, prédio, clientela. Então fica afastada qualquer possibilidade de avaliar a Carteira de Clientes, que constitui um único e separável bem do Ativo, pelo Método do Fluxo de Caixa Geral, que avalia toda a empresa, compreendendo todos os Ativos e Passivos, tangíveis e intangíveis, onde cada ativo separado teria seu valor dependente da gestão e do resultado econômico geral, o que contraria a realidade, pois um ativo isolado sempre é positivo. O valor de um

ativo isolado (veículo, clientela) não depende do resultado econômico total da empresa. Com a consideração do custo de formação interna da Carteira como despesa, o lucro contábil também é sempre menor do que o lucro econômico e por isso não serve como parâmetro válido. Afinal, é consenso que o lucro de Caixa não é lucro econômico. Numa negociação de bem isolado ninguém indaga qual o lucro total da empresa, mas sim, quais os benefícios que o bem gerará no futuro.

A partir destas premissas gerais, passamos a analisar a avaliação de ativos separados, mais especificamente a Clientela, que pode ser toda carteira ou só de uma região, de uma linha de produtos, de um produto de uma marca, operação, nicho de mercado etc.

Cada componente do ativo, quando isoladamente considerado, segue Critérios de Avaliação específico, como definido no Art. 183 da Lei 6404/76 e alterações. A avaliação dos intangíveis, por sua vez, foi tratada pelas Normas Contábeis NBC TG04., CPC 46, NBC TG 15 ; NBR 14653-4.

O valor de compra ou negociação de bens ativos, está fortemente associado aos benefícios econômicos futuros que permitirá pagar (amortizar) o investimento, ou ainda a utilidade estratégica, como manutenção de *market share* ou domínio de mercado.

Neste método, os cálculos levam em conta os valores de transações semelhantes ocorridas no passado, adaptando-se ao volume que se está a calcular. A vantagem é de que o método é baseado na realidade concreta, comprovada, e elimina qualquer subjetividade.

Barbosa (1989) inicia o tópico 2 “*A clientela é, sem dúvida, um elemento mais precioso dentre quantos constituem o fundo de comércio. [...] O valor do fundo de comércio se mede e avalia segundo o movimento do negócio e, sobretudo, segundo a importância da clientela.*”, quando modelo de Receita ou Faturamento também é referenciado por Muller e Teló (2003), substituindo o conceito de lucro contábil, que é irrelevante para avaliar um ativo isoladamente.

Um bem deve ser avaliado pelo Valor Justo. A questão proposta é: qual é, segundo os critérios das Normas Brasileiras de O item 46 do CPC 46 define que: “*Valor justo é o preço*

que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”

Para determinar o valor justo de um Ativo Intangível a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG 04 Item 40 exige que se considere prioritariamente o valor de mercado em transações semelhantes. A utilização PREFERENCIAL dos valores de mercado é enfatizada no item 18 do CPC 46 (IFRS 13 /IASB - BV 2012) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

18. Se houver mercado principal para o ativo ou passivo, a mensuração do valor justo deve representar o preço nesse mercado (seja esse preço diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação), ainda que o preço em mercado diferente seja potencialmente mais vantajoso na data de mensuração.

O item 17 da Norma NBC TG 04, coerente com a literatura, define que o fundamento econômico de valor dos ativos intangíveis consiste ou decorre da RECEITA de venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes de seu uso pela entidade.

Quando não existe um mercado ativo e livre, a Norma no item 40 sugere “*aplicar múltiplos que reflitam transações correntes de mercado para indicadores que ajudam a determinar a rentabilidade do ativo (como receita, lucro operacional ou lucro antes de participações, impostos, depreciação e amortização)*”.

Como indicador genérico, os valores investidos na criação interna ou aquisição de uma Carteira de Clientes devem ser recuperados de acordo com o retorno esperado de todo o projeto. Sugere-se que no mercado brasileiro os retornos são calculados entre 3 a 5 anos, ou seja, uma rentabilidade de 20% a 33% ao ano, consideradas altas, frente a custo de oportunidade de aplicações financeiras atuais da ordem de 6% a 12% e investimentos com retorno em 10 a 20 anos

Neste contexto, se apresenta os principais métodos recomendados pelas NBC avaliação da Clientela, dando preferência para os de mercado e indicadores de rentabilidade.

I – Método do preço de mercado/ transações semelhantes

Considera negociações de mercado ocorridas

II - Método do custo de construção interna da carteira

Considera os valores de custos e despesas para captação de Clientes

III- Método da avaliação por múltiplos de faturamento

Considera a geração de receita de um determinado período

IV- Método do lucro EBITDA

Considera o lucro Ebitda gerado pela carteira durante um determinado período

V - Método CLV – Customer Life value

Considera o valor do gerado pelo cliente durante o ciclo de vida

VI – Método da Margem de Contribuição

Considera a Margem de Contribuição gerado pela carteira durante um determinado período

VII – Média de vários critérios

Considera a média de critérios com mesmo grau de aceitabilidade, excluídos *outliers*.

Detalha-se algumas características de cada método e sua fundamentação básica:

I – Método do preço de mercado/ transações semelhantes

O Novo Código Civil, no art. 606, reconhece os ativos intangíveis e determina que o valor é obtido“ e **avaliando-se bens e direitos do ativo, tangíveis e intangíveis, a preço de saída”**, ou seja, de mercado, ou de transações semelhantes. A prioridade para a utilização PREFERENCIAL dos valores de mercado é enfatizada no CPC 46:

APLICAÇÃO: Identificar negociações de carteiras similares, adotando valor único ou médio atualizado para a data da avaliação de acordo com o melhor indicador.

II - Método do custo de construção da carteira

Para formar, criar, estabelecer e manter uma carteira de clientes, são desenvolvidas uma série de atividades diretas, específicas, contínuas, que incluem, entre outros: ponto, canal de venda, prospecção, divulgação, contatos iniciais, exame de cadastro e crédito, logística de abastecimento, treinamento de vendas, logística de compra, armazenagem, entrega, atendimento pós-venda, campanha para novos clientes, viagens para captação, aquisição de lista de clientes.

Existem também os custos indiretos, conjuntos com atividades. Pode-se fazer um registro com base no Modelo de Transações para captar gastos com atividades que geram valor para a carteira. Os valores podem ser diretos, ou aqueles indiretos, associados às atividades rotineiras.

A Tecnologia da Informação se constitui no mais valioso instrumento, por estar alinhada com as estratégias e com o processo de realização das atividades, transitando em todos os níveis e áreas da organização, constituindo-se um link entre estratégias e as atividades (STOLLENWERK, 1999).

Uma das formas de se estruturar um sistema para mensurar a criação e destruição de valor seria desenvolver e utilizar direcionadores (drivers) de criação de valor de ativos intangíveis a partir de um link com as medidas de desempenho adotadas para avaliar as atividades da cadeia de valor e os indicadores estratégicos dos *balance scorecards* (GREEN; RYAN, 2005)

APLICAÇÃO: Relacionar os gastos com todas as atividades específicas para captação de cliente (exemplo: despesas de viagem específica; negociação; treinamento; vantagens concedidas) e mais rateio de gastos gerais para captação (exemplo: despesa com campanha de novos clientes e gastos com captação)

III- Método dos múltiplos de faturamento

Como indicadores a Norma NBC TG 04 recomenda Receita da venda de produtos ou serviços, Redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade, compatível com o item 40 que exige se considere “múltiplos que reflitam transações correntes

de mercado para indicadores que determinam a rentabilidade do ativo”, como por exemplo a Receita ou Faturamento, o Lucro EBITDA , lucro OPERACIONAL, e, sugere-se, Margem de contribuição, Market-share.

APLICAÇÃO: Inicialmente, observar as práticas em transações semelhantes de mercado. Na sua ausência, definir um número de meses de faturamento, conforme a rentabilidade da Carteira. O número de meses deve ser compatível com a Margem de Contribuição, indicadores de Retorno que a carteira proporciona, o aumento de *market share* e a importância estratégica. Em tese, quanto maior a rentabilidade, menos meses de faturamento, enquanto a importância estratégica conduz a maior período. Sugere-se que carteiras de Clientes de empresas comerciais e industriais em geral valem entre 6 a 12 faturamentos mensais, enquanto empresas de serviço entre 12 a 24.

IV- Método dos múltiplos de Lucro EBITDA

O EBITDA é um dos principais indicadores para se mensurar a rentabilidade de empresas e, em decorrência, o seu valor. Investimentos são decididos com base no retorno. O EBITDA, como indicador de rentabilidade e retorno, tem sólido fundamento técnico por estar associado a taxas de investimento e de juros do mercado. Se for esperado o retorno do investimento em 5 anos, deve-se obter um EBITDA de 20% ao ano. Por isso pode ser aplicado quando da avaliação valor e do retorno do investimento em Carteira de Clientes, formada ou adquirida.

A Norma NBC TG 04 no item 40 nomina o LUCRO EBITDA como base indicador de valor. Naturalmente que o Lucro EBITDA deve ser aquele gerado pela Carteira, Produto ou Item isolado que se está a avaliar, e não outros. Os cálculos por múltiplos independem do lucro líquido contábil, gerado por todos os demais ativos, pelas estratégias , estrutura de capital, gestão, etc. Os resultados finais (negativos ou positivos) dos anos anteriores não tem relação com o valor esperado e atribuível no futuro a itens isolados do ativo, como veículos, imóveis, à Clientela, ao contrário dos indicadores de rentabilidade que refletem o real potencial de geração de benefícios futuros.

APLICAÇÃO: O Lucro EBITDA que a Carteira irá proporcionar ao seu controlador é um parâmetro sólido e um dos mais usados indicadores de rentabilidade para cálculo de retorno de investimentos e por isso deve ser calculado em cada operação. Sugere-se que seja considerado um período entre 2 a 5 anos.

V - Método CLV – Customer Life Value

O método visa calcular qual o valor de benefícios futuros, a preços atuais, que o cliente proporcionará à empresa. O valor de cada cliente corresponde a este benefício que proporcionara. Este parâmetro permite tomada de decisões como: captar cliente ou adquirir uma carteira já formada e produzindo resultados? Captar novos clientes reflete na lucratividade da empresa e gera benefícios futuros, pois a estratégia da prospecção orienta o futuro dos negócios da empresa. Clientes aumentam a Receita e a rentabilidade e por isso algumas empresas gastam milhões tentando captar ou adquirir carteira de clientes com vistas a aumentar a lucratividade ou ampliar seu *market share*.

A configuração da economia contemporânea suporta a hipótese que a geração de valores anormais é promovida pelo conhecimento, pelo intangível. A gestão de clientes assume preponderância às firmas que buscam otimizar a utilização de seus ativos. Clientes apresentam a característica intrínseca dos ativos intangíveis de gerar renda. Para cálculo do CLV é preciso definir o horizonte de tempo que será considerado na análise, sendo o horizonte mais referenciado em média de 5 anos (PERINI, LEITE, OLIVEIRA, 2017).

APLICAÇÃO: cada cliente tem seu valor calculado equivalente aos benefícios que proporcionará para a empresa durante o horizonte considerado e deve ser sempre compatível com o retorno esperado. Sugere-se que possa ser entre 2 e 5 anos,

VI – Método da margem de contribuição

Considera a margem de contribuição que a carteira proporciona a quem cria ou adquire uma Carteira ou que o item avaliado ou projeto contribui no conjunto da empresa. Dada uma estrutura de custos, estes são cobertos pelas margens dos diversos produtos ou serviços, regiões ou clientes. Por isso, para quem vende a carteira, a exclusão de um cliente,

produto ou serviço determina no curto e médio prazo uma redução dos rendimentos em igual valor, dado que os custos fixos a curto prazo se mantem fixos, por definição. Para quem compra, ao contrário, a margem tende a se transformar em lucro, dentro de uma escala.

APLICAÇÃO: Neste método o valor da carteira equivaleria à margem gerada no período de retorno do investimento, geralmente de 2 a 5 anos.

VII – Média de critérios

Recomenda a boa técnica que, havendo mais de um critério igualmente válidos, seja calculada a média deles, onde *Outliers*, por definição, são excluídos. A média apresenta a vantagem de representar as diversas metodologias válidas.

4. CONCLUSÃO

Os Ativos Intangíveis são fonte de vantagem competitiva para as empresas e por isso, sua identificação, quantificação e divulgação deveriam ser objeto de estudos aprofundados e melhor regulação. As Normas Contábeis atualmente são restritivas no tocante à quantificação e divulgação dos valores criados internamente, pois determinam o lançamento como custo ou despesa– custos conjuntos – os gastos que constituem investimentos na geração interna de Ativos Intangíveis (ativos ocultos) , e com isto distorcem tanto a representatividade patrimonial como os resultados dos demonstrativos contábeis constituindo-se impedimentos para a credibilidade das Demonstrações Contábeis externas e barreiras para seu desenvolvimento e evolução.

Ativos isolados devem ser avaliados por critérios específicos de mercado e não por métodos que levem em conta o desempenho global da empresa ou de sua gestão. Afinal, um bem ativo, por definição tem sempre valor positivo, mesmo que o resultado contábil seja negativo. O valor justo de um ativo decorre dos benefícios futuros que ele pode gerar e por sua vez, está intimamente associado ao retorno esperado e aos indicadores de rentabilidade operacional, do qual as maiores expressões de grandeza são a Receita ou faturamento e as Margens geradas pelo bem específico.

As Normas Brasileiras de Contabilidade e os Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sugerem que Ativos Intangíveis devem ser avaliados ao preço justo, adotando preferencialmente indicadores de mercado e de rentabilidade. A vantagem do uso destes indicadores reside no fato de excluir os efeitos decorrentes do sistema de gestão, estratégias e de autocorrelação entre os vários drivers de rentabilidade e geração de valor.

Registros e avaliações de ativos isolados, por sua vez, são úteis para uso interno como auxiliares para formulação de estratégias e acompanhamento de resultados, sem contar com as limitações impostas à divulgação externa.

Espera-se que este artigo possa auxiliar na reflexão e busca de caminhos que permitam incorporar às Normas de Contabilidade mecanismos que auxiliem conhecer e divulgar valores de criação, destruição e avaliação de ativos intangíveis, de tal forma que os valores contábeis traduzam mais fidedignamente a realidade patrimonial e de resultados das empresas cujos valores intangíveis sejam expressivos.

REFERÊNCIAS

AFFELDT, Fabricio Sobrosa; RAUTER, André; VANTI, A. A. Implantação de *Business Intelligence* (BI) com base no Alinhamento Estratégico entre Tecnologia da Informação e Gestão de Negócios. In: 3rd CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management and 11th WCA - World Continuous Auditing Conference, 2006, São Paulo. 3.º CONTECSI e 11th WCA, 2006.

ANDRADE RAMOS, Eduardo; JOIA, Luiz A. **Articulando escolas de pensamento estratégico através da tecnologia da informação**. Cadernos EBAPE.BR, v. V, n. 1, mar. 2007.

BARBIERI, CARLOS. O Valor dos intangíveis na avaliação da empresa. 2018
Disponível em : < <http://oxfordusa.com/o-valor-dos-intangiveis-na-avaliacao-da-empresa/>>

BARBOSA, Mario Figueiredo. **Valor da Clientela no Fundo de Comércio**. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1989.

BRASIL. LEI 6404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

BRASIL. LEI Nº 10.406 DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil,

DAMODARAN, A. **Avaliação de empresas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

DIEHL, Carlos Alberto. **Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis**. 1997. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1997.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. **Capital Intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos**. São Paulo: Makron, Books, 1998.

ESTRELLA, HERNANI. Curso de Direito Comercial, **José Konfino Editor, 1973**

JOIA, L. A. (2001). Medindo o capital intelectual. **Revista de Administração de Empresas**, 41(2).

GRANT, Robert M. The Resource – Based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. **California Management Review**, a. 33, n. 3, Spring 1991.

GREEN, A. ;RYAN, J.J.C.H. "A framework of intangible valuation areas (FIVA): Aligning business strategy and intangible assets", ***Journal of Intellectual Capital***, Vol. 6 No. 1, pp. 43-52, 2005. <https://doi.org/10.1108/14691930510574654>

HANSEN, T. M.; NOHRIA, N.; TIERNEY, T. What's your strategy for managing knowledge? **Harvard Business Review**, p.106-116, Mar./Apr. 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IFAC – International Federation of Accountants. International guidance document: Environmental Management Accounting. New York, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MULLER; TELÓ; Modelos de avaliação de empresas Rev. **FAE**, Curitiba, v.6, n.2, p.97-112, maio/dez. 2003, p.102

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação**. 17. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

Normas brasileiras de contabilidade . **CPC 01 (R1)** Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Brasília: COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS -CFC, 2010.

Normas brasileiras de contabilidade – **CPC 04** – Ativos Intangíveis. Brasília: COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS- CFC, 2010

Normas brasileiras de contabilidade – **CPC 46** - Mensuração do Valor Justo. Brasília: COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CFC, 2012

Normas brasileiras de contabilidade. **NBC TG - geral** - normas completas, NBC TG – estrutura conceitual Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2011.

Normas brasileiras de contabilidade. **NBC TG 04 (R4)** – Ativo Intangível, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade ,2017.

Normas brasileiras de contabilidade. **NBC TG 15** – Combinação de Negócios. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade 2013.

Normas Técnicas Brasileiras: **NBR 14653-4** Avaliação de bens – Parte 4 - Empreendimentos. Rio de Janeiro. Associação Brasileira de Normas Técnicas- ABNT. 2002.

Norma Internacional de Contabilidade IAS38 (BV2010). inclui critérios de reconhecimento para ativos intangíveis originados internamente.

PENROSE, E. **The theory of the growth of the firm**. London: Basil Blackwell, 1959.

PERINI; LEITE; OLIVEIRA: Valor Vitalício (CLV) e o Valor Da Carteira (Ce) como Métricas da Avaliação Econômica de Clientes. **Revista Alcance** – Eletrônica – vol. 24 – n. 1 – jan./mar. 2017

POLANYI, Michael. The tacit dimension. London: Routledge and Kegan Paul, 1966.

.PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: Criando e sustentando um desempenho superior. 31. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

_____. Towards a dynamic theory of strategy. **Strategic Management Journal** (1986-1998); SPECIAL ISSUE, Winter 1991.

_____. **Competição**. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, Jose L.; FERNANDES, L. **Fundamentos da avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA,G;NASCIMENTO, I; MIRANDA, M; MELO,G. Impairment Test: Evidenciação Das Perdas E Reversões Nas Empresas dos Diferentes Níveis de Governança Corporativa da B3 S.A. **RMC Revista Mineira de Contabilidade**, v. 22, n. 1, art. 3 p. 41 - 55, janeiro/abril 2021

SILVEIRA, S. K. R.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V.; LUNKES, R. J. Abordagens de avaliação de ativos intangíveis: uma revisão da literatura. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 16, n. 47, 2017. DOI: 10.16930/2237-7662/rccc.v16n47p9-25. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2258>. Acesso em: 18 maio. 2021.

STOLLENWERK, M. F. L. Gestão do conhecimento, inteligência competitiva e estratégia empresarial: em busca de uma abordagem integrada. In: I Workshop Brasileiro de Inteligência Competitiva. Semana do Conhecimento. **Anais**. Rio de Janeiro: PETROBRAS. FINEP. SENAI/CIET. 18 a 22 de outubro de 1999.

TEH, C. C., KAYO, E|K, ; KIMURA, H. Marcas, patentes e criação de valor. RAM. **Revista de Administração Mackenzie**, 9(1), (2008).

CURRICULUM VITAE - RESUMO

ELOY ANTONIO FENKER

Formação Acadêmica

Bacharel em Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, 1973. – Contador com Registro no CRC/RS 16130/0

Mestre em Contabilidade – ênfase Risco e Gestão de Custos Ambientais – UNISINOS/RS, 2009.

Doutor em Administração e Turismo - Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí/SC, 2013.

Atividades docentes

Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, área de Auditoria e Organização de Sistemas Contábeis. 1978/1997

Entidades de classe :

Membro da ABC Associação Brasileira de Custos

Membro da *Environmental Management Accountants Network Europe* - EMAN-EU

Membro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração – ANPAD

Grupos de Pesquisa do CNPQ

Grupo de Estudos sobre Estratégia e Performance - GEEP

Implementação e Controle Estratégicos -CONTEST

Livros publicados/organizados ou edições

1.

FENKER, ELOY A.; Carlos Alberto Diehl ; **ALVES, T. W.** ; Kalinowski, C. . Gestão Ambiental: Incentivos Riscos e Custos. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015.

Curriculum Lattes

[Currículo do Sistema de Currículos Lattes \(Eloy Antonio Fenker\) \(cnpq.br\)](#)

ENDEREÇO

Rua Dr. Florêncio Ygartua, 60 sala 502 - 90430-010 Bairro Moinhos de Vento -
PORTO ALEGRE/RS. .

Celular 051 91234561. e-mail: eloy.fenker@ufrgs.br , epoa@hotmail.com

PSEUDONIMO : **NBCINTANGIVEL**

XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

Porto Alegre, 19, 20 y 21 de Octubre de 2021

TRABAJO NACIONAL

ÁREA 1: INVESTIGACIÓN CONTABLE

Tema 1.2: La investigación en contabilidad internacional: Evidencias y desafíos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los países interamericanos

Subtema 1.2.5: Cambios en la presentación de los estados financieros: estudio de casos en empresas que cotizan en el mercado de valores y no listadas.

TÍTULO DEL TRABAJO: Las criptomonedas y sus resultados en una empresa de minería

Autores:

NURIA GUTIÉRREZ. Argentina.

GERALDINA BAUER. Argentina

ANALIA GOENAGA. Argentina.

PAÍS: Argentina

DIRECTOR NACIONAL PAÍS: Heraclio Juan Lanza

Resumen Ejecutivo

Los importantes cambios tecnológicos de los últimos años han creado el escenario perfecto para la aparición de las llamadas criptomonedas.

Si bien no existe una norma internacional específica que determine el tratamiento que debe dársele a la tenencia de criptomonedas, en el año 2019 el CINIIF lo incluyó en su agenda de trabajo y emitió su decisión.

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis de información contable que brindan los estados financieros de la empresa Bitfarms Ltd., dedicada a la minería de criptomonedas: *“recibe criptomonedas a cambio de servicios de validación y verificación de blockchain”*.

Los estándares contables en la industria minera de criptomonedas aún están evolucionando no existiendo una política contable definida como la mejor alineada con las prácticas actuales de la industria. Las alternativas de medición propuestas por el CINIIF dan lugar a que entidades con la misma tenencia de criptomonedas puedan reconocer resultados diferentes. Dada la volatilidad del valor de estos activos, y la tendencia creciente a las transacciones con ellos, estas alternativas pueden generar problemas de comparabilidad, y también situaciones que reflejen ciertas actitudes vinculadas a la elección una política contable con la intención de afectar los resultados según la conveniencia de los directivos.

Palabras claves

Criptomonedas – NIIF – Minería

Introducción

Los nuevos avances tecnológicos han revolucionado los mercados del mundo al crear un activo que puede ser utilizado como medio de pago, ahorro o inversión, sin costos ni intermediarios, descentralizada y con emisión no controlada por ninguna autoridad central. Nos referimos a las criptomonedas o también llamados activos virtuales o digitales, criptodivisa, entre otras denominaciones.

A pesar de su volatilidad y riesgo financiero muchas personas y empresas han empezado a utilizarlas con mayor regularidad, por ende la contabilidad no puede hacer caso omiso de esta realidad.

Si bien no existe una norma contable específica que determine el tratamiento que debe dársele a la tenencia de criptomonedas, en el año 2019 el Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) lo incluyó en su agenda de trabajo y emitió su decisión.

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis de la información que brindan los estados financieros de la empresa Bitfarms Ltd., dedicada a la minería de criptomonedas: “recibe criptomonedas a cambio de servicios de validación y verificación de blockchain”.

Para cumplir con dicho objetivo, en primer lugar, se estudian las características de estos activos, para luego indagar sobre las diferentes alternativas para su adquisición, en particular en la obtención a través de la minería.

El enfoque contable se realiza en función de las normas internacionales de información financiera (NIIF). Se estudian las regulaciones contables internacionales, para finalizar con la lectura de los estados financieros presentados por la empresa Bitfarms Ltd., verificando los reportes correspondientes a los ejercicios 2019 y 2020 (incluyendo los periodos intermedios).

1. Definición de criptomonedas

Los importantes cambios tecnológicos de los últimos años, junto al auge de las startup, el acceso libre a gran cantidad de información financiera, y el desarrollo sin límites de negocios a nivel global, han creado el escenario perfecto para la aparición de las llamadas **criptomonedas**.

Se denominan criptomonedas a aquellas “monedas” de naturaleza digital, nativas de la tecnología blockchain (o cadena de bloques según su traducción al español), con una esencia criptográfica que le brinda perfecta seguridad.

Por su parte, se define a la criptografía como la técnica que, a través de claves secretas o encriptadas, permite alterar o modificar mensajes o archivos con el objetivo de asegurar que no pueda ser leído por aquellos usuarios que o estén autorizados a hacerlo.

Tal como se indicó, la blockchain es el componente tecnológico imprescindible en el registro público de las transacciones con criptoactivos¹. Se trata de una gran base de datos, distribuida y segura gracias al cifrado de sus registraciones. Se asimila a un “libro electrónico público” que se puede compartir abiertamente entre diferentes usuarios y que crea un registro inalterable de sus operaciones. Cada registro individual de información, denominado bloque (asimilable a una hoja del libro), pasa a formar parte del libro (cadena de bloques) luego de contar con la aprobación de ciertos usuarios de la red (mineros), que a través de la utilización de la criptografía (resolución de algoritmos), dan su validación. A intervalos de escasos minutos, se incorpora a la cadena un nuevo bloque, que registra operaciones de creación y transferencias, encadenado al anterior y a partir de allí esa información agregada, es inviolable. Cada bloque

¹ A los efectos del presente trabajo, se habla de *criptomonedas* y *criptoactivos* de manera indistinta, aludiendo a los mismos “activos”.

cuenta con una identificación numérica que surge de un algoritmo matemático y es correlativa al bloque anterior. Las transacciones grabadas en la cadena de bloques son irreversibles.

En el año 2008, Satoshi Nakamoto, publicó un documento² en el que exteriorizaba el modo por el que, combinando ciertos mecanismos ya existentes, nacía el Bitcoin, que sería la primer criptomoneda. Entre esos mecanismos podemos citar:

1. **Protocolos:** son un conjunto formal de pasos que permiten la transmisión de datos dentro de un sistema de comunicación. Se trata de los códigos abiertos que configuran el procedimiento para operar en la red. Que se trate de protocolos abiertos implica que los mismos permiten el uso, modificación, verificación y auditoría de su operatoria. El código del Bitcoin incluye la definición de sus procesos de creación, transferencia, almacenamiento, medidas de seguridad, etc.
2. **Sistema de consensos:** dado que el código Bitcoin puede modificarse libremente, se requiere de consenso o aceptación por parte de todos los miembros de la red blockchain respecto a cualquier modificación que se proponga. Todo cambio o innovación debe ser consensuada. Para ello, las actualizaciones propuestas pasan por una serie de etapas de control y una vez superadas, un grupo de desarrolladores las incorpora al código oficial del programa, para su posterior publicación y libre descarga y uso. En síntesis, los que dan el consenso o no, son quienes ejecutan el programa (conocidos como “nodos”), que deciden si utilizan o rechazan la nueva versión. El sistema de consenso no es más que el mecanismo que regula la forma en

²“Bitcoin: un sistema de efectivo electrónico usuario-a-usuario”

que los nodos que sellan los bloques llegan a un acuerdo entre sí para poder hacer e incorporar ese bloque a la cadena.

3. **Cadena de bloques:** es el componente tecnológico imprescindible para el registro público de las transacciones. Los participantes que se conectan al sistema pueden descargar copias de la base de datos, lo que da la posibilidad a cualquier nodo, de verificar todos los movimientos de la red Bitcoin.

4. **Prueba de trabajo o minería:** Nakamoto, inspirado en un proceso dado a conocer tiempo atrás por Adam Back, denominado “prueba de trabajo”, obliga a los usuarios de la red que quieran participar de la creación de bloques de la cadena, a desarrollar una “tarea” que consiste en ejecutar repetitivas operaciones de una variante específica del algoritmo matemático, llamado función de hash, con los datos recogidos del bloque anterior, al que se le adicionan otros al azar, hasta obtener un resultado apto según el protocolo. Quien tiene derecho a anexar un bloque a la blockchain, es el primer minero que logra resolver el algoritmo, quedando así habilitado para cargar las transacciones pendientes, y cobra por su labor con nuevos Bitcoin. La minería es un proceso que requiere de tecnología de avanzada que permite resolver los algoritmos con estándares altamente calificados, y que conllevan a un nivel elevadísimo de consumo de energía (por lo menos hasta la actualidad). Pueden ser mineros todos los usuarios de la red (personas humanas o empresas) que han invertido en equipos informáticos optimizados para dichos procesos, conformando un nodo, y en forma automática el equipo competirá con otros mineros, para resolver el algoritmo.

5. **Mecanismo interno de incentivos:** a los mineros que participan del proceso de carga de transacciones de la red, se los recompensa con la entrega de nuevos Bitcoin. De esta manera, la oferta monetaria de Bitcoin solo se incrementa por estos nuevos Bitcoin que son dados en recompensa. De esta manera, los Bitcoins se crean a velocidad predecible y decreciente. El número de Bitcoins creados cada año se reduce a la mitad de forma automática, y así será a lo largo del tiempo hasta que la emisión de nuevos Bitcoin se detenga por completo al llegar a los 21 millones.

Tras la irrupción del Bitcoin (BTC), surgieron competidores en el mercado de las criptomonedas como Ethereum (ETH) y Litecoin (LTC) entre otros, cada uno de las cuales maneja su propia blockchain. Esto dio lugar a los denominados “altcoin”³ que son criptomonedas alternativas a las más populares y tradicionales. La propagación de estos altcoins está en aumento debido a la volatilidad del mercado de las criptomonedas más populares, que da lugar a la existencia de mayores riesgos.

Las altcoins pueden diferenciarse del Bitcoin en todos los aspectos posibles, como los mecanismos de minería, los métodos de distribución de monedas o la capacidad de crear aplicaciones descentralizadas. Aunque Bitcoin es innovador y muy influyente, se le han ido encontrando algunos problemas que los desarrolladores de estas monedas alternativas intentan solucionar con sus propios productos. Por esta razón podemos encontrar una altcoin que hace transacciones más rápidas, o una que es menos volátil, o que es más privada, y así

³ Entre otras se pueden nombrar: Dash, EOS, Monero (XMR), Tron, etc.

sucesivamente. En la actualidad existen más de mil quinientas monedas alternativas en el mercado.

2. Inversión en criptomonedas

Cualquier persona puede acceder a tener este tipo de “activos digitales”, que son invulnerables en sus registros y con información pública de los bloques, pero que a su vez permiten mantener el anonimato, dada la dificultad de identificar a las personas detrás de las transacciones grabadas en la cadena de bloques.

Las criptomonedas se pueden transferir a cualquier persona a través de internet sin necesidad de que exista un intermediario, por lo que se pueden utilizar para hacer pagos (a cualquier persona de cualquier parte del mundo).

También es habitual que se las adquiera como inversión, sobre todo en un mundo de crisis mundial, donde los activos tradicionales muestran cuantiosas pérdidas y generan desconfianza. Además, el mecanismo de emisión vigilado de algunos de estos cryptoactivos (como Bitcoin o Ethereum) los convierten en deflacionarios, por lo que le dan una estabilidad difícil de encontrar en otras monedas.

El inversor de criptomonedas puede realizar sus operaciones a través de las siguientes vías:

1. **Compra en un “Exchange”**, que es una entidad que actúa como intermediaria para las operaciones regulares de sus clientes, cobrando una comisión por ello. El beneficio de operar de este modo está en la agilidad de las transacciones, cobros y pagos.

2. **Compra P2P** (“peer to peer”⁴), en este caso las partes se contactan de manera independiente a través de un software que trata de contactar a los interesados en compras y ventas, hasta lograr una coincidencia, proceso que puede tardar varios días, pero es seguro y económico.
3. **F2F** (“face tu face”⁵), aquí las partes realizan la operación de manera particular y en efectivo, por lo que se logra mayor confidencialidad.
4. **Minería**, que es una modalidad fuera del alcance de un particular. Solo los mineros que participan del proceso de validación de las transacciones y carga de bloques al blockchain, reciben en pago nuevas criptomonedas.

3. Minería de criptomonedas

La minería de criptomonedas es uno de los elementos claves que permiten que las criptomonedas funcionen como una red descentralizada de igual a igual sin la necesidad de una autoridad central. Es el proceso en el que los mineros utilizan la potencia informática para procesar transacciones y obtener recompensas, en este caso criptomonedas. Es decir, es el proceso de registrar transacciones de blockchain, a cambio de una recompensa, entregada en el mismo tipo de criptomoneda que se está minando.

Una de las principales características de la minería es la concentración de recursos. Es decir, que requiere de una gran cantidad de potencia informática que pueda cumplir con las exigencias de minería. Además de permitir que todos los participantes de la red minera se pongan

⁴ En español se traduciría como “usuario a usuario”.

⁵ Se traduce al español como “cara a cara” o personalmente.

de acuerdo sobre la eficacia y precisión de la cadena de bloques. No solo se debe contar con una gran máquina de minería (con alta potencia informática), sino que también se debe garantizar una red de energía eléctrica estable.

La minería requiere un software específico para la resolución de problemas matemáticos, que dan lugar a la verificación de la operación que confirma que un bloque es un bloque. Estos bloques se van agregando a la blockchain (que es como la base de datos mayor) aproximadamente cada 10 minutos. Cuando el software resuelve la transacción, el minero recibirá como pago una cierta cantidad de monedas digitales. Cuanto más rápido sea el hardware del minero para procesar los problemas matemáticos, más probable es que verifique las transacciones y reciba sus recompensas.

Para obtener una determinada criptomoneda, se necesita un hardware adecuado para extraer esa moneda, esto se debe a que cada criptomoneda utiliza un algoritmo distinto. Es decir, es posible que un minero que extrae Bitcoin no pueda extraer otro tipo de criptoactivo, ya que dependerá del algoritmo que esta utilice. Por esta razón se habla de que existen diferentes blockchain para cada criptomoneda.

El proceso de minado de criptomonedas como Bitcoin, Ethereum y otras, consiste en validar y agrupar las transacciones, hechas por los usuarios dentro de la red determinada, en bloques que posteriormente serán unidos a la cadena de bloques. Este proceso además de generar nuevas monedas digitales que serán otorgadas al minero, junto con las comisiones pagadas por quienes realizan las transacciones que componen el bloque adicionado, también brindan seguridad a la red.

La recompensa se genera cada vez que se agrega un nuevo bloque a la cadena. Esta recompensa se conforma de dos partes: las comisiones que pagan los usuarios participantes de

las transacciones que conforman el nuevo bloque añadido y las nuevas monedas digitales puestas en circulación. De allí que resulta tan atractivo para los mineros realizar grandes inversiones en máquinas y sistemas con el fin de minar criptomonedas.

En el caso particular del Bitcoin, en 2009 quienes minaban eran recompensados con 50 Bitcoin por bloque. Pero, según un mandato de su creador Satoshi Nakamoto, las recompensas se reducen a la mitad cada 4 años. En 2012 se redujeron a 25 BTC, en 2016 a 12,5 y en la actualidad cada minero de recibe 6,25 por cada bloque completado.

La velocidad en que aumentan las transacciones y la cantidad de mineros que las registran en el sistema, generan un incremento en el grado de dificultad de resolución de los cálculos criptográficos. Esto deriva en la necesidad de contar con equipos de mayor eficiencia, programados exclusivamente para la tarea de minar criptomonedas.

Se podría decir que son fundamentalmente tres las condiciones debe cumplir un lugar geográfico para que pueda convertirse en un sitio apto para minar: bajo costo de la electricidad, alta velocidad de internet y clima frío. Las empresas mineras, con sus computadoras, consumen gran cantidad de energía eléctrica y en consecuencia levantan altas temperaturas en poco tiempo, razón por la que deben ser refrigerados, simplificándose la situación en climas más fríos.

En términos generales, la instalación de un centro de procesamiento requiere de un salón de grandes dimensiones y excelente sistema de refrigeración, para albergar los servidores y computadoras destinadas a minar criptomonedas. Dichos equipos son versátiles de manera que pueden adaptarse no solo a las tareas de minería de monedas sino también a otras actividades de inteligencia artificial de la red blockchain.

El principal productor de estas industrias en la actualidad, es China, aunque ya existen instaladas decenas de mineras en distintas partes del mundo. Latinoamérica ha comenzado a incursionar, aun tímidamente, en este negocio de gran potencial futuro.

En Argentina existen más de 20 pequeñas mineras diseminadas a lo largo del país, las cuales no fueron bienvenidas por la comunidad circundante, dado que en general generan poco trabajo local, la red que permite la tarea de minería consume mucha energía y retribuye solo a pocos ganadores que no aportan riquezas a la comunidad o a la economía real.

4. La criptomoneda y la contabilidad

Si bien no existe una norma internacional específica que prescriba el tratamiento que debe dársele a la tenencia de criptomonedas, en el año 2019 el Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) incluyó el tema en su agenda de trabajo, concluyendo que estos activos cumplen con la definición de activos intangibles, de acuerdo con lo estipulado por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 38.

En primer lugar, no hay duda que las criptomonedas cumplen con la definición de activo que establece el Marco Conceptual NIIF: *“Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados”*; a la vez que se entiende por recurso económico al *“derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos”*.

De acuerdo a los conceptos que se manejan en la normativa internacional, se entiende que no podría etiquetarse a las criptomonedas como disponibilidades, porque no pueden ser consideradas como “moneda” dado que no están respaldadas por ningún banco central. Y tampoco podrían ser consideradas como “moneda extranjera” ya que la NIC N° 21 define a la

misma como “*cualquier otra distinta de la moneda funcional*”. Es decir, para que pueda ser categorizada como moneda extranjera, debería en primer lugar ser una “moneda”.

En el mismo sentido, tampoco puede catalogarse a los criptoactivos como “instrumentos financieros”, ya que los mismos son contratos que dan lugar a un activo financiero⁶ para una de las partes, y a un pasivo financiero o instrumento del patrimonio para la otra; y las criptomonedas no responden a dicha definición.

En relación a la definición de activos intangibles, la normativa internacional entiende por tal a aquellos activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física. En este caso, una versión anterior de la NIC N° 38 establecía que debía tratarse de activos aplicados a la producción o suministro de bienes, para ser arrendados a terceros, o para ser utilizados en la administración. Este requerimiento fue eliminado en la versión vigente de la norma, de manera que se amplía el espectro de activos a incluir dentro del tratamiento de los intangibles.

La característica de “identificabilidad” es importante en los términos que permite distinguir al activo de la plusvalía; y por lo tanto asignarle una identidad propia. Se considera que será identificable cuando:

- Es separable, es decir se puede separar de la entidad, y ser vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado individualmente.
- Surge de derechos contractuales o de otro tipo legal.

⁶ De acuerdo a la NIC N° 32 se constituye un activo financiero cualquier activo que sea: efectivo; un instrumento de patrimonio de otra entidad; un derecho contractual para recibir efectivo y otro activo financiero; un derecho contractual de intercambiar activos o pasivos financieros en condiciones particulares; o un contrato particular que pueda ser resuelto en instrumento de patrimonio propios de la entidad.

Si bien no hay dudas que las criptomonedas responden a esta definición de activos intangibles, en lo referido al reconocimiento y medición de las mismas, deberá analizarse el propósito de su adquisición, pudiéndose exponer (y medir) como inventarios o como activos intangibles.

Clasificación como inventarios

Si la adquisición de las criptomonedas se realiza con el propósito de venderlas en el curso normal del negocio, deberá aplicarse la NIC N° 2 referida al reconocimiento y medición de inventarios.

La clasificación como inventario es muy específica para el caso de las criptomonedas, y solo se puede realizar en la medida que la comercialización de las mismas se realice dentro del giro normal del negocio. Lo importante para poder hacer uso de esta opción es que la entidad informante mantenga la tenencia de las criptomonedas con la finalidad de negociar, es decir, la finalidad no es especular con el valor futuro del activo, ni utilizarlo como medio de intercambio para la cancelación de deudas.

La NIC N° 2 es de aplicación para todos los inventarios, con excepción de obras en curso y contratos de construcción, instrumentos financieros y activos biológicos.

En el apartado 3.b de la NIC N° 2 se indica que los intermediarios que comercialicen con materias primas cotizadas, deberán medir sus inventarios al **valor razonable menos costo de venta**. El cambio en los valores razonables menos costo de venta se reconocerá en el resultado del periodo en que ocurran dichos cambios.

Clasificación como activos intangibles

Cuando la tenencia de estos criptoactivos responda a propósitos de especulación u otros, es decir cuando se las adquiera u obtenga con la intención de retenerlas un periodo de tiempo u otros fines que no hagan a su comercialización en el curso normal de los negocios, deberá aplicarse la NIC N° 38 para su reconocimiento y medición.

En cuanto al criterio de medición, la NIC N° 38 permite optar por aplicar:

- **Modelo del costo:** la tenencia se valúa al **costo menos la depreciación acumulada menor el deterioro**. Como las criptomonedas tienen una vida útil indefinida, no deberá efectuarse una amortización periódica por ellas. Sin embargo, sí habrá que analizar cuidadosamente el deterioro. En tal sentido, cuando existan disminuciones del valor razonable de estos criptoactivos, deberá disminuirse su valor. Sin embargo, si el valor razonable aumenta nunca se reconocerán apreciaciones por encima del valor costo.
- **Modelo de revaluación:** existiendo un mercado activo no resulta dificultoso la aplicación del modelo de revaluación para la medición de las criptomonedas. En este caso, la medición se realizará siempre al **valor razonable**, debiéndose contabilizar las diferencias en resultados. Cuando existan incrementos del valor razonable, los mismos se reconocerán dentro de los resultados integrales; mientras que las pérdidas por disminuciones del valor razonable deberán contabilizarse como pérdida del ejercicio.

Si bien la opinión del CINIIF no dice nada al respecto, se entiende que los propietarios de criptomonedas obtenidas como recompensa de procesos de minería deberán analizar el

propósito con por el cual mantienen las tenencias, y en función a ello aplicar la norma de medición respectiva.

Sin embargo, una de las situaciones particulares a considerar por las empresas mineras está relacionada con el reconocimiento de los resultados por su actividad principal.

La NIIF 15, con vigencia internacional a partir del 1° de enero de 2018, se basa en el principio básico de reconocer los ingresos de actividades ordinarias (IAO) por un importe que refleje la *contraprestación que la entidad espera tener derecho*, a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios.

La NIIF 15 proporciona un modelo de cinco pasos para identificar los ingresos de los contratos con los clientes, de la siguiente manera:

1. **Identificación del contrato con el cliente.** La norma entiende por contrato aquellos acuerdos entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. A la vez, la norma solo se aplica a aquellos contratos cuya contraparte es un cliente, definiéndolo como aquél que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad, a cambio de una contraprestación.

Identificado el contrato, la entidad deberá contabilizarlo cuando sea considerado un contrato válido, cumpliéndose que:

- Las partes lo aprobaron y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones.
- La entidad puede identificar los derechos de cada parte, respecto de los bienes o servicios a transferir; y las condiciones de pago.

- Existe un fundamento comercial (se excluyen operaciones de intercambio estilo canje).
 - Es probable que la entidad reciba la contraprestación a la que tiene derecho.
2. **Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.** Se consideran obligaciones de desempeño (OD) aquellos compromisos que asuma una entidad con sus clientes. En consecuencia, la entidad identificará como OD cada compromiso de transferir un bien o servicio.
 3. **Determinación del precio de la transacción.** Los IAO se reconocerán al precio de la transacción. Se entiende por tal al importe de la contraprestación a la que espera tener derecho una entidad por la transferencia de bienes o servicios. Este monto se verá afectado por la naturaleza, calendario e importe comprometido por el cliente.

Cuando la contraprestación sea distinta del efectivo, deberá analizarse si se puede determinar el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, y se contabilizará a dicho valor; sino se utilizará como base el valor razonable de los bienes o servicios comprometidos.
 4. **Asignar el precio de la transacción a las OD.** La asignación se basará en el precio de venta determinado al comienzo del contrato. Debe corresponder con el precio al que se vendería el bien o servicio de forma independiente, es decir separada de otras OD.
 5. **Reconocer los ingresos cuando la Compañía satisface una obligación de desempeño.** Una entidad reconocerá un IAO cuando transfiere (o a medida que

transfiere) los bienes o servicios. Es decir, el IAO debe reconocerse cuando se satisfacen las OD.

En consecuencia, si se considera como actividad principal la prestación de servicios de encriptado y resolución de algoritmos, retribuidos mediante la entrega de criptomonedas, el ingreso de las criptodivisas al patrimonio debe reconocerse como tal a medida que se prestan los servicios; y dicho reconocimiento debería efectuarse al valor razonable del momento de la prestación del servicio.

5. El caso argentino en Canadá

La idea de dos argentinos, Emiliano Grodzki y Nicolás Bonta, surgió casi accidentalmente en el año 2017. Analizando la actividad y verificando que solo puede ser rentable el negocio en la medida en que los costos se reducen, fundamentalmente el de energía eléctrica, estudiaron la posibilidad de instalarse en Canadá. La principal ventaja competitiva consistía en su clima, ya que tiene 10 meses al año de bajas temperaturas exteriores, abaratando de ese modo el costo de refrigeración de dispositivos. Además, Canadá cuenta con una producción del 100% de energía hidroeléctrica. Así fue que se contactaron con dos canadienses, Mathieu Vachon y Pierre Luc Quimper, que ya estaban incursionando en el tema y los entusiasmaron con una rentabilidad del 9% anual en dólares.

Se reunieron en Argentina y decidieron asociarse rompiendo paradigmas y apostando al conocimiento e innovación en materia de blockchain. Todos fueron conscientes de que, al tratarse de un mercado comoditizado, no se puede manejar el precio ni la demanda, por lo que la única manera de lograr rentabilidad es reduciendo los costos.

Los argentinos, en 2017 lograron reunir 3 millones de dólares de 200 inversores locales, en su mayoría profesionales y empresarios. Con ese capital y el aporte de los canadienses, fundaron Backbone Hosting Soluciones, que sería la mentora de Bitfarms.

Con el apoyo y asesoramiento de un consultor independiente (ex JPMorgan), a fin de poder llegar a la oferta pública de sus acciones, se contactaron con un joven emprendedor israelí-canadiense, Roy Sebag, quien ya había fundado 3 empresas públicas, una de las cuales tenía como objeto la minería tradicional y cotizaba en Tel Aviv, denominada Natural Resource Holding.

Entonces, para salir al mercado, evitando los extensos procesos de oferta pública de acciones, en octubre de 2017 firmaron un acuerdo de “fusión inversa” por el que Sebag compró Backbone con el 80% de su empresa israelí. Los argentinos, que inicialmente tenían el 80% de participación, quedaron con el 60%, el 30% para Roy y los canadienses, y el 10% restante flota en la bolsa de Canadá y de Nueva York.

Nace así Bitfarms, en la ciudad de Quebec, como principal minera de criptomonedas de América, con un alto nivel de profesionalización, que ocupa más de 150.000 m², en 6 centros de minado diferentes y una capacidad instalada de 30 MW/h.

Por su dimensión, logran obtener economías de escala en el valor de la energía eléctrica, a través de contratos especiales con las empresas proveedoras de la energía. Es de destacar que una minera profesional consume como una ciudad de 250.000 habitantes.

Una de las razones de una de las últimas caídas bruscas del valor de las criptomonedas fue porque el fundador de Tesla no aceptó más como forma pago de los vehículos que vende, a estas monedas digitales, por entender que eran dañinas para el medioambiente por el excesivo consumo de electricidad, que en la mayoría de los casos, eran de fuentes no renovables. Dicha situación no alcanza a Bitfarms, que minó en lo que va del año 1000 BTC con energía limpia,

obtenida totalmente de plantas hidroeléctricas, con un costo aproximado de 9500 dólares por unidad.

En el año 2022, los directivos de Bitfarms prometen desembarcar en Argentina, con una planta de megaminería de criptomonedas. El Presidente de la firma, Geoffrey Morphy, asegura que se tratará de una expansión planificada, como continuación de la experiencia adquirida y de su meta de ofrecer mayor valor a los accionistas.

A la fecha, la información es escasa y existen grandes dudas acerca del lugar de instalación. Hay quienes sostienen que será en algún lugar de la Patagonia, por las ventajas de la temperatura para lograr ahorros de energía invertida en refrigeración. Ya se ha descartado la posibilidad de emplazarla en Tierra del Fuego, porque no hay excedente de energía dado que ya existen otras mineras (de menor tamaño) operando allí. También se especula con la posibilidad de que la instalación sea en la provincia de Córdoba, donde se presume que se celebrarán contratos de abastecimiento de energía limpia.

Lo que sí está confirmado ya, es que en abril de 2021 Bitfams firmó un ventajoso memorándum de entendimiento no vinculante con Argentina, para comprar electricidad a 2,2 centavos de dólar por KW/h, durante los primeros cuatro años de explotación, pudiendo usar a discreción hasta 210 MW. El convenio sería en principio a 8 años con las expectativas de generar 650 millones de dólares o más de 11.000 BTC.

Utilizarán en la planta de minado 55.000 equipos, de los cuales 48.000 ya han sido comprados a China y estiman lograr un costo sustancialmente inferior al de Canadá por cada unidad minada.

Su objetivo es finalizar el contrato de ingeniería y construcción a corto plazo para comenzar con el minado a comienzos del año 2022.

Sin embargo, hay quienes dicen que todo este movimiento solo es una operación de prensa en Argentina, previa a su salida a la oferta pública local.

6. Análisis de estados financieros

Se utilizaron los estados financieros de la firma Bitfarms Ltd. para analizar el tratamiento contable dado por una empresa dedicada a la minería. Se verificaron los reportes correspondientes a los ejercicios 2019 y 2020 (incluyendo los periodos intermedios).

Tal como se indicó anteriormente, la firma *“recibe criptomonedas a cambio de servicios de validación y verificación de blockchain”*.

Durante el ejercicio cerrado el 31/12/2019, y hasta el primer trimestre 2020, la empresa contabilizaba la criptomoneda como inventario hasta que se vendía. La medición se efectuaba al menor entre el costo de producción y el valor realizable neto. El costo comprendía los costos incurridos con respecto a la validación y verificación de las transacciones de blockchain, que consistía en principalmente gastos de electricidad y depreciación de componentes electrónicos. El valor de realización se calculó como el precio de venta estimado en el curso ordinario de negocio menos los costos estimados necesarios para realizar la venta; considerando los valores de cotización en “Coinmarketcap.com”⁷; a los cuales les otorga una jerarquía de nivel 1.

La firma reconocía los ingresos cuando la criptomoneda era vendida o transferida a otra parte para cancelar acreencias.

⁷ Coinmarketcap.com es una plataforma digital que informa cotizaciones de diversas criptomonedas, considerando el promedio ponderado de todos los precios reportados en los mercados donde cada clase de criptomoneda está disponible.

A partir del segundo trimestre del ejercicio 2020, la firma decidió cambiar su política contable con respecto al reconocimiento de los ingresos de la minería y la medición posterior de la criptomoneda disponible.

En concordancia con la NIIF 15, la empresa reconoce los ingresos al recibir la criptomoneda a cambio de sus actividades de minería, considerando su valor razonable a dicho momento.

De esta forma, se reconocen los contratos celebrados con pools de minería y se identifican las obligaciones de desempeño de proporcionar poder de cómputo al grupo de minería a cambio de una contraprestación *no monetaria* en la forma criptomoneda. La contraprestación recibida se mide al valor justo de mercado de la criptomoneda recibida.

En notas a sus estados financieros, la empresa indica que la gerencia estima el valor razonable a diario, como la cantidad de criptomonedas recibidas multiplicada por el precio cotizado en Coinmarketcap.com.

Si bien previamente se había considerado a Coinmarketcap.com como un insumo de Nivel 1 según la NIIF 13, a partir del cambio en el reconocimiento de los ingresos dicha opinión fue revisada, y ahora se considera que Coinmarketcap está a un nivel 2, ya que el precio representa un promedio de los precios cotizados en varios mercados y no necesariamente el valor del mercado principal. Cualquier diferencia entre el valor razonable de la criptomoneda registrada al recibirla como contraprestación de las actividades de minería y el precio real realizado en el momento de la enajenación se registran como una ganancia o pérdida en la enajenación de criptomoneda.

El cambio de política contable alcanzó también al criterio de reconocimiento y medición de los stocks o tenencias, dado que la criptomoneda disponible al final de un período sobre el

que se informa se contabiliza según la NIC 38, como activo intangible con una vida útil indefinida. Inicialmente medidos al costo, considerado como tal al valor razonable al recibirlo, y posteriormente medido bajo el modelo de revaluación.

Bajo el modelo de revaluación, los aumentos en el valor en libros de la criptomoneda se reconocen en otro resultado integral y se acumulan en el patrimonio como *superávit de revaluación*. Sin embargo, los aumentos podrán reconocerse en resultados en la medida en que se esté revirtiendo una disminución de revaluación de la criptomoneda previamente reconocida en resultados. El valor razonable de la criptomoneda disponible al final del período de informe se calcula como la cantidad de criptomoneda en stock multiplicado por el precio cotizado en Coinmarketcap a la fecha de cierre.

Si bien se exponen como activos intangibles, la compañía ha seguido clasificando la criptomoneda disponible al final de un período como activo corriente como dado que se ha determinado que los mercados de criptomonedas tienen suficiente liquidez para permitir la conversión dentro de ciclo normal de funcionamiento de la sociedad.

7. Discusión de resultados

- ¿Es mejor reconocer los ingresos cuando se liquidan las criptomonedas o cuando las mismas ingresan al patrimonio como contraprestación de las actividades de minería?
- ¿El criterio de reconocimiento de los ingresos debería variar según si la actividad de minería es la principal o no?

- Las empresas cuya actividad principal es la minería, ¿deberían reconocer la tenencia de criptomonedas como inventarios medidos al menor valor entre el costo y el valor razonable?
- ¿La política contable vinculada con la contabilización de los ingresos debe tener relación con el criterio contable asignado para el reconocimiento y medición de las criptomonedas en el activo?

8. Reflexiones finales a modo de conclusión

Los estándares contables en la industria minera de criptomonedas aún están evolucionando no existiendo una política contable definida como la mejor alineada con las prácticas actuales de la industria.

En el caso analizado, el cambio de política contable relacionado con el reconocimiento de ingresos no afecta significativamente los resultados reconocidos durante el periodo, dado que la entidad que informa liquida la tenencia de criptomonedas en el muy corto plazo; sin embargo, si la entidad mantendría en stock mayores cantidades o durante tiempos más largos, el resultado reconocido podría verse afectado.

En cuando a la medición de las tenencias, las alternativas propuestas por el CINIIF dan lugar a que dos entidades con la misma tenencia de criptomonedas puedan reconocer resultados integrales diferentes por ejemplo en el caso de un incremento del valor razonable al cierre respecto al valor contable de dichos activos. Es decir, una empresa que decida clasificar su tenencia de criptomonedas como activos intangibles, y aplicar el modelo de revaluación para medirlas, reconocerá un resultado integral positivo vinculado al incremento del valor razonable;

mientras que dicho resultado no será contabilizado por una entidad que sea poseedora de las mismas criptomonedas pero que las clasifique como inventarios.

Dada la volatilidad del valor de estos activos, y la tendencia creciente a las transacciones con ellos, estas alternativas pueden generar problemas de comparabilidad, y también situaciones que reflejen ciertas actitudes vinculadas a la elección una política contable con la intención de afectar los resultados según la conveniencia de los directivos.

9. **Bibliografía**

- Aballay, V. (2021) “Criptomonedas: Apunte para el conocimiento de las monedas digitales y su impreciso tratamiento fiscal”. Publicación: Práctica y Actualidad Tributaria. Tomo XXVII. Ed. Errepar.
- Aballay, V. y otros (2021) “Criptomonedas en Argentina: una mirada integral de la nueva moneda digital”. Ed. Errepar.
- Bonotti, D. (2021) “Las criptomonedas en pleno crecimiento: ¿cómo es el funcionamiento del Bitcoin?”. Publicación: Tiempo Industrial de la UIBB.
- Casares, M. (2019) “Minería de Bitcoin en Tierra del Fuego” [Trabajo final de grado] Universidad de San Andrés. Argentina.
- Ferrero, M. (2020) “Regulación de las Monedas Virtuales en Argentina”. Publicación: Información de Interés Profesional. Ed. Errepar.
- Gangonells, O. (2020). “La minería en criptomonedas” [Trabajo final de grado] Universitat Politècnica de Catalunya. España.
- Pahlen Acuña, R. y otros (2011) “Contabilidad pasado, presente y futuro”. Ed. La Ley.

- Rybnyk, D. (2019) “El dinero como mensaje” consultado en: <https://www.cripto247.com/opinion/el-dinero-como-mensaje-182658>. Fecha de consulta: 23/05/21
- Torchelli, V. y Símaro, G. (2020) “Criptomonedas, medición y exposición en el Sistema de Información Contable”. Publicación: Profesional & Empresaria. Tomo XXI. Ed. Errepar.
- Zócaro, M. (2021) “El marco regulatorio de las criptomonedas en la Argentina”. Publicación del Centro de Estudios de Administración Tributaria (CEAT) de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.

Curriculum Vitae de las autoras



GUTIERREZ, NURIA A. - Contadora Pública egresada de la Universidad Nacional del Sur (UNS). Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría (UNS). Master Internacional en Auditoría y Gestión Empresarial en la Universidad Europea Austral. Certificación Internacional en N.I.I.F. otorgada por el ICAEW (en conjunto con la Universidad Austral). Ex auditora

de PricewaterhouseCoopers. Socia de Estudio Fioretti y Asociados desde el año 2014. Profesora adjunta de la cátedra de Contabilidad III de la carrera de Contador Público de la UNS. Miembro de la Comisión de Estudios de Contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Coordinadora de la Comisión de Estudios de Normas Contables de la Asociación de Graduados en Ciencias Económicas de la ciudad de Bahía Blanca. Profesora de cursos de posgrado y conferencista. Miembro de grupos de investigación en temas contables. Investigadora categoría V del Programa de Incentivos a Docentes Investigadores de Universidades Nacionales (Dto.2427/93), en el área de Contabilidad, Auditoría y Contabilidad Social y Ambiental. Miembro de Proyectos de Grupo de Investigación del DCA. Autora de diversos artículos publicados en revistas profesionales. Autora de libro "Presentación de Estados Contables" (2021). Autora y expositora de variados trabajos presentados en jornadas y congresos académicos y profesionales.



BAUER, GERALDINA - Contadora Pública egresada de la Universidad Nacional del Sur (UNS). Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría (UNS). Aspirante al Master Internacional en Auditoría y Gestión Empresarial de la Universidad Europea del Atlántico y Universidad Internacional Iberoamericana - UNINI México. Gerente Contable de una empresa avícola. Asistente de docencia

en la cátedra de Contabilidad II C y ayudante de docencia en la cátedra de Contabilidad III C, ambas de la carrera Contador Público de la UNS. Investigadora categoría V del Programa de Incentivos a Docentes Investigadores de Universidades Nacionales (Dto.2427/93), en el área de Contabilidad, Auditoría y Contabilidad Social y Ambiental. Miembro de Proyectos de Grupo de Investigación del DCA. Autora de artículos publicados en revistas profesionales. Autora y expositora de trabajos presentados en jornadas y congresos.



GOENAGA, ANALIA S. - Contadora Pública egresada de la Universidad Nacional del Sur (UNS). Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría (UNS). Profesora asociada de la cátedra de Contabilidad Básica, de las carreras de Contador Público y Licenciatura en Administración y Profesora Asociado de la cátedra de

Contabilidad Social y Ambiental, de la carrera de Contador Público, ambas de la UNS. Profesora contratada en cursos de grado y posgrado. Miembro del Consejo Departamental y de comisiones de gestión del Consejo Departamental del Departamento de Ciencias de la Administración (UNS). Jurado titular en numerosos concursos para la provisión de cargos regulares de profesores y auxiliares de la UNS, Universidad Provincial del Sudoeste y Universidad Nacional de Río Negro. Miembro Activo en programas de Extensión de la UNS. Miembro del Registro de Expertos de la CONEAU (Comisión Nacional Evaluadora de Carreras Universitarias). Integrante de la Comisión

Evaluadora de Carrera Docente en Área Contable e Impositiva de la Carrera de Contador Público de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Miembro del Comité Editorial de la Revista ECA del Departamento de Ciencias de la Administración de la UNS. Disertante en eventos académicos y no académicos. Investigadora categoría V del Programa de Incentivos a Docentes Investigadores de Universidades Nacionales (Dto.2427/93), en el área de Contabilidad, Auditoría y Contabilidad Social y Ambiental. Directora, Coodirectora y Miembro de Proyectos de Grupo de Investigación del DCA. Coautora de libro y autora de diversos artículos publicados en revistas profesionales y académicas. Autora y expositora de variados trabajos presentados en jornadas y congresos académicos y profesionales. Asesora independiente en materia tributaria, contable, societaria y laboral desde 1988 a 2018.

Seudónimo: Las cryptas

XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

Porto Alegre, 19, 20 y 21 de Octubre de 2021

TRABAJO NACIONAL

ÁREA 1: INVESTIGACIÓN CONTABLE

Tema 1.3: La contabilidad ambiental, social y ecológica y los reportes contables organizacionales no financieros, ante el desafío de la sustentabilidad de la biodiversidad y el multiculturalismo

Subtema 1.3.6: Realidad del pensamiento integrado en empresas reportantes y no reportantes de informes integrados

TÍTULO DEL TRABAJO: Información Integrada. Hacia un marco normativo unificado: Caso Banco Macro Argentina

Autores:

ANALIA GOENAGA. Argentina.

NURIA GUTIÉRREZ. Argentina.

MARIA GUILLERMINA TENNINA. Argentina.

PAÍS: Argentina

DIRECTOR NACIONAL PAÍS: Heraclio Juan Lanza

Resumen Ejecutivo

La globalización, consolidación de los mercados y el desarrollo de las tecnologías de información y comunicación han generado un avance significativo en la divulgación de información, haciendo surgir la necesidad de un lenguaje común para elaborar e interpretar la información corporativa.

La contabilidad entendida como el lenguaje de los negocios, sufrió transformaciones asombrosas, exigiéndose a la información financiera que sea global y de la más alta calidad. Sin embargo, las exigencias dejaron de limitarse únicamente a datos financieros, demandando los usuarios la divulgación de información no financiera. En este contexto, existe consenso sobre la conveniencia de un cuerpo uniforme de normas, de aceptable calidad técnica, que facilite transparencia y comparabilidad.

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis de los Estados Financieros y el Reporte Integrado del Banco Macro Argentina con la intención de identificar puntos en común o diferenciales entre la información expuesta en ambos. Del estudio efectuado surge que, no se puede contar con información completa, relevante e integrada en ninguno de los dos informes analizados de manera independiente, por lo que resulta inminente la necesidad de contar con un marco normativo unificado.

Palabras claves

NIIF - REPORTE INTEGRADO – ESTÁNDARES GLOBALES DE SOSTENIBILIDAD - MARCO
NORMATIVO UNIFICADO

1. Introducción

La globalización de la economía, donde los inversores buscan oportunidades de diversificación e inversión en todo el mundo, ha generado la necesidad de un lenguaje común para elaborar e interpretar la información financiera, existiendo consenso en la conveniencia de un cuerpo de normas uniforme, de aceptable calidad técnica, que facilite la transparencia y comparabilidad de la información.

En tal sentido, uno de los progresos más significativos tiene que ver con el alto grado de normalización alcanzado mediante la convergencia global de la regulación contable impulsada principalmente por dos organismos internacionales privados (la Federación Internacional de Contadores y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) y una entidad intergubernamental (Organización Internacional de Comisiones de Valores).

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) buscan abordar este desafío al proporcionar un conjunto de estándares de contabilidad de alta calidad e internacionalmente reconocidos que brindan transparencia, mejorando la comparabilidad global y la calidad de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros participantes del mercado tomar decisiones económicas informadas.

Por otra parte, cada vez hay un mayor convencimiento de que no puede existir un crecimiento económico sostenido sin un medio ambiente sostenible. La sostenibilidad y la transparencia se están convirtiendo rápidamente en el nuevo paradigma para la conducción de los negocios.

En el mundo actual los directivos de las organizaciones no intervienen en la definición de la sustentabilidad, sino que son organismos como GRI, el IIRC y el PNUD los que los alientan a que se involucren para elaborar planes estratégicos que vayan más allá de meras acciones de caridad y filantropía.

Con la incorporación de las herramientas de información que estos organismos difunden bajo distintas denominaciones (Memorias de Sustentabilidad, Reportes Integrados, Balances Sociales, entre otras), las organizaciones van camino hacia la transformación, generando un vínculo de confianza con sus grupos de interés, con el fin de lograr el desarrollo sostenible no solo en los aspectos económico y ambiental, sino poniendo énfasis en la persona humana.

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis de la información financiera contenida en los Estados Financieros y la información no financiera exteriorizada en el Reporte Integrado de la institución Banco Macro Argentina, a fin de detectar puntos de cohesión en la información expuesta en ambos y aspectos relevantes diferenciales que permitan su complementación.

Para cumplir con dicho objetivo, en primer lugar, se estudian los progresos alcanzados mediante la convergencia global en materia de regulación de información financiera internacional, con el logro de estándares de contabilidad de alta calidad como lo son las NIIF.

Tras ello, se analizan los lineamientos de GRI y del IIRC, como principales iniciativas internacionales que propician modelos de exteriorización de información no financiera, para luego conceptualizar a los reportes integrados definiendo y resaltando la relevancia de una adecuada rendición de cuentas que legitime el accionar de las organizaciones hacia el desarrollo sostenible.

En igual línea, se estudian los avances en la reciente iniciativa de concreción de un marco unificado de información corporativa, donde la presentación de informes financieros y de sostenibilidad estén en pie de igualdad.

Siguiendo el objetivo de la investigación, la información divulgada en los informes objeto de análisis se estructuró a efectos de poder encontrar puntos en común y aspectos diferenciales entre ambos, con el fin de concluir sobre el propósito del trabajo.

2. Organismos vinculados a la emisión de información financiera

A lo largo de las últimas décadas, la divulgación de información empresarial ha avanzado de manera muy significativa, impulsada principalmente por la globalización y consolidación de los mercados, y el desarrollo vertiginoso de las tecnologías de información y comunicación. En palabras de Mantilla, B. (2015) “Las nuevas evoluciones del entorno económico mundial han generado nuevas condiciones (relaciones contractuales), nuevos eventos (riesgos del negocio) y nuevas transacciones (bastante más allá del tradicional comprar y vender)”.

La globalización de la economía ha generado la necesidad de un lenguaje común para elaborar e interpretar la información financiera, existiendo consenso en la conveniencia de un cuerpo de normas uniforme, de aceptable calidad técnica, que facilite la transparencia y comparabilidad de la información.

En consecuencia, la contabilidad entendida como el lenguaje de los negocios, sufrió transformaciones asombrosas, exigiéndose a la información financiera que sea de la más alta calidad e igual a nivel global.

En tal sentido, uno de los progresos más significativos tiene que ver con el alto grado de normalización alcanzado mediante la convergencia global de la regulación contable impulsada principalmente por dos organismos internacionales privados (la Federación Internacional de Contadores y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) y una entidad intergubernamental (Organización Internacional de Comisiones de Valores).

2.1. Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC)

Organización sin fines de lucro fundada en 1977 e integrada por organizaciones de la profesión contable que han sido reconocidas por ley o por el consenso general. Por ejemplo, Argentina se encuentra representada en la IFAC por la Federación Argentina de Consejos

Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) que es la entidad que agrupa a los Consejos Profesionales de cada una de las provincias.

Trabaja con más de 150 miembros y asociados en más de 120 países para proteger el interés público al fomentar prácticas de alta calidad por parte de los contadores del mundo.

A través de sus consejos independientes emisores de normas, IFAC desarrolla normas internacionales sobre ética, auditoría y aseguramiento, formación y las normas internacionales de contabilidad del sector público.

Entre 1983 y el año 2000, el objetivo de la IFAC se desarrolló en el marco de un convenio firmado con el ya desaparecido Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), según el cual era él quien emitiría los pronunciamientos sobre normas contables, y no así la IFAC. Esta última debía respaldar el trabajo del Comité debiendo persuadir a los gobiernos, entes emisores de normas y autoridades de control de los mercados de valores, de que los estados financieros cumplieran con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en todos sus aspectos significativos. Además debía promover la aceptación y observancia internacional de dichas normas.

Con el proceso de reestructuración del Comité, y su posterior desaparición, el convenio indicado se rescindió, lo que implicó el cese de la injerencia de la IFAC en el dictado de las NIC.

En la actualidad, los miembros de la IFAC tienen que demostrar el cumplimiento de los deberes estipulados en las SMO (*Statements of Membership Obligations* – declaraciones de obligaciones de los miembros). Una de las obligaciones indicadas más significativa es el hecho de que los miembros deben utilizar sus mejores esfuerzos para lograr la implementación de las normas internacionales en sus países.

2.2. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)

Creado en 1973 como un cuerpo independiente del sector privado cuyo objetivo era el logro de uniformidad en los principios contables utilizados por empresas y otras entidades para la elaboración de información financiera alrededor del mundo. Fundamentalmente, tenía por finalidad formular normas contables a ser observadas en la preparación de estados financieros, promover su aceptación y observancia en todo el mundo, y trabajar por la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la preparación de dichos estados.

Hasta fines de la década del '90 era el único ente encargado de emitir las NIC. El organismo era conducido por una junta de hasta 17 miembros de los cuales la mayoría eran nominados por la IFAC. Casi un tercio de los recursos que insumía provenían de las organizaciones y países que lo dirigían, hecho que generaba dudas sobre la independencia real del órgano. Buscando mejorar la credibilidad del IASC, se dio lugar a un Grupo Consultivo integrado por representantes de organizaciones internacionales vinculadas con preparadores y usuarios de estados financieros con quienes se discutían cuestiones técnicas de los proyectos del organismo.

En 1997 se creó el Comité de Interpretaciones (SIC) que comenzó a emitir interpretaciones de las NIC referidas a prácticas insatisfactorias dentro del alcance de las NIC existentes, y sobre cuestiones relacionadas con dichas normas que no habían sido consideradas al momento de su desarrollo.

También en 1997, el IASC creó un comité especial enfocado al estudio de su estructura. En 1999 se conoció el informe definitivo de dicho comité y el IASC basándose en el mismo decidió introducir cambios sustanciales en su organización, fundamentalmente por los problemas de independencia que rodeaban a la junta que lo dirigía, ya que los miembros servían a la misma

con dedicación parcial, manteniendo lazos con sus empleadores que principalmente eran organizaciones y no individuos; además el IASC no se encontraba bajo supervisión de un cuerpo independiente, ni tampoco existían muchas oportunidades de participación por parte del público en general. Esto ponía en duda el hecho de que el IASC pueda llevar a cabo sus responsabilidades adecuadamente, discutir y debatir cuestiones técnicas con la profundidad adecuada asegurando que los representantes en la junta voten sobre la base de méritos técnicos de una propuesta más que sobre la base de intereses sectoriales.

2.3. Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF o Fundación NIIF)

Dentro del proceso de reestructuración del IASC se crea en el 2001 la IASCF con la finalidad principal de:

- Desarrollar un juego de normas contables de alta calidad, comprensible, exigible y globalmente aceptado (a través de un órgano emisor especializado).
- Promover el empleo y la aplicación rigurosa de estas normas.
- Considerar las necesidades especiales de las entidades pequeñas y medianas empresas, y de las economías emergentes.
- Llevar la convergencia de las normas contables nacionales con las internacionales mediante soluciones de alta calidad.

El gobierno y la supervisión de las actividades emprendidas por la fundación y por sus órganos normativos corresponden a un cuerpo de fideicomisarios, quienes también son responsables de salvaguardar la independencia del consejo emisor de normas, y la financiación de la organización. Estos fideicomisarios deben promover la labor del consejo y la aplicación

rigurosa de las normas internacionales, pero no están involucrados en las cuestiones técnicas relativas a las normas, responsabilidad que recae exclusivamente en el órgano normativo.

El cuerpo de fideicomisario estará compuesto por 22 integrantes provenientes de distintas áreas geográficas, y debería incluir preparadores, auditores y usuarios de la información financiera, así como académicos y funcionarios que sirvan al interés público.

Los fideicomisarios duran 3 años en el cargo, pueden ser reelegidos una vez, y pueden ser removidos en caso de desempeño pobre, inconducta o incapacidad. El cuerpo se reúne generalmente 4 veces al año, en diferentes lugares del mundo. Las decisiones se toman por mayoría y las reuniones son de público conocimiento, se llevan a cabo en público y por internet, y el audio de las mismas puede ser consultado en la página web de la fundación.

Son los fideicomisarios quienes deben designar a los miembros de los diferentes órganos que dependen de la estructura de la Fundación. Además deben evaluar eficacia de dichos órganos, garantizar la financiación y aprobar anualmente su presupuesto (actualmente el costo de funcionamiento de la fundación es soportado por los beneficiarios de sus labores, incluyendo inversores institucionales, asesores institucionales, bolsas de comercio, firmas de auditoría, organismos emisores de normas contables locales, compañías multinacionales y gobiernos).

2.4. Consejo o Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)

El IASB es el órgano de la Fundación que tiene a su cargo la elaboración y publicación de las NIIF y de sus borradores, así como la aprobación final de las interpretaciones que efectúa el órgano de interpretaciones.

Es el órgano encargado de ejecutar las tareas técnicas que antes estaban a cargo del IASC. En cumplimiento de sus responsabilidades lleva a cabo un exhaustivo proceso de elaboración de normas, donde se elaboran y publican documentos de trabajo o proyectos para

el debate público, se consideran los comentarios referidos al documento, se elaboran borradores también sujetos al análisis público, se consideran las opiniones vertidas sobre los mismos, y de ser necesario se mantiene una audiencia pública y/o se realizan procedimientos de campo, y recién finalmente se aprueba la norma.

El IASB debe contar con 16 miembros, nombrados por el cuerpo de fideicomisarios de la Fundación.

2.5. Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)

El CINIIF es el órgano de interpretación del IASB, cuya principal función es revisar en forma oportuna los problemas generalizados de contabilidad que han surgido en el contexto de las NIIF actuales, y proporcionar orientación autorizada sobre estas cuestiones. Este comité elabora interpretaciones de las NIC y las NIIF, dentro del marco conceptual de la IASB. Para hacerlo trabaja en estrecha colaboración con los comités nacionales similares, siguiendo un proceso transparente y abierto, donde se publican los borradores de las interpretaciones y se consideran los comentarios que se reciban sobre ellos.

Actualmente cuenta con 14 miembros con derecho a voto (de diferentes países y antecedentes profesionales) nombrados por los fideicomisarios, quienes también eligen a otra persona para que presida el comité y a miembros observadores (éstos, como el presidente, tienen voz pero no voto).

2.6. Comité Asesor de Normas (SAC)

El SAC es un comité fundado con la finalidad principal de funcionar como foro de consulta para los miembros del IASB y la fundación en general. Para ello aconseja al IASB en una serie de temas que incluye, pero no se limita, a:

- Propone contenidos de las agendas de trabajo y sus prioridades.
- Informar sobre los puntos de vista de los integrantes del IASB sobre los principales proyectos de emisión de normas.
- Asesorar en proyectos poniendo énfasis en la aplicación práctica y cuestiones que pueden surgir de su aplicación.

Un objetivo secundario del SAC es apoyar al IASB en la promoción y adopción de las NIIF en todo el mundo. Esto puede incluir la publicación de artículos de apoyo de las NIIF o la realización de reuniones públicas sobre el mismo tema.

La constitución de la fundación obliga a que la IASB consulte al SAC antes de decidir sobre los principales proyectos, y a que los fideicomisarios consulten al SAC sobre cualquier propuesta de cambio a dicha constitución.

Este comité está integrado por personas o representantes de organizaciones, interesados en el desarrollo de una NIIF de calidad. Dentro del número de miembros se prevé un amplio abanico geográfico y una serie de antecedentes funcionales que incluye miembros procedentes de grupos de usuarios, preparadores, analistas financieros, académicos, auditores, reguladores y de órganos profesionales de contabilidad.

3. Normas internacionales de contabilidad

Las economías modernas dependen de las transacciones transfronterizas y del libre flujo de capital internacional. Más de un tercio de todas las transacciones financieras ocurren a través de las fronteras. Los inversores buscan oportunidades de diversificación e inversión en todo el mundo, mientras que las empresas recaudan capital, realizan transacciones o tienen operaciones internacionales y subsidiarias en varios países.

En el pasado, tales actividades transfronterizas se complicaron por los diferentes países que mantienen sus propios conjuntos de normas contables nacionales. La aplicación de requisitos contables dispares a menudo agrega costos, complejidad y riesgo, tanto para las compañías que preparan los estados financieros, como para los inversores y otras personas que utilizan dichos estados financieros para tomar decisiones económicas.

Al aplicar las normas contables nacionales, los importes informados en los estados financieros pueden calcularse sobre una base diferente. Desentrañar esta complejidad implicaba estudiar las particularidad de las normas contables nacionales de los diferentes países, porque incluso una pequeña diferencia en los requisitos podría tener un impacto importante en el desempeño y posición financiera reportados por una compañía; por ejemplo, una empresa puede reconocer ganancias bajo un conjunto de normas contables nacionales y pérdidas debajo de otro.

Las NIIF buscan abordar este desafío al proporcionar un conjunto de estándares de contabilidad de alta calidad e internacionalmente reconocidos que brindan transparencia, responsabilidad y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo. Estas normas brindan transparencia mejorando la comparabilidad internacional y la calidad de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros participantes del mercado tomar decisiones económicas informadas.

A la vez, fortalecen la rendición de cuentas al reducir la brecha de información entre los proveedores de capital y las personas a quienes les han confiado su dinero. Estos estándares brindan información que es necesaria para hacer que la administración rinda cuentas. Como fuente de información comparable a nivel mundial, las NIIF también son de vital importancia para los reguladores de todo el mundo.

Por último, las NIIF contribuyen a la eficiencia económica al ayudar a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. Para las empresas, el uso de un único lenguaje de contabilidad de confianza reduce el costo de capital y reduce los costos de presentación de informes internacionales.

Cuando se habla de NIIF no se refiere a normas de carácter legal, sino que se trata de estándares, es decir la mejor práctica, la mejor calidad. El nombre original de éstas es *International Financial Reporting Standards* (IFRS), y en los países de habla hispana se utiliza la traducción NIIF.

El IASB emite las normas en inglés como idioma oficial, y la traducción al español sale aproximadamente un año después de la emisión original. Por esta razón las referencias actualizadas siempre se hacen a las IFRS; pudiendo existir diferencias entre los contenidos de las NIIF y los de las IFRS.

Al hablar de la aplicación de NIIF, se está haciendo referencia a un conjunto compuesto por las NIIF propiamente dicha, a las NIC emitidas por el ya disuelto IASC, y a las interpretaciones de ambas. Esto se debe a la evolución histórica de los organismos emisores de estos estándares.

En definitiva, la búsqueda de la aplicación generalizada de las NIIF persigue un objetivo común: tener un sólo conjunto de estándares globales de contabilidad, de alta calidad. Esto significa que los diferentes países abandonen los sistemas nacionales y locales de contabilidad y se incorporen al sistema único.

Sin embargo, cambiar de norma local a NIIF no viene sin costo y esfuerzo. Las compañías que reportan generalmente necesitarán modificar al menos algunos de sus sistemas y prácticas; los inversores y otras personas que utilizan estados financieros deben analizar cómo ha cambiado la información que reciben; y los reguladores de valores y profesionales contables necesitan actualizarse y cambiar sus procedimientos y controles.

A pesar de ello, la investigación y los estudios académicos que analizan la adopción en las diferentes jurisdicciones, proporcionan una evidencia abrumadora de que la adopción de las NIIF ha traído beneficios netos a los mercados de capital.

La Fundación NIIF monitorea constantemente la aplicación de las NIIF en diferentes jurisdicciones, y en la actualidad presentan perfiles detallados sobre cómo se aplican las normas en 166 jurisdicciones.

En América Latina el único país que no aplica NIIF bajo ninguna alternativa es Bolivia.

4. Organismos vinculados a la emisión de información no financiera

En Abril de 1987, la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo creada a instancia de la ONU, presentó su informe denominado “Nuestro futuro común” o Informe Brundtland, por el apellido de la señora Presidente de la Comisión.

En el mensaje principal del citado informe se afirma que no puede existir un crecimiento económico sostenido sin un medio ambiente sostenible, definiendo así el concepto de Sustentabilidad como aquel desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en riesgo la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades.

En el mundo actual los directivos de las organizaciones no intervienen en la definición de la sustentabilidad, sino que son organismos como GRI, IIRC y PNUD los que alientan a que se involucren para elaborar sus planes estratégicos que vayan más allá de meras acciones de caridad y filantropía.

Con la incorporación de las herramientas vitales de información que estos organismos difunden bajo distintas denominaciones (Memorias de Sustentabilidad, Reportes Integrados, Balances Sociales, entre otras), las organizaciones van camino hacia la transformación,

generando un vínculo de confianza con sus grupos de interés, con el fin de lograr el desarrollo sostenible no solo en los aspectos económico y ambiental sino poniendo énfasis en la persona humana.

Éste es un momento clave en la evolución de la sostenibilidad y la transparencia se está convirtiendo rápidamente en el nuevo paradigma para la conducción de negocios.

Con la finalidad de mantener cada uno de los mecanismos necesarios para impulsar la sostenibilidad, las organizaciones, gobiernos, autoridades fiscales, reguladores de mercados y otros agentes necesitan contar con información útil y creíble.

A pesar de las buenas intenciones de las organizaciones emisoras de los citados informes, los mismos distan bastante de brindar información relevante para la comprensión acabada de la performance ambiental y social del ente. Esto es así debido a que generalmente su contenido presenta cierta vaguedad en la información, escasa medición cuantitativa y en algunos modelos falta de metodología de presentación; no obstante contar con nuevas técnicas de medición, no existe aún un estándar global asimilable a las NIIF. Hay que destacar, que desde inicios de 2019, las iniciativas internacionales en reportes de sustentabilidad han comenzado un ambicioso proyecto de creación de un marco común, para que todas las organizaciones puedan informar su contribución al desarrollo sostenible.

4.1. Global Reporting Initiative (GRI)

Este organismo internacional nació en el año 1997, como producto de una convocatoria entre el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) y la ONG CERES (Coalición para Economías Ambientalmente Responsables) con sede en Boston, con la misión de elaborar y difundir Guías o Directrices para la elaboración de Memorias de Sustentabilidad, orientadas a usuarios múltiples, y aplicables a distintos tipos de organizaciones que, de manera

voluntaria, deseen comunicar los impactos económicos, sociales, ambientales, en forma de indicadores de desempeño.

En el año 2002, GRI se convirtió en una organización independiente, sin fines de lucro (ONG), que colabora con PNUMA y trabaja en cooperación con el Pacto Global, instalando sus oficinas en Amsterdam. Funciona como un entramado de redes de personas, trabajando no solamente con sus empleados, sino también, teniendo en cuenta la opinión de expertos, órganos de gobierno, periodistas y usuarios de informes.

Con el tiempo, GRI ha ido evolucionando, fundamentalmente por el incremento de su popularidad a nivel mundial. Su primera Guía (versión "G1") fue lanzada en junio del año 2000, y se planteó como un proyecto piloto en el que podían participar voluntariamente aquellas organizaciones que deseaban poner en marcha un modelo de desarrollo sostenible en su gestión.

En el año 2002 las Guías fueron actualizadas bajo la denominación G2, llevándose a cabo su presentación en la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Sostenible, en la ciudad de Johannesburgo (Sudáfrica), con una amplia aceptación por parte de empresas y grupos de interés.

Entre los años 2002 y 2006, la demanda de servicios de orientación sobre informes de sostenibilidad de GRI creció constantemente, y esto se vio impulsado aún más por el lanzamiento de la tercera generación de Directrices, G3, el 25 de julio del año 2006. Con esta nueva versión, la idea fue incorporar el discurso de la RSE a las prácticas de las empresas, incluyendo a las PyMEs, a las que muchas veces, dentro de la cadena de proveedores, se les generan exigencias sobre estas cuestiones. Otro cambio de esta versión fue la incorporación de un sistema de niveles de aplicación para exteriorizar en qué medida la organización iba aplicando el marco de elaboración de memorias de la GRI. Dichos niveles de "autocalificación" eran A, B y C, a los que

se agregaba un signo “+” en caso de que la Memoria hubiera sido sometida a verificación por parte de un tercero independiente. Esta versión por otra parte, incorporó mayor cantidad de indicadores de desempeño.

El 23 de marzo de 2011, GRI publicó la versión G3.1 que incorporó ampliaciones respecto a la versión anterior, en lo que hace a la información sobre derechos humanos, impactos en las comunidades locales y género.

El 22 de mayo de 2013 y ante una audiencia de 1600 profesionales y líderes de opinión en la Conferencia anual de GRI, realizada en Amsterdam, se presentó la cuarta generación de directrices para la elaboración de Memorias de Sustentabilidad (G4), cuyo objetivo principal fue que las organizaciones informantes realicen un buen análisis de materialidad, es decir, que se concentren en el análisis de sus principales impactos económicos, sociales y ambientales, especialmente en los negativos, incluyendo la descripción del diálogo con sus partes interesadas, el involucramiento de la alta dirección, los compromisos adquiridos y los mecanismos de seguimiento de las acciones de mejora. También, se agrega transversalmente, como un tema central, el análisis de la cadena de valor para identificar impactos indirectos, con foco en la cadena de suministro y en las empresas proveedoras y contratistas. Los niveles de aplicación A, B y C de la guía anterior desaparecieron, para tener sólo una categoría general “*in accordance*” (de conformidad). Esta categoría podía ser “*core*” (esencial), si la organización informaba al menos un indicador relacionado con cada aspecto material identificado; o podía ser “*comprehensive*” (extensiva o integral) en donde informaba todos los indicadores relacionados con cada uno de los aspectos materiales identificados. La cadena de valor es el pilar de este nuevo marco, aumentando los indicadores asociados a la gestión de la cadena de proveedores. Presentó una mayor armonización con otros marcos globales, como las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que constituyen recomendaciones de los gobiernos hacia las empresas multinacionales en temas de

transparencia, laborales, medio ambiente, lucha contra la corrupción, intereses de consumidores, etc.; y los Principios del Pacto Mundial.

Bajo el auspicio de GRI se ha constituido la Junta Global de Estándares de Sustentabilidad (GSSB) como única entidad independiente, responsable de establecer las primeras normas mundialmente aceptadas para los reportes de sustentabilidad: “Los Estándares de GRI”. Los mismos, salieron a luz en octubre de 2016 con una estructura modular interrelacionada y representan el diseño óptimo para informar sobre los impactos económicos, ambientales y sociales de una organización.

Los Estándares han sido diseñados de modo tal de permitir la comparabilidad y mejorar la calidad de la información sobre impactos que el accionar de las organizaciones genera, posibilitando una mayor transparencia en la rendición de cuentas.

La elaboración de informes de sostenibilidad basados en los Estándares GRI debería proporcionar una representación equilibrada y razonable de las contribuciones positivas y negativas de las organizaciones al cumplimiento del objetivo de desarrollo sostenible.

Está previsto que los informes que se elaboren conforme con los Estándares de GRI puedan ser publicados por separado o puedan hacer referencia a información publicada bajo otros formatos. Existe la obligatoriedad de incorporar el índice de contenidos GRI, que incluya el número de página de todos los contenidos publicados. Las organizaciones pueden usar todos o una selección de estándares para comunicar información parcial o específica, pero siempre haciendo referencia al uso de los mismos.

Este cuerpo normativo consta de una estructura modular basada en 3 estándares universales y 33 estándares temáticos orientados a aspectos económicos, sociales y ambientales a los que se adjunta un Glosario de la temática.

A partir del mes de marzo del año 2019, GRI comenzó un ambicioso proyecto con el fin de crear un marco común para que todas las organizaciones puedan informar su contribución al desarrollo sostenible a través de las Memorias de Sustentabilidad. Por dicha razón, uno de los primeros pasos de GRI ha sido la revisión de los Estándares, implementando algunas modificaciones que nos son definitivas por encontrarse aún en proceso de discusión pública. En primera instancia se modifican los Estándares Universales con el fin de lograr los siguientes objetivos:

- La divulgación obligatoria sobre Derechos Humanos;
- La integración de información sobre la “debida diligencia” (en inglés: *due diligence*), es decir, incluir en las Memorias todo el proceso inherente a la identificación, prevención, mitigación y rendición de cuentas de cómo son abordados sus impactos negativos reales y potenciales.
- El logro de una mayor claridad, no sólo sobre sus conceptos clave, sino también sobre sus principios de presentación de la información, de forma que sean acordes a los últimos desarrollos que han existido a nivel mundial en materia de lo que se denomina una “conducta empresarial responsable”. En este sentido, busca aclarar los distintos enfoques para utilizar los Estándares y demostrar el cumplimiento de la organización hacia distintas normas, tanto internas como externas (en inglés, esto se denomina: “*compliance*”). Las definiciones de “materialidad”, “*stakeholder*”, “impacto” y “debida diligencia” han sido modificadas, no sólo para incluir a los derechos humanos en cada una de ellas, sino también para encontrarse alineadas con las mismas definiciones que brinda la OCDE y los Principios Rectores de Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos.

- El impulso de una aplicación coherente de los Estándares GRI con mejoras en su utilización. En este sentido, se busca fomentar informes más relevantes y completos para aquellas organizaciones que ya poseen experiencia en la realización de Memorias de Sustentabilidad bajo los Estándares GRI, y facilitar su utilización para aquellos que lo utilizan por primera vez y para las PyMEs.

Por otra parte, se han revisado los requisitos para utilizar los Estándares GRI, de acuerdo a 2 enfoques:

- Enfoque “A”: implica reportar “de acuerdo a los Estándares GRI” (reemplazando a las formas de presentación anteriores: esencial o “*core*” y exhaustiva o “*comprehensive*”).
- Enfoque “B”: Implica reportar, solamente, con “referencia a los Estándares GRI”, es decir: utilizar determinados Estándares, para cumplir con los requerimientos de usuarios de información específica, para fines específicos (por ejemplo, una organización que debe cumplir una determinada norma sobre mitigación del cambio climático, entonces decide utilizar solamente el Estándar referido a este tema para poder cumplirla).

4.2. Consejo Internacional de Reporte Integrado (IIRC)

En el año 2010 se crea el IIRC con la misión de elaborar “un marco generalmente aceptado sobre información corporativa, que integre información financiera, ambiental, social y de gobierno corporativo en un formato claro, conciso, consistente y comparable. El objetivo principal es ayudar a desarrollar una información comprensiva y comprensible sobre las organizaciones, tanto de carácter prospectivo como retrospectivo, con el fin de cubrir las necesidades de una economía global y sostenible” (Flores, Lizcaino, Mora y Rejón, 2012). Se

busca eliminar la pluralidad de reportes corporativos y el exceso de información publicada redundante.

En el *Discussion Paper* publicado en septiembre de 2011 por el IIRC se define a la información integrada como: “la forma de reportar la información relevante respecto de la estrategia de una organización, la gestión, los resultados y las perspectivas de una manera que refleje el contexto social, comercial y medioambiental en el que opera” (Flores et al., 2012). Es decir, la información integrada deriva en una explicación más amplia del resultado que la que efectúan los informes tradicionales, dado que hace visible el uso y dependencia de los diferentes recursos o capitales, y el acceso de la organización a ellos.

El 9 de diciembre de 2013 el IIRC publicó el International <IR> Framework o Marco Conceptual Internacional de la Información Integrada (MCIII). El propósito de este marco conceptual radica en establecer principios guía y elementos de contenido que regulen la estructura global de un RI, identificando información que debería ser incluida en un reporte destinado a tomar decisiones acerca de la capacidad de la organización para crear valor.

5. Reporte integrado

De la necesidad de los inversores y otros usuarios de la información financiera y no financiera normalizada y verificable, sumada a la creciente demanda de información relevante y estratégica, surge el Reporte Integrado o *Integrated Reporting*.

El concepto de información integrada implica incorporar a los factores financieros todos los otros aspectos que tienen impacto sobre el proceso de creación de valor, la reducción de la información no relevante, y la transparencia en la gestión y comunicación, de manera de favorecer el entendimiento para los stakeholders. Es decir, el RI debe presentar información

relevante, basada en la estrategia y el comportamiento financiero, social y ambiental, teniendo que estar cohesionada y conectada entre sí.

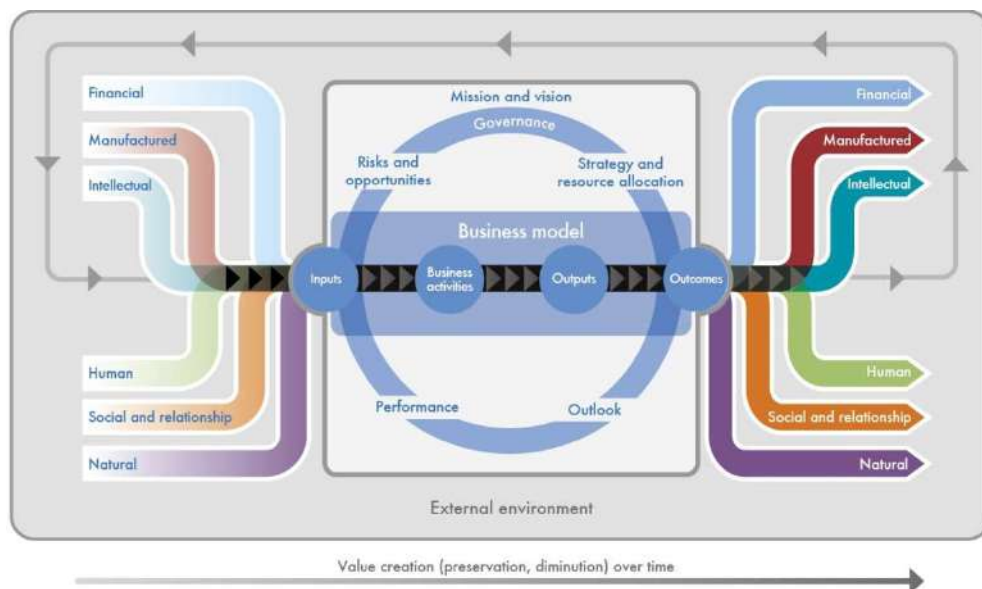
Entre otras cosas, el IIRC establece que el RI debe incluir necesariamente una declaración de las personas responsables de la gobernanza de la organización que incluya la opinión acerca de si el informe ha sido presentado de acuerdo al MCIII.

El IIRC establece que el valor añadido que una empresa puede crear, no lo hace de forma solitaria, sino más bien por la interrelación con factores externos: la situación económica, tecnologías, aspectos sociales, clientes, proveedores, capital humano, etc. Esta creación de valor depende de distintos tipos de capitales que conforman una organización. El documento del IIRC establece una categorización de capitales, la cual no necesariamente debe ser adoptada por los emisores de informes integrados:

- Capital Financiero: Son los fondos a los que el ente accede para la elaboración de sus productos o prestaciones de servicios, incluidos los fondos obtenidos de fuentes externas (deuda).
- Capital Elaborado: Bienes tangibles necesarios para la elaboración de los productos o prestaciones de servicios (bienes inmovilizados e infraestructura).
- Capital Intelectual: Intangibles basados en el conocimiento como propiedad intelectual y capital organizacional.
- Capital Humano: Competencias del personal de la empresa. Se incluyen habilidades, conocimientos, experiencia, valores éticos, liderazgo, etc.
- Capital Social y Relacional: Se analiza las relaciones entre una empresa con los clientes, proveedores, con instituciones públicas y entidades financieras.

- Capital Natural: todos los recursos renovables o no renovables que el ente utiliza para la elaboración de sus productos o prestaciones de servicios.

Si un ente al momento de elaborar su IR tiene en cuenta el enfoque de los capitales, seguramente conseguirá reportar más información sobre el presente y futuro de lo que podría ser capaz con un informe tradicional. Y consecuentemente se conseguiría que las relaciones con el entorno, sean sociales, ambientales o económicas, se encuentren analizadas.



El modelo de creación de valor del Marco <IR>. Fuente: IIRC, The International <IR> Framework (2013)

Los recursos de que dispone la organización (*inputs*) se consideran reservorios, bajo la denominación de “capitales”, e incluyen no sólo el financiero, sino también por ejemplo el *know how* (capital intelectual), los colaboradores (capital humano) y/o las relaciones con las comunidades y otros *stakeholders* (capital social y relacional). Las actividades de la compañía, determinadas en base a su estrategia de negocio, generan una serie de impactos (*outputs*), que producen aumento, disminución o transformación de los capitales (*outcomes*), y que constituyen

la manifestación en la práctica de la creación de valor (entendida también como la disminución o mantenimiento); el esquema planteado constituye el “modelo” aportado por el Marco <IR>.

El IIRC, lleva a cabo una revisión periódica, cada 5 años sobre su estrategia, y con la certeza de que la información sobre sustentabilidad era un tema clave, decidió evaluar si existía demanda para la emisión de estándares globales de sustentabilidad y cuál sería el papel que la Fundación debería tener en el desarrollo de esos estándares. Por ello el 30 de Septiembre de 2020 publicó un documento de consulta, cuya fecha límite de envío de comentarios era el 31 de Diciembre de 2020. De este proceso de consulta al que respondieron 1470 individuos, surgió la evidencia de que el pensamiento conceptual y los principios, siguen siendo aptos y sólidos. Así es que el 19/01/2021, el IIRC publica el Marco de Información Integrada Internacional revisado.

Esta revisión justo tuvo lugar en un momento histórico donde la mayoría de las los emisores de marcos y estándares de sustentabilidad publicaron una Declaración de Intención conjunta sobre la necesidad de lograr información corporativa que cuente con una legitimidad tal como la de las NIIF y las US GAAPs.

La versión revisada, mantuvo el mismo enfoque y principios y solo se circunscribió a corregir algunos aspectos prácticos que llevaban a dificultades en la aplicación, a diferenciar salidas y resultados (Modelo de Creación de Valor del RI), haciendo hincapié en cuanto a los resultados, de no hablar solo de creación de valor, sino también de preservación o erosión de valor, propiciando la indicación de los efectos sobre los capitales con información cualitativa y cuantitativa. A pesar de las expectativas, la citada modificación no ha tenido en cuenta la inclusión de información sobre los impactos tanto positivos como negativos sobre la sociedad y sobre el ambiente que aunque no es espera que generen efectos financieros en el corto plazo, sí, resultan importantes en cuanto a las consecuencias de creación de valor a largo plazo.

Por otra parte, el IIRC y el SASB (Junta de Normas de Contabilidad sobre Sustentabilidad) anunciaron su futura fusión el 25/11/2020 a través de la creación de la *Value Reporting Foundation* (Fundación de Informes de Valor) con la intención de elaborar un marco que contenga estándares y medidas de estímulos de valor empresarial, tendientes hacia el desarrollo sostenible.

6. Marco unificado de información financiera y no financiera

Tal como explica Drukman (2012), la información es el insumo fundamental de los mercados financieros. Sin información completa y concreta los inversores no pueden asignar capital de manera eficiente.

En un mundo globalizado y cosmopolita, las empresas son conscientes de la necesidad de dirigirse a una audiencia universal a través de un tipo de información acorde a lo que demandan los inversores a nivel mundial.

Los inversores y otros grupos de interés demandan una mayor relevancia y fiabilidad de la información publicada por las organizaciones. La crisis de confianza en la economía y sus agentes se debe en principalmente a los problemas de transparencia informativa. En los últimos años, muchos estudios han demostrado las disfunciones y asimetrías en la información empresarial que se encuentra disponible para los usuarios.

A lo largo de las últimas décadas, la divulgación de información empresarial ha avanzado de manera muy significativa, impulsada principalmente por la globalización y consolidación de los mercados, y el desarrollo vertiginoso de las tecnologías de información y comunicación. En consecuencia, la contabilidad entendida como el lenguaje de los negocios, sufrió transformaciones asombrosas, exigiéndose a la información financiera que sea de la más alta

calidad e igual a nivel global. Sin embargo, las exigencias ya no se limitan únicamente a datos financieros, sino que los usuarios demandan otros tipos de información.

La divulgación de información no financiera es más reciente y menos estructurada por tratarse de información cuya elaboración y publicación es en general voluntaria por parte de las empresas e instituciones. Aunque se reconoce la importancia de la información no financiera en materia de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) por parte de directivos, accionistas, medios de comunicación y otros usuarios, varios son los factores que inciden en su menor repercusión, entre los que destacan la falta de estandarización en la presentación de la información y la ausencia de un consorcio o institución reguladora internacional sobre la materia de características y solvencia similares a los organismos existentes en el área financiera.

Tal como se explicó, dada la necesidad creciente de una normalización de la información no financiera más acorde con las características y la normalización de la información financiera, surge el movimiento denominado *Integrated Reporting* o Información Integrada.

El IIRC entiende que todas las compañías cotizadas están obligadas a publicar anualmente un informe financiero de acuerdo, en la mayoría de los casos, a las NIIF, si bien cada vez con más frecuencia las compañías están elaborando también de forma voluntaria, informes de responsabilidad social corporativa o sostenibilidad, pero en este caso con grandes diferencias en cuanto a relevancia y calidad de la información. El motivo es claro: no existen unas normas globales de medida y reporte sobre el comportamiento ambiental, social y de gobierno corporativo y de ahí que surja la necesidad de emitirlos.

En la última revisión periódica de la estructura y estrategia del IIRC, y con la certeza de que la información sobre sustentabilidad era un tema clave, decidió evaluar si existía demanda para la emisión de estándares globales de sustentabilidad y cuál sería el papel que la Fundación debería tener en el desarrollo de esos estándares. Por ello, como ya se señaló, el 30 de

Septiembre de 2020 publicó un documento de consulta, de cuyas respuestas, surgió la evidencia de que el pensamiento conceptual y los principios, siguen siendo aptos y sólidos. Así es que el 19/01/2021, el IIRC publica el Marco de Información Integrada Internacional revisado.

En paralelo, GRI, entre varios de sus importantes avances, en septiembre 2020 actualizó la Vinculación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y las Norma GRI. (GRI, 2021). También en septiembre 2020, el CDP Disclosure Insight Action, el Climate Disclosure Standards Board (CDSB), GRI, el IIRC y el Sustainability Accounting Standards Board (SASB), co-publicaron una visión compartida de los elementos necesarios para una información corporativa más completa y una declaración conjunta de intenciones para avanzar hacia ese objetivo, comprometiéndose cada uno a interactuar con actores clave, incluidos IOSCO y las NIIF, la Comisión Europea y el Consejo Empresarial Internacional del Foro Económico Mundial.

En consecuencia, si bien CDP, CDSB, GRI y SASB establecen los marcos y estándares para la divulgación de sostenibilidad, incluida la presentación de informes relacionados con el clima, junto con las recomendaciones de TCFD, el IIRC brinda el marco de información integrado que conecta la divulgación de sostenibilidad con la presentación sobre capitales financieros y otros capitales.

Dichas organizaciones, que establecen marcos y estándares de relevancia internacional sobre sostenibilidad e informes integrados, han declarado ahora su intención de proporcionar:

- orientación conjunta al mercado sobre cómo se pueden aplicar los marcos y los estándares o normas de forma complementaria y aditiva;
- una visión conjunta de cómo estos elementos podrían complementar los principios contables financieros generalmente aceptados (PCGA financieros) y servir como un punto de partida natural para el progreso hacia un sistema de información corporativa más coherente y completo; y

- el compromiso conjunto para impulsar hacia este objetivo, a través de un programa continuo de colaboración más profunda entre ellos, y una voluntad declarada de participar estrechamente con otras partes interesadas.

El sistema integral de informes corporativos que prevé el documento percibe tres conjuntos anidados de informes:

- informar sobre asuntos que reflejen los impactos significativos de la organización en la economía, el medioambiente y las personas;
- informar sobre el subconjunto de temas de sostenibilidad que son materiales para la creación de valor empresarial; e
- informar sobre asuntos que ya se reflejan en las cuentas financieras.

El Documento de Consulta de Información sobre Sostenibilidad publicado por la Fundación NIIF en el año 2020 contiene diez preguntas e invita a incluir otros comentarios o temas relevantes como pregunta once. En pocos meses el documento había recibido más de 500 repuestas o comentarios. Entre quienes responden a la consulta se encuentran académicos, destacados organismos internacionales, bancos, organizaciones comerciales y asociaciones, entre otros. Se espera que para antes de finales del 2021 se expida sobre la posibilidad de comenzar un trabajo conjunto para la elaboración de un marco unificado de información corporativa.

Una de las primeras preguntas que componen el documento de consulta expone "Si existe la necesidad de estándares globales de sostenibilidad" y si IFRS debe desempeñar algún papel o función en la elaboración de los mismos, y con qué alcance.

Varias respuestas afirmativas sobre la necesidad de un conjunto global de normas de información sobre sostenibilidad aceptadas a nivel internacional, fundamentalmente que sea consistente y complementario de las normas económico-financieras tradicionales.

Dado que para lograr congruencia y comparación de los reportes, la información no financiera debería respetar las características de la información financiera; por esta razón se cree que la Fundación NIIF se convierte en un partícipe necesario en la emisión de normas sobre sostenibilidad que permita a las organizaciones obtener y emitir información contable metódica, sistemática, comparable, mayormente cuantificada en distintas unidades de medida pertinentes y que sea verificable.

La Fundación NIIF, podría utilizar sus relaciones con los interesados para fomentar la adopción y aplicación congruente de normas sobre sostenibilidad a nivel global. Por ejemplo, el SSB podría adaptar para la sostenibilidad los contenidos esenciales de la NIC 1 (Presentación de Estados Financieros) hacia Presentación de Estados para la Sostenibilidad.

El desarrollo de un consejo de normas sobre sostenibilidad bajo la órbita de la Fundación NIIF es una opción que podría contribuir en la aplicación de las nuevas normas sobre sostenibilidad, promoviendo la colaboración y cooperación entre los gobiernos y los organismos reguladores y emisores de normas, para lograr una mayor congruencia y comparabilidad.

No hay duda que, al hablar de un marco unificado, la presentación de informes financieros y de sostenibilidad debería estar en pie de igualdad. Es decir, los informes de sostenibilidad deben pasar de prácticas voluntarias a requisitos obligatorios.

De considerar el paradigma de desarrollo sostenible, la necesidad de buena información para gestionarlo, la existencia de distintas iniciativas y contextualizado en la actual pandemia generada por el COVID-19, se entiende como trascendente que IFRS instrumente un consejo de

normas sobre sostenibilidad (SSB) para elaborar normas de información financiera y no financiera sobre sostenibilidad aceptadas a nivel internacional.

Se interpreta que los objetivos de desarrollo sostenible son un todo integrado (económico, financiero, social y ambiental) y se reflexiona que no sería apropiado considerar una entendida doble limitación (limitación a lo financiero y limitación a aspectos referidos al clima) para el SSB. El SSB debería enfocarse además en otras prioridades medioambientales y sociales.

Adecuar y actualizar para los ODS el marco conceptual para la información financiera tradicional permitiría un conjunto de normas de información sobre sostenibilidad consistente y complementario de las normas económico-financieras tradicionales y, con ello, considerar el modelo de devengo y la materialidad bajo una perspectiva holística y a los términos utilizados con equivalentes sentidos y significados.

Los informes sobre sostenibilidad deberían cumplir con los atributos formales y sustanciales de la información financiera tradicional y surgir de un adecuado proceso contable. Por tratarse de información suministrada a usuarios externos, esta debe ser confiable y estar sujeta a control o auditoría (garantías externas).

7. Estudio de caso

A los efectos de cumplir con el objetivo del presente trabajo, se efectuó una lectura en profundidad del marco conceptual de las normas internacionales de información financiera, como así también de las principales iniciativas internacionales referidas a información no financiera, haciendo especial hincapié en el Reporte Integrado, con la intención de identificar puntos en común o diferenciales entre la información expuesta conforme los diferentes marcos.

7.1. Unidad de análisis

Se analizaron los reportes corporativos del Banco Macro Argentina correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 2020 referidos a la información financiera (estados financieros) y a la no financiera (reporte integrado), a fin de detectar puntos de cohesión en la información expuesta en ambos y aspectos relevantes diferenciales que permitan complementarse uno con otro.

El Reporte integrado 2020 del Banco Macro se encuentra dentro del documento público denominado como “Memoria Anual”. Dentro del mismo existen los siguientes apartados:

- Contexto macroeconómico
- Mercado monetario y sistema financiero
- El banco
- Gobierno corporativo
- Recursos para la creación de valor (donde se incluye el reporte integrado)

7.2. Relevamiento de resultados

Banco Macro presenta dentro de su memoria anual el reporte integrado. Como Anexo 1 de la memoria anual, con título “Alcance y lineamientos utilizados” se detalla el contenido del informe, la adopción de estándares GRI, el Pacto Mundial. Como Anexo 2, con el título “Reporte de Gobierno Societario 2020” se detalla la información referida a los principios y prácticas establecidos por la Comisión Nacional de Valores Argentina al respecto.

A continuación, siguiendo la estructura de capital propuestas para la elaboración de reportes integrados, se exponen los principales puntos relevados de ambos informes corporativos, identificando elemento en común o diferenciales.

	Reporte Integrado	Referencia	Estados Financieros	Referencia
Capital Financiero	<p>Casi la totalidad de la información se encuentra también expuesta en EEFF. Puntos más relevantes:</p> <p>1- Empresas controladas y accionistas.</p> <p>2- Cifras significativas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PN al cierre • Resultado operativo • Imp. a las ganancias • Créditos al Sector Priv. <p>3- Análisis detallado de los resultados relacionados al capital financiero:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Situación económica financiera • Solvencia • Depósitos, préstamos y otros financiaciones • Liquidez • Resultados 	<p>Desarrollo completo en páginas 43 a 47</p> <p>Punto 1- (19-20)</p> <p>Punto 2- (27-28)</p> <p>Punto 3 - (43-47)</p>	<p>Fundamentalmente desarrolla este capital.</p> <p>Puntos coincidentes más relevantes:</p> <p>1- Detalle de sociedades controladas</p> <p>2- Cifras significativas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PN: ESF • Rdo. Operativo: ER y EFE • Imp. a las ganancias: ER • Créditos al sector privado: Nota 3.2.A <p>3- Estado de resultados</p>	<p>Punto 1- (17-18)</p> <p>Punto 2- (1-2; 3-8; 64-67; 36)</p> <p>Punto 3- (3-5; 64-69)</p>
Capital Elaborado	<p>Se lo desarrolla como capital industrial. Cuestiones relevantes:</p> <p>1- Infraestructura: adaptación para atender a partir de la pandemia por Covid-19</p> <p>2- Cantidad de sucursales en el país, bocas de autoservicio</p>	<p>Desarrollo completo en páginas 65 a 104</p>	<p>Fundamentalmente lo desarrolla en el ESF y notas, en lo vinculado a propiedad planta y equipo</p> <p>1- Exposición de PP&E en el activo</p> <p>2- Nota de valuación de PP&E</p> <p>3- Nota con aclaración de modificación a la NIIF 16</p> <p>4- Nota con movimientos de elementos PP&E (en valores, no se aclara la necesidad de cambios de infraestructura relativos a la adaptación por protocolos de prevención)</p>	<p>Punto 1- Pg. 1</p> <p>Punto 2- Pg. 32</p> <p>Punto 3- Pg. 40</p> <p>Punto 4- (128-130)</p>
Capital intelectual	<p>Análisis del capital intelectual, fundamentalmente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • experiencia del cliente, • transformación digital, • innovación en bancas individuos, empresa y gobierno 	<p>Desarrollo completo en páginas 47 a 65</p>	<p>Los EEFF no mencionan ninguno de los elementos relevados en el RI como componentes de este capital.</p>	<p>N/A</p>

<p style="text-align: center;">Capital Humano</p>	<p>Puntos más relevantes: 1- Análisis detallado sobre el resultado del Capital Humano 2- Herramientas y capacitación para teletrabajo 3- Beneficio para empleados y familiares (gratificaciones, productos bonificados, refrigerios etc.) 4- Reconocimientos 5- Formación y desarrollo 6- Remuneraciones 7- Proyectos solidarios (premios por más de 7.2 millones) 8- Valores éticos 10- Políticas anticorrupción (dentro de Gobierno Corporativo) 11- Gestión de Riesgos dentro de las políticas de Gobierno Corporativo</p>	<p>Desarrollo completo en páginas 105 a 122</p> <p>Punto 9- (30-36) Punto 10- (41-42) Punto 11- Pg. 40</p>	<p>Dentro del ER (y notas) se expone la suma global en concepto de beneficios al personal. En nota 25 a los Estados Contables se detalla la composición del monto: remuneraciones, cargas sociales, indemnizaciones, gratificaciones y servicios al personal y en Nota 18 los pasivos al cierre por esos conceptos. 6- Remuneraciones y cargas sociales (Nota 25) 7- Gastos Operativos: Donaciones por 168 millones (Nota 27). 8- Política de transparencia en materia de Gobierno societario (Nota 41) 9- Directorio y alta gerencia (Nota 41) 10- Código de Ética y Código de Conducta (Nota 41) 11- Análisis de riesgos / gestión de riesgos (Nota 41)</p>	<p style="text-align: center;">ER Pg. 3</p> <p>Notas - (63, 68)</p> <p>Punto 6- Pg. 62 Punto 7- Pg. 69 Punto 8- Pg. 87 Punto 9- (88-89) Punto 10- (90-92) Punto 11- (93-116)</p>
<p style="text-align: center;">Capital Social y Relacional</p>	<p>Cuestiones más relevantes: 1- Relación con <u>clientes</u>: <ul style="list-style-type: none"> • <u>Personas físicas</u>: clientes jubilados, convenio pago de haberes, otros clientes. • <u>Empresas, Gobierno</u>. 2- Clientes de agro negocio 3- Comunicación transparente (se invirtió 240 millones en publicidad) 4- Inversión social privada 5- Políticas de gobierno societario, ética, análisis de riesgos etc. 6- Relación con organismos públicos (convenios con las Provincias de Jujuy, Salta y Misiones)</p>	<p>Desarrollo completo en páginas 122 a 141</p> <p>Punto 1- (66 y ss) Punto 2- (89-90) Punto 3- (123) Punto 4 - (129-132) Punto 5- (160) Punto 6- (95-96)</p>	<p>Se mencionan en el análisis de riesgos crediticios las carteras de clientes. También en el ESF y notas se hace referencia a clientes tanto del sector público como privado. 1- Se refiere a la relación con clientes, proveedores, empleados etc. afectada por la pandemia (Nota 43) 2- Se menciona a los clientes del sector agropecuario dentro del análisis de riesgo (Nota 41) 3- Se expone el total invertido en "Propaganda y Publicidad". La comunicación transparente, como conducta del Gobierno Societario, se menciona en la nota 41. 5-Código de gobierno societario, ética y análisis de riesgos (Nota 41) 6- Nota a los EECC sobre operaciones del Banco Macro con los Gobiernos de Jujuy, Tucumán, Salta y Misiones. 7- Se exponen los totales de acreedores varios 8- Inversiones con entidades asociadas y negocios conjuntos</p>	<p>Punto 1- Pg. 119 Punto 2- (101-102) Punto 3- (69; 87-88) Punto 5- (87-116) Punto 6- Pg. 10 Punto 7- (1 - 2; 62) Punto 8- Pg. 55</p>

Capital Natural	<p>Cuestiones relevantes:</p> <p>1- Como uno de los recursos dentro del modelo de creación y conservación del valor: Política de Medio Ambiente</p> <p>2- Como recurso estratégico: cuidar el impacto ambiental,</p> <p>3- Clientes adheridos al e-resumen</p> <p>4- Gestión ambiental, ahorro de energía, papel, etc.</p>	<p>Desarrollo completo en páginas 141 a 148</p> <p>Punto 1- (24-26)</p> <p>Punto 2- Pg. 21</p> <p>Punto 3- Pg. 29</p> <p>Punto 4- Pg. 141</p>	<p>Los EEFF no mencionan ninguno de los elementos relevados en el RI como componentes de este capital.</p>	N/A
-----------------	--	---	--	-----

8. Discusión de resultados

- ¿Es factible que las empresas emitan un solo reporte que incluya la información financiera y no financiera?
- ¿Debe exigirse obligatoriamente la presentación de los informes de sostenibilidad?
- ¿Debería existir un marco unificado de información corporativa? ¿Sería de mayor utilidad mantener dos marcos conceptuales independientes: el de información financiera y el de información sostenible?

9. Reflexiones finales a modo de conclusión

A los efectos de cumplir con el objetivo del presente trabajo, se analizaron los reportes corporativos del Banco Macro Argentina correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 2020 referidos a la información financiera contenida en los Estados Financieros y a la no financiera exteriorizada en su Reporte Integrado, con la intención de identificar puntos en común o diferenciales entre la información expuesta conforme los diferentes marcos.

De la lectura de los reportes corporativos del Banco Macro no nos queda duda de que para tener una idea completa de la situación real de la entidad informante, es necesario examinar la información expuesta en los dos informes. Si bien, del análisis efectuado, se vislumbra que

mucha de la información relevada en los estados financieros está también expuesta en el reporte integrado; podemos ver que existen muchos puntos que no se replican, a la vez que son complementados por (o complementan a) otros datos expuestos en el otro informe.

En consecuencia, creemos importante que se comience a requerir de manera obligatoria, y uniformada, la presentación de información no financiera; que permita lograr una idea de conjunto de la entidad.

Creemos que la Fundación NIIF tiene la potencialidad de poder contribuir a la elaboración de informes metódicos, sistematizados, cuantificados y evaluables; dado que cuenta con la experiencia y el alcance necesario para encarar el camino necesario que lleve a la elaboración de informes integrados completos (financieros y de sostenibilidad) que satisfagan las reales, verdades y cambiantes, necesidades de los usuarios, en este camino que se va gestando hacia un marco normativo unificado.

10. Bibliografía

- Druckman, P. (2012). "Comunicando valor con información concisa". Revista AECA, 100, 8-10. España.
- Fernández Rodríguez, M. (2015). "La creación de valor del Integrated Reporting". Publicación de Ordem Dos Técnicos Oficiais de Contas. Brasil.
- Flores, F., Lizcano, J. L., Mora, M., & Rejón, M. (2012). "Información integrada: propuesta de un modelo". Revista AECA, 100, 32-36. España.
- Geba, N. y otros (2021). "Información sobre sostenibilidad: el Documento de Consulta de la International Financial Reporting Standards Foundation". Revista Enfoques. Ed. La Ley. Argentina.

- Mantilla B., S. A. (2015). “Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)” (5.a ed.). Ecoe Ediciones. Colombia.
- Piacquadío, C. (2014). “Informes Integrados: el Marco Conceptual para la elaboración de IIRC y conclusiones de investigaciones desarrolladas por GRI”. Revista D & G Profesional y Empresaria. Errepar. Tomo XV. Página 281. Argentina.
- Saitúa, A. (2014). “El informe integrado: una propuesta de encaje para la información del capital humano”. En Revista RPE de Escuela Universitaria de Relaciones Laborales. Volumen 1, número 1. Páginas 33-47. España.

Curriculum Vitae de las autoras



GOENAGA, ANALIA S. - Contadora Pública egresada de la Universidad Nacional del Sur (UNS). Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría (UNS). Profesora asociada de la cátedra de Contabilidad Básica, de las carreras de Contador Público y Licenciatura en Administración y Profesora Asociado de la cátedra de Contabilidad Social y Ambiental, de la carrera de Contador Público, ambas de la UNS. Profesora contratada en cursos de grado y posgrado. Miembro del Consejo Departamental y de comisiones de gestión del Consejo Departamental del Departamento de Ciencias de la Administración (UNS). Jurado titular en numerosos concursos para la provisión de cargos regulares de profesores y auxiliares de la UNS, Universidad Provincial del Sudoeste y Universidad Nacional de Río Negro. Miembro Activo en programas de Extensión de la UNS. Miembro del Registro de Expertos de la CONEAU (Comisión Nacional Evaluadora de Carreras Universitarias). Integrante de la Comisión Evaluadora de Carrera Docente en Área Contable e Impositiva de la Carrera de Contador Público de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Miembro del Comité Editorial de la Revista ECA del Departamento de Ciencias de la Administración de la UNS. Disertante en eventos académicos y no académicos. Investigadora categoría V del Programa de Incentivos a Docentes Investigadores de Universidades Nacionales (Dto.2427/93), en el área de Contabilidad, Auditoría y Contabilidad Social y Ambiental. Directora, Coodirectora y Miembro de Proyectos de Grupo de Investigación del DCA. Coautora de libro y autora de diversos artículos publicados en revistas profesionales y académicas. Autora y expositora de variados trabajos presentados en jornadas y congresos académicos y profesionales. Asesora independiente en materia tributaria, contable, societaria y laboral desde 1988 a 2018.



GUTIERREZ, NURIA A. - Contadora Pública egresada de la Universidad Nacional del Sur (UNS). Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría (UNS). Master Internacional en Auditoría y Gestión Empresarial en la Universidad Europea Austral. Certificación Internacional en N.I.I.F. otorgada por el ICAEW (en conjunto con la Universidad Austral). Ex auditora

de PricewaterhouseCoopers. Socia de Estudio Fioretti y Asociados desde el año 2014. Profesora adjunta de la cátedra de Contabilidad III de la carrera de Contador Público de la UNS. Miembro de la Comisión de Estudios de Contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Coordinadora de la Comisión de Estudios de Normas Contables de la Asociación de Graduados en Ciencias Económicas de la ciudad de Bahía Blanca. Profesora de cursos de posgrado y conferencista. Miembro de grupos de investigación en temas contables. Investigadora categoría V del Programa de Incentivos a Docentes Investigadores de Universidades Nacionales (Dto.2427/93), en el área de Contabilidad, Auditoría y Contabilidad Social y Ambiental. Miembro de Proyectos de Grupo de Investigación del DCA. Autora de diversos artículos publicados en revistas profesionales. Autora de libro "Presentación de Estados Contables" (2021). Autora y expositora de variados trabajos presentados en jornadas y congresos académicos y profesionales.



TENNINA, MARIA GUILLERMINA. - Contadora Pública egresada de la Universidad Nacional del Sur (UNS). Práctica procesal para profesionales auxiliares de la justicia (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas). Ayudante de docencia "A" de la cátedra de Contabilidad III de la carrera de Contador Público de la UNS. Cursos de posgrado (UNS). Miembro de Proyectos extensión universitaria del DCA.

Desarrollo de la actividad profesional independiente.

Seudónimo: GRI-Illas

**INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD
XXIV CONFERENCIA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD,
BRASIL, 19 AL 21 DE OCTUBRE DEL 2021**

TRABAJO NACIONAL

ÁREA TEMÁTICA:

1. INVESTIGACIÓN CONTABLE

TEMA ESPECÍFICO:

EFFECTOS DE LOS PROCESOS CONTABLES EN LA REGIÓN SUR DE REPÚBLICA
DOMINICANA DURANTE EL COVID-19, 2020-2021

SUBTEMA:

MÉTODOS Y ESTRATEGIAS DE LOS PROCESOS CONTABLES EN EL SUR DE LA
REPÚBLICA DOMINICANA DURANTE LA PANDEMIA.

AUTOR:

VIRGINIA R. CIPRIÁN MARTÍNEZ

PAÍS:

REPÚBLICA DOMINICANA

DIRECTOR NACIONAL:

LIC. ANDRÉS BILLINI

Azua, República Dominicana

Julio, 2021

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
INTRODUCCIÓN	2
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
Formulación del Problema	3
Sistematización del Problema	3
OBJETIVOS.....	4
Objetivo General	4
Objetivos Específicos	4
DESARROLLO DEL TEMA	5
Aspectos Generales sobre el COVID-19 en la República Dominicana	5
Medidas de implementación financieras	7
La importancia de la contabilidad	8
Aspectos generales de la Región Sur.....	9
Efectos en los Procesos Contables de la Región Sur de República Dominicana.....	9
METODOLOGÍA	12
Tipo de investigación.....	12
Diseño de la Investigación.....	12
Instrumentos de Recolección	12
Técnicas de Análisis e interpretación de datos	12
RESULTADOS.....	13
Encuesta	13
Entrevistas	19
DISCUSIÓN DE RESULTADOS	25
GUÍA DE DISCUSIÓN	26
CONCLUSIÓN.....	28
REFERENCIAS	29

RESUMEN EJECUTIVO

La propagación del COVID-19, no solo es una emergencia de salud mundial, sino que también ha generado una crisis económica a nivel global y una incertidumbre sobre el impacto final en organizaciones y mercados. Esta investigación se propone investigar cómo ha afectado el COVID-19 los procesos contables de la Región Sur en República Dominicana. La misma es descriptiva, con un enfoque bajo la modalidad de trabajo de campo, que permitió recabar información por medio de la observación y entrevistas realizadas a los contadores de las provincias sureñas. Según los resultados obtenidos acerca de qué tanto se han visto afectados los procesos contables en la Región Sur, el 36% considera que el impacto ha sido Alto, un 30% lo considera Regular, 24% Muy Alto, mientras que sólo un 10% estima que fue Bajo. Otro factor evidenciado es que el 44% de los encuestados considera Regular los efectos tecnológicos que ha producido la COVID-19, 40% cree que ha sido Bueno, lo que permitió concluir diciendo que hay que enfocarse en la importancia que tienen los procesos contables y las contribuciones que puede ofrecer para enfrentar los desafíos que se generarán en esta época como resultado de este estancamiento económico global.

Palabras Claves:

Contabilidad, COVID-19, Financiero, Procesos Contables, Región Sur

INTRODUCCIÓN

Considerando que la propagación del COVID-19, no solo es una emergencia de salud mundial, sino que también está generando una crisis económica a nivel global y una gran incertidumbre sobre el impacto final en organizaciones y mercados, como ya se vio, es crucial la gestión de los administradores al enfrentar los efectos de la pandemia y al tomar medidas para desafiarlos, a fin de determinar su impacto en la preparación de los Estados Contables.

La declaración de una pandemia mundial, en un contexto tan globalizado como el actual, representa una situación nueva nunca antes vivida. En consecuencia, los diferentes sectores están aprendiendo a vivir con ello y a cómo sobrellevarlo. La contabilidad como sistema de información no queda ajena a esta situación, y debe evolucionar para poder satisfacer correctamente las necesidades que surjan en relación a ello. Es por ello que esta investigación se propone presentar como ha afectado el COVID-19 los procesos contables de la Región Sur de la República Dominicana.

La región Sur está dividido en tres regionales: Valdesia, El Valle y Enriquillo, agrupando un total de 10 provincias las cuales son: Azua, Peravia, San José de Ocoa, San Cristóbal, Elías Piña, San Juan, Barahona, Bahoruco, Independencia y Pedernales. La región Suroeste Posee una extensión de 17,288.46 Km² pasando a ocupar el 35.87% del territorio nacional. Por su extensión ocupa el Segundo (2do) lugar en cuanto a superficie del territorio nacional. Es la región que concentra menor número de habitantes, con una población total de 1,692,085 que representa el 17.91% de habitantes de República Dominicana para una densidad poblacional de 97.87 Hab./km². (Vicepresidencia de la República Dominicana, 2018).

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La pandemia por el COVID-19 y las medidas gubernamentales de intervención que se han adoptado en nuestro país con el propósito de poder mitigar los efectos tienen como consecuencia natural, efectos financieros de manera inmediata y continua tanto en los presupuestos como en la contabilidad debido a la magnitud e índole de los impactos en el corto, mediano y aún más en el largo plazo.

Los impactos contables de esta situación de emergencia son múltiples, y no todas las entidades se ven afectadas de la misma forma, dependiendo del grado en el cual las operaciones de la entidad estén expuestas a los impactos del aislamiento y la sensibilidad de los saldos contables a la mayor volatilidad de las condiciones económicas.

Formulación del Problema

¿Cuáles han sido los efectos de los procesos contables en la Región Sur de República Dominicana durante el Covid-19, período 2020-2021?

Sistematización del Problema

- 1- ¿Cómo ha afectado la Pandemia a los procesos contables en el Sur?
2. ¿Cómo han reaccionado ante los efectos de la pandemia los procesos contables en las empresas?
3. ¿Cuáles factores Tecnológicos han afectado el proceso contable en tiempo de pandemia?
4. ¿Las empresas han asimilado la nueva realidad planteada por la pandemia?
5. ¿Cuáles serían las soluciones viables para que las empresas puedan transformar sus procesos contables?

OBJETIVOS

Objetivo General

Estudiar los efectos de los procesos contables en la Región Sur de República Dominicana durante el Covid-19, período 2020-2021.

Objetivos Específicos

- 1- Determinar los efectos del Covid en los procesos contables en la Región Sur.
- 2- Estudiar la reacción que ha tenido los efectos de la pandemia en los procesos contables en las empresas de la región sur.
- 3- Verificar los factores tecnológicos que han afectado el proceso contable en tiempo de pandemia.
- 4- Comprobar si las empresas han asimilado la nueva realidad planteada por la pandemia.
- 5- Establecer soluciones viables para que las empresas puedan transformar sus procesos contables.

DESARROLLO DEL TEMA

Aspectos Generales sobre el COVID-19 en la República Dominicana

El COVID-19 es la enfermedad infecciosa causada por el coronavirus que producen infecciones respiratorias que pueden ir desde el resfriado común hasta enfermedades más graves como el síndrome respiratorio de Oriente Medio (MERS) y el Síndrome Respiratorio Agudo Severo (SARS). Se ha descubierto recientemente. Tanto este nuevo virus como la enfermedad que provoca eran desconocidos antes de que estallara el brote en Wuhan (China) en diciembre de 2019. Actualmente la COVID-19 es una pandemia que afecta a muchos países de todo el mundo (Organización Mundial de la Salud, 2020).

La pandemia del coronavirus (COVID-19) es la crisis de salud global más importante de los últimos 100 años, y podría entenderse como el mayor desafío social y económico que la humanidad ha enfrentado desde la Segunda Guerra Mundial. Desde que su aparición fuera confirmada en Asia a finales del 2019, el virus se ha expandido a cada continente, con un aumento diario de casos en África, América y Europa y América Latina.

El COVID-19 va más allá de solamente considerarse una crisis sanitaria: los efectos de la pandemia han tenido el potencial de generar crisis social, económica y política, con consecuencias devastadoras para la comunidad internacional y en especial para la República Dominicana. Uno de los efectos colaterales más críticos de la crisis es que cada día las personas pierden sus empleos y fuentes de ingresos, sin saber cuándo la situación laboral volverá a estabilizarse.

La mayor vulnerabilidad en el mercado laboral la han tenido las personas trabajadoras de la economía informal, quienes son las más afectadas por las medidas de confinamiento y por el cierre total o parcial de la actividad económica. Se estima que en el primer mes de la crisis, hubo una disminución del 60 por ciento de los ingresos de trabajadores y trabajadoras informales a nivel mundial (OIT, 2020).

En el caso de la República Dominicana, el Gobierno estableció Estado de Emergencia Nacional el 19 de marzo del año 2020, como una medida transitoria que permitía limitar la libertad de tránsito, de asociación y de reunión para toda la población, con el fin de evitar mayores contagios y propagación del virus; a la fecha estas medidas siguen vigentes, extendiéndose por más de un año. Esto ha provocado que muchas empresas se vean en la obligación de cesar sus operaciones y enfrentar momentos de incertidumbre en materia de generación de empleo e ingresos, evidenciando que esta pandemia incide de forma transversal, más allá del sector salud.

El Gobierno de la República Dominicana dictaminó, mediante la Resolución 64-20 de abril de 2020, Estado de Emergencia a Nivel Nacional; las empresas autorizadas por el Poder Ejecutivo a permanecer abiertas y continuar sus operaciones, por considerarse esenciales, fueron en ese entonces: empresas del sector salud, estaciones de combustibles, entidades de intermediación financieras (bancos), restaurantes y establecimientos con servicios de comida (delivery y take out), los colmados, las farmacias, los supermercados y empresas de servicios funerarios. Los demás negocios que quedaban fuera de estas categorías debían permanecer cerrados como medida de contención del virus.

Posteriormente, el 17 de mayo el Poder Ejecutivo anunció nuevas medidas con el fin de entrar, de forma escalonada, en nuevas fases de operación económica, manteniendo y preservando las medidas de distanciamiento físico. Estas fases de operación se dividen en 4, con una duración de 14 días cada una, dando lugar al inicio de la primera a partir del 20 de mayo y hasta el martes 2 de junio. Esta fase permite que, durante ese período de tiempo, las empresas puedan operar de forma parcial, según su tamaño y el número de empleados: las micro y pequeñas empresas podrán operar a una capacidad de 50% de su personal, mientras que las medianas y grandes pueden hacerlo solo con 25% de su personal. (Presidencia de la República, 2020).

Medidas de implementación financieras

Esta crisis ha provocado un despido masivo de trabajadores. Según el modelo de previsión a muy corto plazo de la OIT, se estima que, a nivel mundial, el número de horas de trabajo disminuyó de alrededor del 4,5 por ciento (lo cual equivale a 130 millones de empleos a tiempo completo en el primer trimestre de 2020, suponiendo un trabajo de 48 horas semanales), en comparación a la situación anterior a la crisis (cuarto trimestre de 2019).

Las medidas adoptadas por los gobiernos para detener el virus, han sido el confinamiento, especialmente durante los primeros meses de pandemia, produciéndose prácticamente un cese de toda actividad comercial, afectando a la actividad económica, y por ende implicaciones en el sistema financiero y implicaciones contables severas para muchas entidades, provocando: interrupciones en la producción, inestabilidad laboral, falta de suministro, reducción de la productividad, cierre de empresas, negocios, etc., retroceso en la expansión de negocios, dificultad para mejorar las finanzas, mayor volatilidad en el valor de los instrumentos financieros, reducción del turismo, interrupciones de viajes no esenciales y deportes, actividades culturales y de ocio.

Ante la declaración del Estado de Emergencia, el Ejecutivo, con el fin de garantizar los derechos de los contribuyentes y resguardar los plazos y los términos que rigen los procedimientos administrativos que se desarrollan en la Administración Tributaria, emitió por decreto la suspensión del cómputo de algunos plazos mediante el Decreto 137-20.

La suspensión del cómputo de los plazos estará vigente durante el estado de excepción, considerando dentro de este los plazos para la interposición de recursos administrativos, los plazos de prescripción y cualquier otro plazo otorgado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), sobre procedimientos administrativos ya en curso.

Es importante resaltar que la suspensión de los plazos referidos no exime a los contribuyentes del cumplimiento de los deberes formales y las obligaciones tributarias, salvo disposiciones administrativas que, como se ha observado, han sido parte de las acciones

tomadas. En este sentido, el Poder Judicial, mediante acta 02-2020, dispuso la suspensión de los plazos procesales.

Durante el tiempo de crisis por la pandemia, la Administración Tributaria ha implementado una serie de acciones encaminadas a facilitar el pago de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, las cuales han consistido en: prórrogas en la declaración y pago, exoneraciones, diferimiento de cuotas y facilidades con acuerdos de pago.

La importancia de la contabilidad

Toda empresa o entidad tiene que incluir un sistema contable para llevar el control sobre el conjunto de actividades económicas y financieras, es decir, todo lo que tenga una dimensión económica en una empresa tiene una repercusión contable. La contabilidad es el medio de proporcionar información financiera fiable, esta rama nos ayuda a desarrollar normas contables que ayudan o apoyan al desarrollo económico. (Fowler, 2016).

La contabilidad establece el estado contable o financiero, que resume la situación económico-financiera de una empresa para permitir la toma de decisiones de accionistas, inversores, acreedores, propietarios y otros. Este concepto involucra tanto a las denominadas pequeñas y medianas empresas (conocidas con el acrónimo de PYMES) como a las grandes multinacionales; esto obedece tanto a razones de índole financiera, de términos de asegurar la adecuada rentabilidad, como en términos fiscales, debido a la presión de los fiscos federales, provinciales y locales sobre cada estructura empresarial. (Fowler, 2016).

Con este pequeño análisis de la importancia de la contabilidad, podemos darnos cuenta que hoy más que nunca la contabilidad juega un papel importante en estos tiempos de pandemia, como se dijo en líneas más arriba, ella nos dará la bases para poder reorganizar nuestra economía. Las empresas que sean lo suficientemente ágiles para gestionar el cambio de proveedores y que tengan suficiente liquidez para sobrevivir a períodos de bajas ventas e ingresos tendrán una ventaja competitiva.

Aspectos generales de la Región Sur

Limita al Norte con la Cordillera Central, al Sur con el Mar Caribe y al Oeste con Haití. Tiene un área de 13,180 Km². Se divide en tres subregiones: Valdesia, Enriquillo y el Valle. Estas contienen diez provincias: San Cristóbal, Peravia, San José de Ocoa, Azua, Barahona, La Elías Piña, Independencia, Pedernales, Bahoruco, San Juan de la Maguana. El centro de esta región es Barahona, donde existen minas de sal, yeso y bauxita.

Esta zona cuenta con el lago Enriquillo, el mayor del país. La zona de Barahona en los últimos años ha tenido un incremento debido a la belleza de sus playas y sus paisajes. En la provincia de San Juan de la Maguana se encuentra el Valle de San Juan donde se cultiva arroz, habichuelas y pasto. Es considerada una de nuestras reservas ecológicas más importantes, ya que comprende una gran variedad de ecosistemas.

Representa aproximadamente el 35 por ciento del territorio nacional y cerca del 19 por ciento de la población total del país. El mayor número de habitantes se concentra en las provincias de San Cristóbal y San Juan. Es la región más deprimida y hacia ella se han destinado varios programas importantes de desarrollo. Basa su economía en la explotación de las minas de sal, yeso bauxita y mármol. En algunos valles, como el de San Juan, se cultivan café, maní y arroz, entre otros productos. (Vicepresidencia de la República Dominicana, 2018).

Efectos en los Procesos Contables de la Región Sur de República Dominicana

La pandemia ha provocado una situación excepcional, a nivel prácticamente mundial, de cierres temporales de actividad en muchos sectores. Cierres que han supuesto, como mínimo, disminuciones de la cifra de negocios y, por tanto, un impacto directo en la situación patrimonial de muchas entidades, instrumentándose por parte de los diferentes gobiernos determinadas medidas (préstamos subvencionados, ayudas directas, etc.) para intentar paliar dichos efectos.

La pandemia generada por el Covid-19, cada día evidencia más efectos en distintos campos del quehacer humano y, en los negocios, sus efectos necesariamente se han visto

reflejados en la contabilidad. Efectivamente al ser la contabilidad la que nos presenta la situación financiera de las compañías.

En determinadas entidades el Covid-19 ha provocado la reinvención total o parcial de su modelo de negocio, lo que ha obligado a analizar en qué momento se cumplen las condiciones para registrar los ingresos procedentes de la venta o prestación de servicios de la nueva línea o modelo de negocio así como el importe por el que deben ser registrados.

El COVID-19 ha causado importantes impactos en el entorno empresarial y, consecuentemente, los equipos gerenciales deben considerar cómo esto afecta sus informes financieros e información a revelar. Por ello, las entidades deben realizar una temprana evaluación para su próximo período de reportes y prepararse para actualizar continuamente sus informes financieros y estimaciones contables.

La pandemia mundial del coronavirus o COVID-19 y las medidas gubernamentales adoptadas para paliar sus efectos están comportando impactos significativos en la actividad de muchas empresas. Ello, sin duda, va a tener el correspondiente reflejo en las cuentas anuales de todas las sociedades y los efectos van a ser tanto cuantitativos como cualitativos. Las entidades deberán evaluar cuidadosamente las implicaciones contables sobre el proceso de preparación de la información financiera considerando los marcos de información financiera aplicables en cada caso, en un entorno global marcado por la incertidumbre en muchas de las estimaciones que vamos a enumerar. (Corporativos, 2020).

1- Activos no financieros

- Se hizo una paralización total o parcial de la producción en los activos no financieros.
- Durante esta crisis sanitaria fueron infrautilizados los elementos de inmovilización material de la sociedad.
- Las medidas tomadas por el Gobierno afectaron los niveles de producción y venta.

2- Instrumentos financieros

- Se afectaron la volatilidad de los precios de mercado en la medición de instrumentos financieros.
- Se vieron afectada la valoración de las participaciones en sociedades dependientes u otras inversiones valoradas al coste en las cuentas anuales individuales.
- Se generó un aumento significativo del riesgo de crédito de la cartera de clientes.
- Se renegotiado algunos de los términos y condiciones de las deudas bancarias.

3- Arrendamientos

- Se renegotiaron los términos de los contratos de arrendamiento durante la pandemia.
- Como consecuencia de la renegociación, se dejaron de recibir incentivos o flexibilizaciones de pago por parte del arrendador.
- Se promulgaron medidas gubernamentales para paliar estos efectos.

4- Pasivos

- Se incrementaron los costes de cumplir un contrato por situaciones tales como: reemplazo de personal o compra de materiales alternativos a un mayor precio por posibles cortes de suministro.
- Las empresas se vieron en la necesidad de aplicar un plan de reestructuración.

METODOLOGIA

Tipo de investigación

Esta investigación es de tipo descriptiva porque describe los efectos de los procesos contables en la Región Sur de la República Dominicana durante el COVID-19, en el período 2020-2021.

Diseño de la Investigación

Dado que el caso de estudio se centra en los efectos de los procesos contables en la Región Sur de la República Dominicana durante el COVID-19, se hace necesario un enfoque bajo la modalidad de trabajo de campo, ya que permitirá recabar información producto de la realidad, por medio de la observación y entrevistas realizadas a los contadores de la provincias sureñas que permitirá el estudio y generación de conclusiones sobre el estado en que se encuentra dicha problemática.

Instrumentos de Recolección

Se realizó una encuesta que contiene preguntas concretas y precisas de fácil comprensión y dirigida directamente al tema estudiado, el cual fue llenado por la población seleccionada. También se llevaron a cabo entrevistas para obtener una mejor data de información sobre el tema que se está investigando.

Técnicas de Análisis e interpretación de datos

Luego de recolectar la información, es necesario indicar la forma en que se analiza y se interpreta la información obtenida de las técnicas de recolección. Para el análisis de la información obtenida a través de las técnicas de recolección de datos, de la presente investigación, se procedió a la utilización de técnicas estadísticas de tabulación y codificación para evaluar la calidad de los datos, comprobar las hipótesis y sacar conclusiones.

RESULTADOS

Encuesta

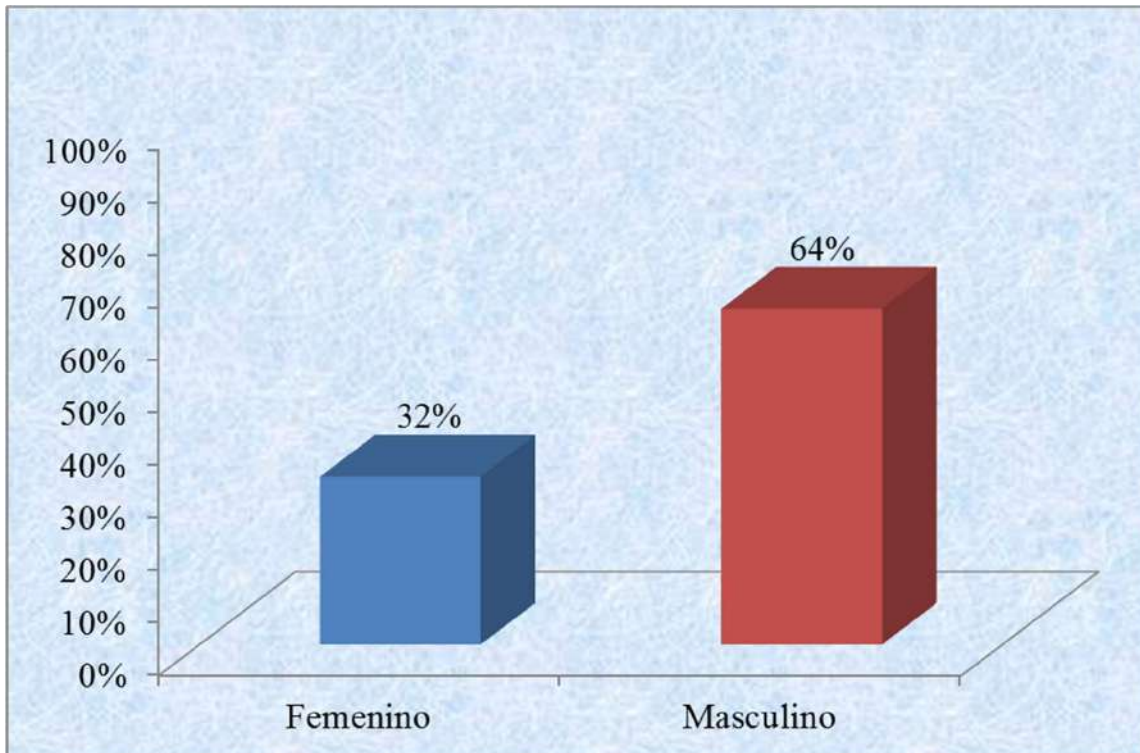
Tabla No. 1

Sexo

Variable	Frecuencia	Porcentaje
Femenino	32	64%
Masculino	18	36%
Total	50	100%

Fuente: Encuesta a contadores de la Región Sur, República Dominicana.

Gráfica No. 1



Fuente: Tabla No. 1

Interpretación:

Como se puede evidenciar en la tabla y en la gráfica, el 64% de los encuestados pertenece al sexo Masculino, mientras que el restante 32% corresponde al Femenino.

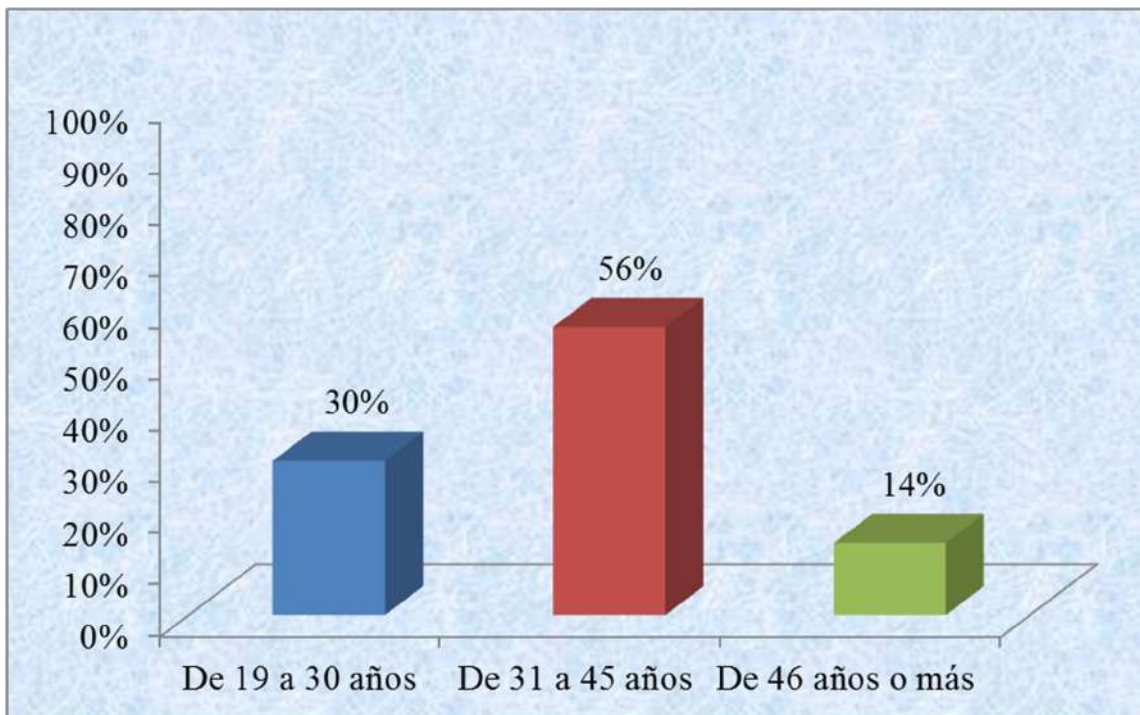
Tabla No. 2

Edad

Variable	Frecuencia	Porcentaje
De 19 a 30 años	15	30%
De 31 a 45 años	28	56%
De 46 años o más	7	14%
Total	50	100%

Fuente: Encuesta a contadores de la Región Sur, República Dominicana.

Gráfica No. 2



Fuente: Tabla No. 2

Interpretación:

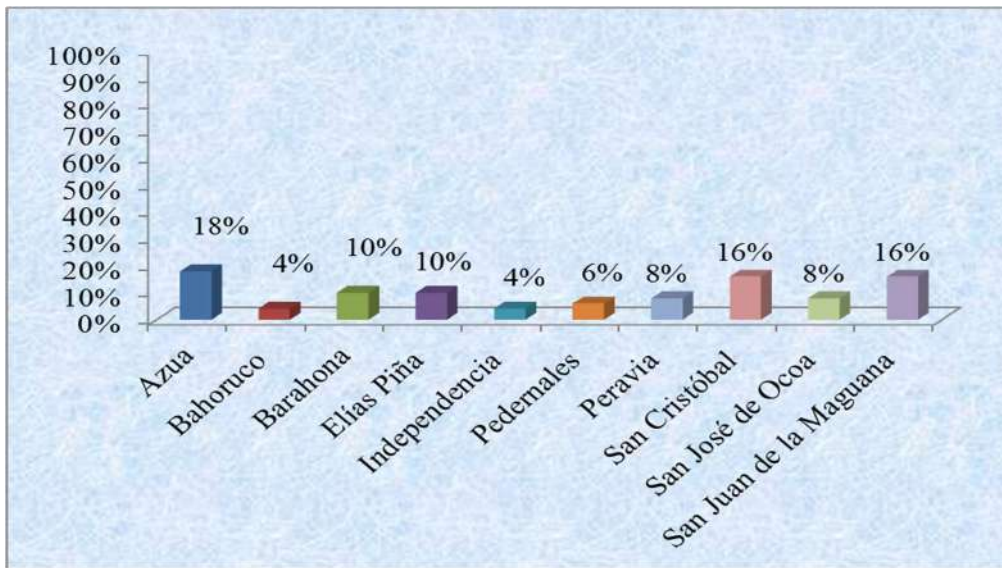
De acuerdo con los datos recolectados acerca de la edad de los encuestados, el 56% se encuentra entre los 31 a 45 años, el 30% está entre los 19 a 30 años y el restante 14% dijo tener 46 años o más.

Tabla No. 3
Provincia a la que pertenece

Variable	Frecuencia	Porcentaje
Azua	9	18%
Bahoruco	2	4%
Barahona	5	10%
Elías Piña	5	10%
Independencia	2	4%
Pedernales	3	6%
Peravia	4	8%
San Cristóbal	8	16%
San José de Ocoa	4	8%
San Juan de la Maguana	8	16%
Total	50	100%

Fuente: Encuesta a contadores de la Región Sur, República Dominicana.

Gráfica No. 3



Fuente: Tabla No. 3

Interpretación:

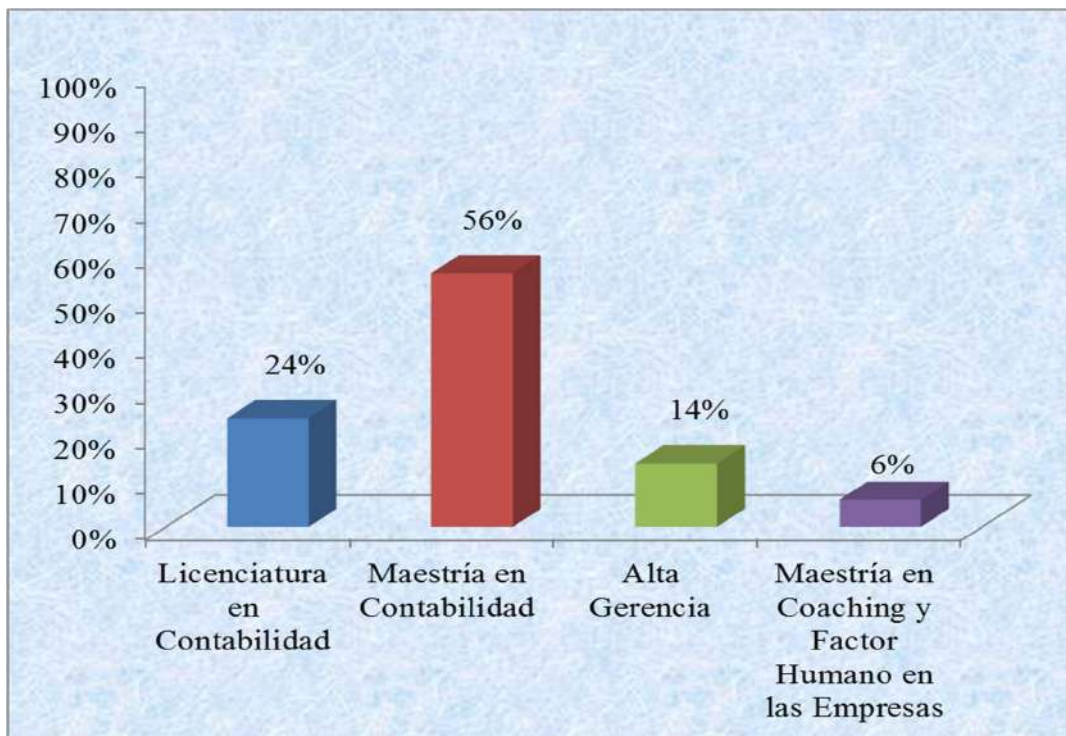
De las 10 provincias que pertenecen al Sur de la República Dominicana, el 18% de los encuestados corresponde a la Provincia de Azua, el 16% a San Cristóbal, otro 16% pertenece a San Juan de la Maguana, un 10% a Barahona, 10% a Elías Piña, 8% a Peravia, 8% a San José de Ocoa, 6% a Pedernales y las Provincia Bahoruco e Independencia obtuvieron un 4% cada una.

Tabla No. 4
Nivel Académico

Variable	Frecuencia	Porcentaje
Licenciatura en Contabilidad	12	24%
Maestría en Contabilidad	28	56%
Alta Gerencia	7	14%
Maestría en Coaching y Factor Humano en las Empresas	3	6%
Total	50	100%

Fuente: Encuesta a contadores de la Región Sur, República Dominicana.

Gráfica No. 4



Fuente: Tabla No. 4

Interpretación:

De acuerdo con los encuestados, el 56% de estos dijeron tener Maestría en Contabilidad, un 24% tiene la Licenciatura en Contabilidad, 14% tiene Maestría en Alta Gerencia y el restante 6% posee Maestría en Coaching y Factor Humano en las Empresas

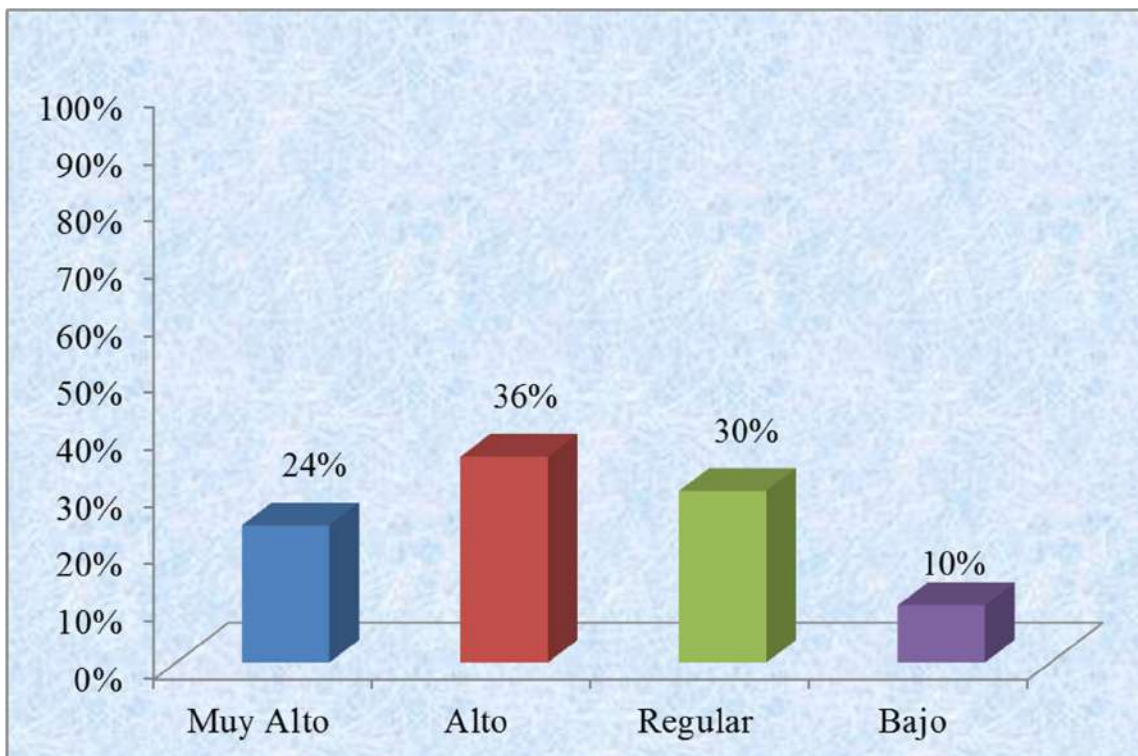
Tabla No. 5

¿Qué tanto se han visto afectado los procesos contables en la Región Sur?

Variable	Frecuencia	Porcentaje
Muy Alto	12	24%
Alto	18	36%
Regular	15	30%
Bajo	5	10%
Total	50	100%

Fuente: Encuesta a contadores de la Región Sur, República Dominicana.

Gráfica No. 5



Fuente: Tabla No. 5

Interpretación:

Al consultar a los encuestados acerca de qué tanto se han visto afectado los procesos contables en la Región Sur, el 36% considera que el impacto ha sido Alto, un 30% lo considera Regular, 24% Muy Alto, mientras que sólo un 10% estima que fue Bajo.

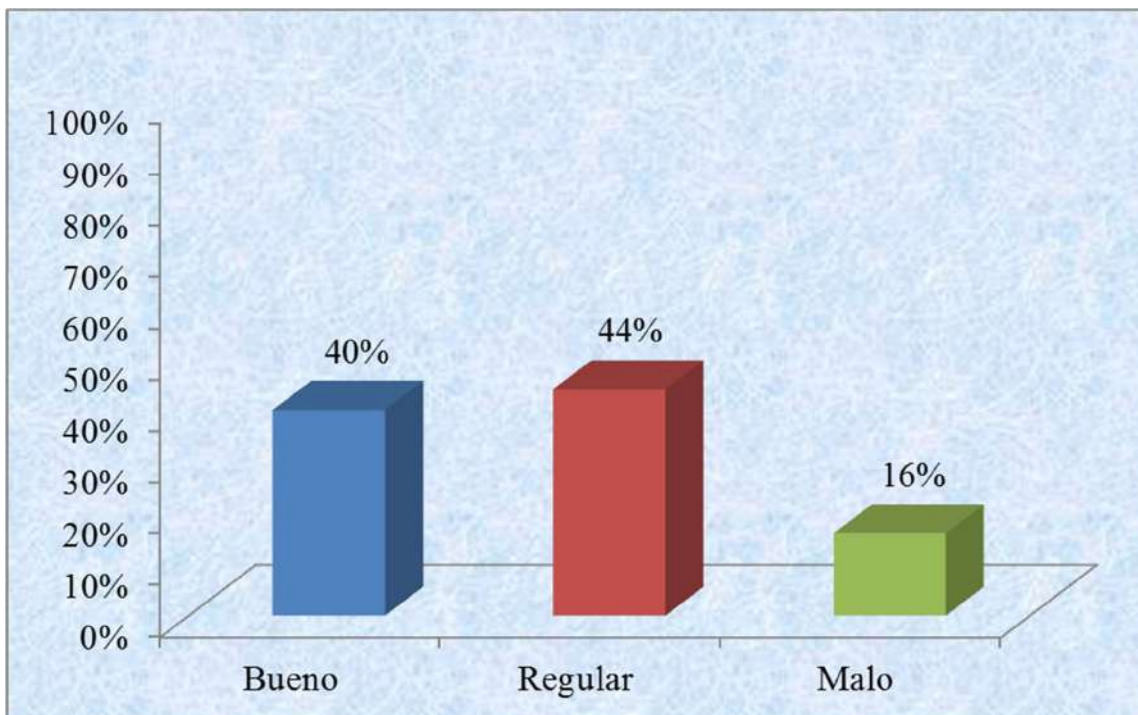
Tabla No. 6

¿Cómo considera los efectos tecnológicos que ha producido la COVID-19 en la contabilidad?

Variable	Frecuencia	Porcentaje
Bueno	20	40%
Regular	22	44%
Malo	8	16%
Total	50	100%

Fuente: Encuesta a contadores de la Región Sur, República Dominicana.

Gráfica No. 6



Fuente: Tabla No. 6

Interpretación:

Como se puede evidenciar, el 44% de los encuestados considera Regular los efectos tecnológicos que ha producido la COVID-19 en la contabilidad, 40% cree que ha sido Bueno y sólo un 16% dijo que es Malo.

Entrevistas

1- Ana Fabal Rivera: *Contadora General Cooperativa Coopfeproca*

1- ¿Cómo ha afectado la Pandemia a los procesos contables en el Sur?

En cuanto a los procesos contables, las empresas han visto la necesidad de trabajar de manera sistematizada, ya que producto de la pandemia muchos colaboradores tuvieron que irse a sus casas y trabajar de forma remota. Aquellas empresas que no contaban con un sistema contable establecido, tuvieron dificultad para seguir laborando y tener las informaciones contables al día.

2. ¿Cómo han reaccionado ante los efectos de la pandemia los procesos contables en las empresas?

Para algunas empresas que estaban tecnológicamente actualizadas, la pandemia no representó ninguna dificultad. Para aquellas que no contaban con las herramientas tecnológicas adecuadas presentó dificultad para trabajar de forma remota.

3. ¿Cuáles factores Tecnológicos han afectado el proceso contable en tiempo de pandemia?

En cuanto a factores tecnológicos, muchas empresas necesitan herramientas que les permitan seguir laborando o mejor dicho seguir trabajando la contabilidad desde cualquier lugar donde se encuentre, especialmente cuando se tenga que trabajar desde el hogar. Que todo se pueda trabajar conectado vía redes.

4. ¿Las empresas han asimilado la nueva realidad planteada por la pandemia?

En su mayoría se han visto obligada a asimilar la nueva realidad de la pandemia.

5. ¿Cuáles serían las soluciones viables para que las empresas puedan transformar sus procesos contables?

La pandemia vino a acelerar algo que ya viene caminando, y es la tendencia de una nueva revolución industrial. Las empresas deben contar con tecnologías actualizadas que les permita seguir trabajando aún desde casa, que todos los procesos se lleven totalmente sistematizado.

2- Robín Vizcaíno: Docente del Área de Negocios de la Universidad Tecnológica del Sur (UTESUR)

1- ¿Cómo ha afectado la Pandemia a los procesos contables en el Sur?

Ha afectado significativamente, por las bajas que han experimentado las actividades económicas para la mayoría de las empresas o negocio durante esta pandemia, disminuyendo considerablemente todos los procesos contables.

2. ¿Cómo han reaccionado ante los efectos de la pandemia los procesos contables en las empresas?

Han reaccionado acorde a las pocas actividades ejercidas, afectado significante los resultados esperados por los dueños e inversionistas.

3. ¿Cuáles factores tecnológicos han afectado el proceso contable en tiempo de pandemia?

El aumento máximo del comercio online.

4. ¿Las empresas han asimilado la nueva realidad planteada por la pandemia?

De una forma u otra las empresas a cargo de gerentes y administradores de visión, han revolucionado y se han reinventado en esta pandemia, algunas se ha quedado atrás y otra han desaparecido.

5. ¿Cuáles serían las soluciones viables para que las empresas puedan transformar sus procesos contables?

- Tecnología de primera.
- Digitalizar los servicios o productos
- Innovación constante.

3- Francisco Cedano Ogando: *Propietario de una Firma de Asesoría Fiscal, Financiera y Auditoría*

1- ¿Cómo ha afectado la Pandemia a los procesos contables en el Sur?

La pandemia Covid-19 cada día evidencia más efectos en distintos campos del quehacer humano de todas las naciones, donde nuestro país no escapa de la misma situación que tienen los países del resto del mundo y de igual manera se verán afectada las distintas regiones que forman la República Dominicana, en la región sur los negocios sus efectos necesariamente se verán reflejados en la contabilidad.

Efectivamente al ser la contabilidad la que nos presenta la situación financiera de las empresas, ésta mostrará ajustes nunca vistos en un solo año. Particularmente deberán ajustarse las cuentas por cobrar, las propiedades, maquinarias, equipos y los inventarios, así como los gastos y costos por paralización de actividades deberán registrarse acorde a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si bien la mayoría de la economía nacional y mundial sufrirá incalculables pérdidas de liquidez, casi la totalidad de las empresas, luego de los ajustes requeridos por las NIIF, generarán importantes pérdidas que afectarán su rentabilidad, incluso en sectores que aparentemente no han sido afectados por la crisis durante estos primeros meses.

2. ¿Cómo han reaccionado ante los efectos de la pandemia los procesos contables en las empresas?

Así como en otras áreas de nuestra vida personal y profesional, los procesos contables han sufrido cambios significativos como consecuencia de la pandemia. Así, por ejemplo, el típico proceso contable que incluía principalmente la recepción física de facturas, la validación de sus requisitos formales y de los proveedores, su registro contable manual, la emisión de los estados financieros y el análisis de cuentas correspondiente; fue modificado en muchos casos debido a la implementación forzada del trabajo remoto, obligando a las empresas a adoptar, entre otras, las siguientes medidas:

- Solicitar a sus proveedores que todavía no hayan adoptado la emisión electrónica de facturas y/o recibos, su adopción inmediata. .
- Dado que la contabilidad es un reflejo de las operaciones comerciales de una entidad, muchas empresas han revisado el flujo de información que proviene de las diferentes áreas operativas y la manera en que es enviada al área contable con la finalidad de optimizar dicho flujo de información y diseñar herramientas tecnológicas que permitan usarla de manera eficiente en la preparación de los estados financieros.
- Las compañías han creado plataformas que deben ser llenadas por los proveedores previo al envío físico o electrónico de cada factura y/o recibo, de tal manera que esta información, mediante una interface, es utilizada para alimentar la contabilidad. Otras, han creado plataformas para el proceso de “alta” de un proveedor que, de igual manera, deba ser llenada por el proveedor.

3. ¿Cuáles factores tecnológicos han afectado el proceso contable en tiempo de pandemia?

Los software de contabilidad están evolucionado de programas de carga de datos y generación de reportes a aplicaciones donde no hay que hacer dicha carga, en lugar de usar empleados para cargar información sobre transacciones financieras al mayor general, los sistemas

de contabilidad actuales pueden importar la información electrónicamente. Esto permite al CPA invertir más tiempo en analizar información que en la carga de datos. La computación en la nube el cual se fundamenta en software, plataforma e infraestructura a través de internet.

Los usuarios no necesitan invertir en servidores, ni en licencias ni en actualizaciones, mantenimiento, renovación o en la gestión de los recursos, todo esto será responsabilidad del administrador de la nube quien solo facturará al comprador lo usado efectivamente en el período acordado. Todo este avance en la tecnología de la información y su impacto en la contabilidad están empujando al CPA a adquirir nuevas herramientas relacionadas con sistemas de información y tecnología.

Es decir, que en estos tiempos no es sólo requerido conocimientos contables, aplicación de normas y principios e interpretación de asuntos fiscales, sino que también un contador debe poseer sólidos conocimientos relacionados con tecnología de la información y ser capaz de combinarlos con todo el conjunto de conocimientos antes señalados. Los aspectos que están impactando en mayor medida se refieren a los Enterprise requerimientos legales relacionados con la tecnología de la información (TI) Auditoría forense, entre otros.

En cuanto a la práctica de auditoría financiera, podemos observar que los softwares de auditoría han estado enfocados en la evaluación de riesgos (basados en las NIA's). Aquí la regla ha sido y es, que en la medida que una entidad está más integrada en sus sistemas de información gerencial (SIG), más aplicación tienen los softwares de auditoría.

4. ¿Las empresas han asimilado la nueva realidad planteada por la pandemia?

Indudablemente las empresas asimilaron de manera positiva la realidad planteada por la pandemia, ya que se vieron en la obligación de realizar cambios en todos los procesos operativos para poder desarrollar sus actividades económicas y adoptar las medidas establecidas por las autoridades sanitarias.

5. ¿Cuáles serían las soluciones viables para que las empresas puedan transformar sus procesos contables?

La solución más viable para las empresas transformar sus procesos contables es haciendo uso de procesos automatizados basado en software de contabilidad con tecnología avanzada que hará a las empresas mucho más rentables. Tal es el caso de los softwares internos, que tienen el objetivo de automatizar y simplificar las operaciones de una empresa. Además, mejoran en cuanto a eficiencia gracias al uso de sistemas vía internet e intranet, son las que emplean las áreas administrativas y contables de una empresa. Quienes gestionan estos procesos, conocen lo tedioso que se puede tornar el tema de la nómina, los proveedores, la tesorería y la contabilidad electrónica.

Para evitar acumulación de documentos, malentendidos al comunicar las políticas de la empresa hacia los empleados y descontrol de tesorería, nacieron los softwares contables, para hacer más sencillo y práctico el trabajo de los encargados de áreas como Contabilidad, Finanzas y Administración. A continuación, algunos de los beneficios que surgen al implementar un sistema contable en tu empresa: ahorro de tiempo, generación de reportes, disponibilidad, actualización y seguridad. Para estos softwares resulta importantísimo proteger tus datos, por ello encriptan tu información para que los datos sean ilegibles para terceros no autorizados. Trabaja sintiéndote protegido de cualquier hackeo.

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Según los resultados obtenidos acerca de qué tanto se han visto afectado los procesos contables en la Región Sur, el 36% considera que el impacto ha sido Alto, un 30% lo considera Regular, 24% Muy Alto, mientras que sólo un 10% estima que fue Bajo.

Como bien explica Toledo Castillo & Otros (2021), las empresas que sean lo suficientemente ágiles para gestionar el cambio de proveedores y que tengan suficiente liquidez para sobrevivir a períodos de bajas ventas e ingresos tendrán una ventaja competitiva. La pandemia está provocando cambios en la historia de la humanidad. Este acontecimiento ha marcado un antes y un después en la civilización humana, se nota claramente que provocará cambios drásticos en la humanidad, como toda pandemia ha producido a lo largo de la humanidad.

Según el FMI (2020), las autoridades están proporcionando un apoyo como nunca se ha visto a hogares, empresas y mercados financieros, y si bien esto es crucial para que la recuperación sea vigorosa, reina una considerable incertidumbre acerca del panorama económico que surgirá una vez que salgamos de este confinamiento.

Otro factor evidenciado en la investigación es que el 44% de los encuestados considera Regular los efectos tecnológicos que ha producido la COVID-19 en la contabilidad, 40% cree que ha sido Bueno y sólo un 16% dijo que es Malo.

Resulta evidente que cualquier tipo de afectación económica en las empresas, repercute directamente en sus estados financieros, sin embargo, ante una crisis global, como lo es la que en estos momentos estamos pasando tiene un mayor impacto. Se hace necesario que toda empresa o entidad incluya un sistema contable acorde a las nuevas tecnologías y para llevar el control sobre el conjunto de actividades económicas y financieras, es decir, todo lo que tenga una dimensión económica en una empresa tiene una repercusión contable.

GUÍA DE DISCUSIÓN

- 1- ¿Cómo ha afectado la pandemia a los procesos contables en el Sur?**
- 2. ¿Cómo han reaccionado ante los efectos de la pandemia los procesos contables en las empresas?**
- 3. ¿Cuáles factores Tecnológicos han afectado el proceso contable en tiempo de pandemia?**
- 4. ¿Las empresas han asimilado la nueva realidad planteada por la pandemia?**
- 5. ¿Cuáles serían las soluciones viables para que las empresas puedan transformar sus procesos contables?**

CONCLUSIÓN

La pandemia de covid-19 y las medidas de intervención gubernamentales para mitigar sus efectos han tenido impactos financieros tanto inmediatos como continuos. La índole y la magnitud de estas medidas de intervención varían ampliamente en todas las jurisdicciones, así como también variarán sus impactos a más largo plazo. Sin embargo, las trascendentales medidas de intervención fiscal que muchos gobiernos han lanzado significan que la información financiera de alta calidad con base en la contabilidad de devengo se necesita ahora más que nunca puesto que ofrece mejor información para la toma de decisiones, mejora la transparencia en cuanto a la manera en que los recursos públicos se utilizan, les permite a los ciudadanos hacer que quienes toman decisiones rindan cuentas y deja en mejor posición a los gobiernos para afrontar el impacto que la pandemia tiene en el balance general.

Los preparadores de información financiera deberán de ser muy cautos con las proyecciones utilizadas para la obtención de ingresos y por lo tanto la generación de cuentas por cobrar recuperables, por otra parte, es muy claro que existen muchos sectores que son afectados particularmente en forma muy importante y otros cuyo impacto es menor.

Hay que enfocarse en la importancia que tienen los procesos contables y las contribuciones que puede ofrecer para enfrentar los desafíos que se generarán en esta época como resultado de este estancamiento económico global, ayudando a mejorar la toma de decisiones no solo a la empresas como tal sino talvez desde el punto de vista personal, para que la contabilidad sea vista con un enfoque más social, y pueda dar esa contribución a esta sociedad con información de mejor calidad no solo desde el punto de vista financiero y económico sino social de organizaciones.

REFERENCIAS

- Barbei A., González C. y Tiberi S. (2020). *¿Qué dicen las empresas sobre el COVID-19?: Estados financieros, transparencia y cumplimiento normativo*. Documento de trabajo del CECIN. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.
- Corporativos, T. S. (2020). *Cómo afecta en la contabilidad: el Covid-19*. Documento en Línea. Consultado el 16/07/2021 en el sitio web [https://www.tfc.com.ec/uploads/noticia/ adjunto/670/Boletin_-_Como_Afecta_En_La_Contabilidad_El_Covid_19.pdf](https://www.tfc.com.ec/uploads/noticia/adjunto/670/Boletin_-_Como_Afecta_En_La_Contabilidad_El_Covid_19.pdf)
- Fowler Newton, E. (2016). *Contabilidad Superior*. 7ma. Edición. Editorial La Ley.
- González, A. (2020). *Observatorio de la OIT: El COVID-19 y el mundo del trabajo*. Documento en Línea. Consultado el 15/07/2021 en el sitio web http://www.rrhhdigital.com/secciones/mercado-laboral/141577/index.php?id_seccion=45
- Mantilla B, S. A. (2015). *Estándares, Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIIF)*. Colombia: ECOA Ediciones.
- Martínez, I. R., Martínez, L. C., & Vázquez, I. I. (2015). *La importancia del análisis de los estados financieros en la toma de decisiones*. Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo. Documento en Línea. Consultado el 22/07/2021 en el sitio <https://www.uaeh.edu.mx/scige/boletin/tlahuelilpan/n4/e2.html>
- Nardacchione, D. (2020). *Contabilidad en tiempos de pandemia*. Documento en Línea. Consultado el 21/07/2021 en el sitio web <http://edicon.org.ar/producto/contabilidad-en-tiempos-de-pandemia/>
- Presidencia de la República (2020). Decreto 137-20. Promulgado por Danilo Medina a los veintitrés días del mes de marzo del año 2020.
- Ramirez, M. (2020). *La Contabilidad en Tiempos del Covid-19*. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social (CIARS). doi:ISSN 1852-446X

Toledo Castillo, N. del R., et al (2021). *La contabilidad en tiempos de pandemia*. Visionario Digital, 5(1), 26-35. Documento en Línea. Consultado el 21/07/2021 en el sitio web <https://doi.org/10.33262/visionariodigital.v5i1.1527>

Vicepresidencia de la República Dominicana (2018). *Calidad de Vida: Infografía de la Macro Región (Tercer Estudio Socioeconómico de Hogares)*. República Dominicana: Departamento de Análisis de Información Socioeconómica.

Curriculum Vitae



Virginia R. Ciprian Martínez

C/ Yolanda Guzmán No. 14 Barrio Juan P. Duarte

Tel.: 829-722-5445 O 809-521-2126

Virgimartinez0283@hotmail.com

DATOS PERSONALES:

CEDULA: 010-0090331-8

ESTADO CIVIL: Casada

NACIONALIDAD: dominicana

FORMACION ACADEMICA:

Licenciada en Contabilidad. Universidad Tecnológica del Sur (UTESUR), Azua Rep. Dom.

Máster en Habilidades Directivas COACHING y Factor Humano en la Empresa (Universidad Camilo José Cela Madrid. Online)

Maestría en Alta Gerencia (Universidad Católica Nordestana UCNE) Fase Tesis.

Diplomado en Habilitación Docente (Universidad Federico Henríquez y Carvajal UFHEC).

Diplomado en Formación para Facilitadores en Desarrollo del Emprendimiento con Jóvenes Vulnerables (INFOTEP)

OTROS ESTUDIOS REALIZADOS:

Institución	Año	Preparación
➤ (CEEC)	1996	Técnica en Farmacia
➤ INFOTEP	1998	Técnica en servicio al Cliente
➤ ACOMER	1998	Cajera Bancaria.

- ACOMER 1998 Mecnógrafa
- SECOM 1999 Técnico en Computadora
- ICPARD 2009 Preparación de Nomina
- ICPARD 2009 Conciliación Bancaria
- Ninfa 2000 Técnica en Ingles
- INFOTEP 2000 Conservador de Recurso Naturales
- Amigos Siempre 2000 Taller para la Prevención VIH / SIDA
- Curso de Actualización Fiscal Julio 2011.
- Seminario Taller “Nomina De Pago, registros Contables y las cargas Económicas para la Empresa, Julio 2009.
- Curso De Actualización Profesional.
- Curso Actualización profesional Contabilidad, Auditoria y Tributación.
- Taller sobre el Proceso de la Contabilidad (Ciclo Contable).
- Manejo de los Registros Técnicos.
- Seminario Taller Gestión Y Planificación Estratégica.
- Seminario Taller Gestión Y Planificación Estratégica Parte II (Plan y Presupuesto).
- Introducción Al Sistema de Gestión de la Calidad.
- Seminario Planeación Estratégica I
- Seminario Planeación Estratégica Y Presupuesto II
- Seminario Planeación Estratégica Y Presupuesto III
- Plan de Mercadeo y Manual de Imagen
- Seminario Técnica 5S
- Gestión de Mercadeo para Instituciones de Formación Profesional
- Recepción a la Solicitud de Servicio de Formación Profesional
- Atención AL Cliente
- Facilitador de la formación Profesional
- Gestión Por Procesos
- Curso Taller de ITBIS
- Curso de Oratoria
- Educación Tributaria
- Seminario Empresarial y profesional Azua 2018

SERVICIO (LABORAL):

- ARG Focus+, Sto. Dgo.: (Encuestas a nivel nacional desde el Año 2001 hasta el 2010).
- Sindicato de Camioneros de Azua, Auxiliar en Contabilidad Rep. Dom.
- Farmacia Mónica, Azua, Rep. Dom.
- Amussol-Casc, año 2011, Servicio al cliente Rep. Dom.
- Centro de Capacitación y Desarrollo Humano de Azua (Cencadha), año 2012.(Encargada de Educación y Supervisora cursos Vulnerables)
- Facilitadora de la formación Técnico Profesional (INFOTEP)
- Universidad Tecnológica del Sur (UTESUR), desde el año 2017 hasta la fecha (Catedrática)
- Procuraduría General de la Republica (Violencia De Género Azua). Año 2018. (Soporte Administrativa)

REFERENCIA LABORAL Y PERSONAL

- **Enrique Benzant Zapata** Presidente Regional Sur Instituto de Contadores San Cristóbal TEL: 829-451-0365
- **Sra. Mildred Pimentel Aguilo.** Encargada de recursos humanos, ARG- Asisa Research Group. TEL: (809) 722-2050 y (809) 722-2067
- **Licda. Fanny B.Ciprian Martínez,** Contadora CPA, Directora Escuela Contabilidad UTESUR TEL: (829) 262-2259
- **Licda. Magnolia Cuello** (Enlace Procuraduría General de la Región Sur Tel: 849-876-6191



XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD – CIC 2021

TRABAJO INTERAMERICANO

TÍTULO

**“APORTES DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE PARA EL DESARROLLO
SOSTENIBLE DE LA PRÁCTICA PROFESIONAL EN EL ÁMBITO DE LOS
PAÍSES DE LA AIC”**

ÁREA TÉCNICA 1 INVESTIGACIÓN CONTABLE

**Tema 1.1 Desafíos de la investigación en contabilidad: desarrollos teórico-conceptuales
para la transformación de la práctica del profesional contable**

Autores y Miembros de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la A.I.C.:

Elsa Esther CHOY ZEVALLOS (Perú)

Derly Milena RODRÍGUEZ VARGAS (Colombia)

José María GONZÁLEZ (Argentina) - Coordinador

Presidenta de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la AIC:

Norma PONTET UBAL (Uruguay)

FIRMAS DE LOS AUTORES DEL TRABAJO INTERAMERICANO



Elsa Esther CHOY ZEVALLOS (Perú)



Derly Milena RODRÍGUEZ VARGAS (Colombia)



José María GONZÁLEZ (Argentina)



NORMA PONTET UBAL (Uruguay)

Presidente Comisión Técnica de Investigación Contable

Del 21 al 2 de octubre, 2021 Porto Alegre, Brasil.

CONTENIDO

A) CARÁTULA Y FIRMAS DE AUTORES DEL TRABAJO INTERAMERICANO	
B) RESUMEN EJECUTIVO	4
C) PALABRAS CLAVE	4
D) INTRODUCCION	5
E) DESARROLLO DEL TEMA.....	6
1. UNIVERSIDADES SOSTENIBLES ANTE EL RETO DE LA FORMACIÓN PROFESIONAL CONTABLE	6
2. NUEVAS COMPETENCIAS QUE DEBEN INCORPORARSE EN EL PERFIL DEL CONTADOR	11
3. LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN LA FORMACION PROFESIONAL DE LAS UNIVERSIDADES LATINOAMERICANAS.....	20
F) RESULTADOS	24
G) DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS	
G.1. DISCUSION DE RESULTADOS.....	36
G.1. GUÍA DE DISCUSIÓN.....	46
H) CONCLUSIONES.....	48
I) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50
J) CURRÍCULUM VITA DE LOS AUTORES.....	52

B) RESUMEN EJECUTIVO

En el presente trabajo interamericano se han planteado los siguientes objetivos:

- a) destacar el papel crucial de las universidades para el desarrollo sostenible de la práctica contable,
- b) identificar el grado de utilización de las normas internacionales de educación (IES) y nuevas competencias propuestas al perfil del contador, y
- c) determinar el estado de la investigación científica contable en las universidades de Latinoamérica.

Para el desarrollo del mismo se utilizó el método analítico, tipo descriptivo, mediante la técnica de revisión documental aplicada sobre información disponible en la web, bibliografía, así como, la encuesta respondida por 36 (treinta y seis) Universidades de Latinoamérica.

Entre los hallazgos obtenidos, se observa que buena parte de las universidades no poseen la infraestructura adecuada para implementar una ciudad inteligente y sostenible, y esto afecta el proceso formativo del contador, al no desarrollar las nuevas competencias profesionales, producto de los cambios vertiginosos, no estarían preparados para resolver situaciones complejas en esta era de transformación digital, así también, impacta en la producción científica, resultando ser mínima e incipiente.

Se concluye, señalando la necesidad de universidades inteligentes y sostenibles que garantice la calidad de los procesos formativos en la carrera del contador, finalmente la investigación contable será el fundamento de soporte de las nuevas competencias profesionales que necesita el profesional contable

C) PALABRAS CLAVE:

Universidades Sostenibles, Nuevas Competencias Profesionales, Investigación Contable, Práctica Contable.

D) INTRODUCCIÓN

Es importante buscar sinergia entre las universidades para potenciar los procesos formativos de nuestros estudiantes ofreciéndoles nuevas competencias y prácticas investigativas que generen nuevos conocimientos, el trabajo conjunto facilita la solución de algunos temas sociales, culturales y ambientales.

La inclusión del concepto sostenibilidad en la Academia, centrará un enfoque que permita la generación de conocimiento válido para una generalidad de universidades y carreras profesionales, puesto que la metodología que se seguirá en particular para contabilidad, será válida para las otras carreras,

En la revisión y análisis de la información de los tópicos, Modelos Formativos e Investigación Contable desarrollados en las Universidades para la Práctica Contable, se ha realizado una división en tres grandes temas. El primero de ellos está referido a Universidades Sostenibles ante el reto de la formación Profesional Contable, el segundo a las Nuevas Competencias que deben incorporarse en el Perfil del Contador y, finalmente el tercero a la investigación contable en las Universidades de Latinoamérica.

Asimismo, se aplicó una encuesta a 36 (treinta y seis) universidades, inicialmente nos contactamos con las universidades adherentes a la Asociación Interamericana de Contabilidad-AIC, y luego se hizo extensivo a otras universidades a través de los contactos de los colegas miembros de las distintas comisiones, para que respondan una encuesta formulada por los integrantes del trabajo interamericano, los resultados serán apreciados más adelante.

E) DESARROLLO DEL TEMA

1. UNIVERSIDADES SOSTENIBLES ANTE EL RETO DE LA FORMACIÓN PROFESIONAL CONTABLE

Las universidades, desde su aparición hace más de mil años, centran su misión en la formación, la investigación y la transferencia de conocimientos en las diferentes áreas del saber. Con el transcurrir del tiempo, algunas universidades han concentrado sus actividades en la formación profesional, sin atender de manera relevante una de sus funciones principales, la investigación científica y la generación de nuevos conocimientos. En relación a las universidades de América Latina y el Caribe, las que se ubican en los primeros puestos de los rankings universitarios, son aquellas ubicadas en países que invierten porcentajes importantes de recursos económicos respecto a su PBI, lo cual les ha permitido consolidar la investigación, y difundir las publicaciones que surgen de las mismas. En este contexto, solo Brasil evidencia una inversión superior a 1% en relación a su PBI, seguido por México y Chile, con porcentajes de inversión menores (Díaz y Ripoll, 2017).

En esta línea, al revisar el estado de arte a partir del siglo XX, se observa que surgen una serie de propuestas de organismos internacionales que han realizado estudios centrado en la creación de normas e indicadores de educación y alguno de ellos no están estandarizados ni son consistentes o comparables. No obstante, existen también indicadores que buscan tener la consistencia y la solidez necesarias para comparar el desempeño de una gestión inteligente y uso sostenible de los recursos económicos, sociales y ambientales en la educación superior.

La UNESCO en la Conferencia Mundial del 9 de octubre 1998 expuso la Declaración sobre la educación superior en el siglo XXI: visión y acción y marco de acción prioritaria para el cambio y el desarrollo de la educación superior. Este documento contiene los elementos fundamentales sobre los cuales la educación superior puede iniciar un proceso de mejoramiento radical para lograr ser competitivo y se presenta como la mejor alternativa para enfrentar el desarrollo cultural,

social y económico orientado hacia el futuro de las nuevas generaciones. La educación superior desafía a variables muy poderosas representadas en la financiación, la igualdad de derechos para el acceso a la educación, la calidad de quienes la imparten y los contenidos, estructuras y metodologías. De igual forma, la pertinencia de los planes de estudios con el contexto al cual debe dar respuesta es un factor crítico de permanente estudio. Por esto, la cooperación institucional, ya sea nacional o internacional, cumple una función fundamental en pro de la calidad de la educación. Todo esto debe evidenciarse a través de la apertura de oportunidades de empleo y de actividades productivas (Diago F. 2012).

Sin embargo, llegamos al siglo XXI y continua la problemática sin resolver en la educación superior, temas como: financiación, igualdad de derecho para acceso a la educación, calidad de los docentes, contenidos, estructuras y metodologías. La problemática se acentúa porque otras variables han surgido a lo largo de este cuarto de siglo, como es la variable sostenibilidad, es por ello que la 40ª reunión de la Conferencia General de la UNESCO realizada en noviembre 2019, aprobó un nuevo marco mundial de Educación para el Desarrollo Sostenible (EDS para 2030) programada para aplicarse por diez años entre el 2020-2030, cuyo propósito es integrar la EDS y los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en las políticas, planes de estudio, docentes, estudiantes y todas las acciones del quehacer universitario. La EDS es un elemento integral del ODS 4 “garantizar una educación equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos” y además es un factor decisivo para alcanzar los demás ODS. En la Conferencia Mundial de Educación para el Desarrollo Sostenible realizada en junio 2020, se presentó oficialmente su marco normativo, enfatizándose que la EDS es fundamental para que las personas tengan los conocimientos, las habilidades, los valores y las actitudes necesarias para afrontar estas crisis y otros desafíos del desarrollo sostenible. El nuevo marco de la EDS para 2030 brinda una importante oportunidad para resolver la problemática antes planteada a través de la educación.

Respecto a la formación en contabilidad, se puede afirmar que el profesional que se encuentra mejor capacitado para expresar en cifras las variables de desarrollo sostenible es el contador, porque dentro de su actuación se encarga de medir, valorar los procesos que, a través de los reportes de sostenibilidad e integrados, son presentados a los directivos que deberán tomar decisiones, por tanto, involucrar a la carrera de contabilidad en este tema es importante. Con mayor razón cuando, en la actualidad, la profesión contable enfrenta cambios significativos que obligan a modificar los procesos de formación, que se evidencia con el creciente interés por parte de las organizaciones e instituciones académicas y profesionales de generar un nuevo esquema de formación para el contador.

Es por esta razón que setiembre 2020 la IFAC solicita a la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS Foundation) participe en la reducción del nivel de complejidad y el logro de una mayor congruencia en la información sobre sostenibilidad lo cual sería de utilidad para la emisión de normas de información sobre sostenibilidad, asimismo la IFAC solicitó la creación de una nueva junta de estándares de sostenibilidad que existiría junto con IASB bajo la Fundación IFRS. No se tiene Resultados. Estado actual difusión de un documento “Información sobre Sostenibilidad” para consulta pública y recibir comentarios hasta el 31 de diciembre 2020 Finalmente, previa a la Conferencia Mundial de Educación Superior de la UNESCO 2021, que tendrá lugar en Barcelona en octubre 2021, se desarrolló un foro virtual “La universidad, la ciencia y la innovación y su impacto territorial. La internacionalización del currículo. Sinergias y buenas prácticas de cooperación internacional” organizado por la Universidad Central Marta Abreu de Las Villas con sede en Cuba, en el debate se enfatizó sobre la importancia de la sinergia, fundamentalmente, en tiempos de pandemia y la internacionalización del currículo, buscando promover la cooperación internacional para universidades inteligentes y sostenibles.

UNIVERSIDADES SOSTENIBLES

La universidad del futuro necesita plantearse planes estratégicos innovadores de gobernanza y modelo de ciudad inteligente y sostenible: ecosistema sostenible, actividades innovadoras,

igualdad entre ciudadanos y territorio conectado. La posibilidad de incorporar alternativas de solución a la problemática de potenciar los programas de estudios para la formación del profesional contable es hacer frente a la actual crisis de las carreras tradicionales y viabilidad futura.

El índice Ciudades en Movimiento, en inglés Cities in Motion, pertenece a la Business School de la Universidad de Navarra, fue creado en el 2014 gracias a una plataforma de investigación. La iniciativa conecta una red mundial de expertos en ciudades y empresas privadas especializadas con administraciones locales de todo el mundo. El propósito se centra en la mejora de la sostenibilidad, el bienestar y la eficiencia de las ciudades gracias a la utilización de la tecnología. La misión de la plataforma es fomentar el modelo Ciudades en Movimiento, en inglés Cities in Motion, mediante un enfoque innovador de la gobernanza de las ciudades y un modelo urbano nuevo para una ciudad sostenible e inteligente, basado en cuatro factores principales: ecosistema sostenible, Cities in Motion (ICIM), se ha diseñado con el objetivo de construir un indicador “óptimo” en cuanto a integridad, propiedad, comparabilidad, calidad y objetividad de su información; que permita medir la sostenibilidad ante el futuro de las principales ciudades del mundo, al igual que la calidad de vida de sus habitantes. El ICIM pretende ayudar a los ciudadanos y a los Gobiernos a comprender el desempeño de nueve dimensiones fundamentales para una ciudad: capital humano, cohesión social, economía, gobernanza, medioambiente, movilidad y transporte, planificación urbana, proyección internacional y tecnología. Todos los indicadores se unen con un fin estratégico cuyo objetivo es implementar un desarrollo económico local diferente que conlleve a la creación de una urbe global, la promoción del espíritu empresarial y la innovación, entre otros aspectos. Resultados Ranking de las ciudades del 2015 a 2017 Estado actual Se incorporan más ciudades (IESE Cities in Motion, 2018).

El proyecto Smart-Campus de la Universidad de Málaga (UMA) nace como parte de la evolución de la universidad, se basa en una perspectiva del modelo de ciudad inteligente, trasladada a una “pequeña ciudad” y su meta principal es la creación de un campus inteligente y sostenible,

aplicando las nuevas tecnologías. De esta manera, los principios del concepto smart-city al Campus Universitario, pretenden convertir a la UMA referente en sostenibilidad. El proyecto Smart-Campus de la UMA, permite conjugar otras funciones desarrolladas en materia de mantenimiento y adecuación de las infraestructuras, edificios y demás espacios universitarios, aportando una óptica común, con base en la sostenibilidad y en el empleo de las nuevas tecnologías, desde donde se afrontan las diversas tareas. Del mismo modo, supone un marco claro para el desarrollo de proyectos transversales de carácter interno o externo a la Universidad de Málaga, en áreas de docencia, investigación, innovación y compromiso social. Promoviendo asimismo la creación de un campus que también cumpla con la función de laboratorio urbano (urban-lab) donde investigadores y empresas puedan investigar y crear prototipos innovadores accesibles al mercado laboral y a toda la comunidad, los cuales pueden ser replicados a nivel ciudad. La estrategia planteada para UMA Smart-Campus consiste en aprovechar la experiencia, los avances en investigación y nuevas tecnologías, así como, la colaboración de toda la Comunidad Universitaria para un Campus más sostenible e inteligente; logrando de este modo, reducir emisiones y consumos, mejorar la biodiversidad, incrementar la eficiencia energética, a la vez que se fomenta el confort y el bienestar. De la misión y visión de la Universidad de Málaga, en materia de sostenibilidad se establecen las líneas estratégicas de UMA Smart-Campus, cada línea estratégica limita una serie de alcances concretos, para los que se fijan retos y está acompañado de una serie de acciones a poner en práctica e indicadores para facilitar la evaluación de la consecución de los retos. Igualmente, la Universidad de Málaga se basa en las metas de los Objetivos de Desarrollo Sostenible para realizar un análisis real de las actuaciones que realiza, habiendo conseguido en los últimos años un gran avance en la implementación de los 17 objetivos, esto se recoge junto con otras herramientas en el Plan de Objetivos y Metas Ambientales que el Sistema de Gestión Ambiental de la UMA desarrolla anualmente y que se ajusta a estas líneas estratégicas, estableciendo metas específicas en consonancia con ellas y acciones a materializar en el campus a lo largo de cada período, Resultados Enriquece los

proyectos transversales, futuros trabajos evaluarán el impacto del proyecto. Situación actual Continuidad del proyecto (Santoyo-Ramón J., Fortes S., Otros: 2019).

2. NUEVAS COMPETENCIAS QUE DEBEN INCORPORARSE EN EL PERFIL DEL CONTADOR

Analizar la perspectiva de la profesión del Contador Público en el mercado del futuro, requiere la consideración del contexto económico global, en estos momentos afectados por la pandemia del Covid-19 que ha acelerado algunos procesos, tal como el impacto de la tecnología en los sistemas de información de los preparadores o emisores de información.

Ello constituye una preocupación mundial y por ende también, en el ámbito de la Comisión Técnica de Investigación Contable, lo cual también ha motivado para generar el presente trabajo interamericano.

Uno de los organismos trascendentes para nuestra profesión, la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) ha expresado que a medida que la automatización y la tecnología continúen impulsando modelos de negocio cambiantes, el papel de los contadores y auditores deberá evolucionar y adaptarse rápidamente, para contribuir activamente al “desarrollo de una **profesión preparada para el futuro—relevante, respetable, valorada, sostenible—** que sea atractiva para una diversidad de talentos nuevos y existentes; y satisfaga las necesidades de las organizaciones (en los sectores público y privado) y la Sociedad”

Para nuestra Comisión Técnica de Investigación Contable, y en relación con este Trabajo Interamericano resulta relevante el impacto de la Tecnología en la Contabilidad, que podemos sintetizar

2.1 CONTABILIDAD EN LA NUBE

De acuerdo con publicación de la IFAC según la mayoría de las estimaciones, el mercado de la contabilidad basada en la nube tendrá un valor de alrededor de 4.250 millones de dólares para fines de 2023 y se prevé que esa cifra crezca exponencialmente a fines de la década.

Si bien, la contabilidad basada en la nube, es todavía una tendencia relativamente nueva en el sector financiero, ya tiene un efecto significativo en la forma en que trabajan muchas Organizaciones Contables Profesionales (PAO). La migración a la nube puede ahorrarle tiempo, dinero y esfuerzo a una organización y eliminar la necesidad de instalar un costoso software de contabilidad en máquinas individuales, con licencias independientes.

La contabilidad en la nube (a veces también conocida como contabilidad en línea), por otro lado, sería una opción mucho más segura y eficiente. Se puede acceder a las finanzas y los datos de una organización a través de cualquier máquina y en cualquier ubicación, por cualquier individuo, siempre que tenga las credenciales adecuadas. Hay menos riesgo de perder datos, si algo desafortunado le sucede a los servidores físicos.

Esta modalidad, es un cambio trascendente para el ejercicio de la profesión del Contador, pero también es un aspecto que las Universidades deberán incorporar en sus currículos y en el proceso de enseñanza – aprendizaje de sus estudiantes de contaduría pública ya que no podrán continuar utilizando sistema de procesamiento de información que están siendo reemplazados en forma acelerada

De acuerdo con “El Informe del Futuro del Empleo 2018” del Foro Económico Mundial existe una demanda acelerada de analistas de datos y científicos, especialistas en “big data”, especialistas en transformación digital y servicios de tecnología de la información. Los contadores tenemos los comportamientos y competencias que coinciden con estos roles que serán requeridos en el futuro. En el “Informe del Futuro del Empleo 2018” se mencionan las siguientes conclusiones que deberán ser consideradas en el entorno de la Pandemia del Covid – 19:

- i) Para 2022, 75 millones de empleos pueden ser desplazados por un cambio en la división del trabajo entre humanos y máquinas.
- ii) Un grupo de perfiles de trabajo se volverá cada vez más redundante, lo que incluye contadores y auditores.

- iii) Podrían surgir 133 millones de empleos para 2022, lo que apunta a una economía mundial en crecimiento en lugar de contraerse.

Para enfrentar estos desafíos, resulta imprescindible apoyar la adopción e implementación de estándares internacionales de alta calidad, en materia de Educación, orientados a la competencia de los contadores durante su desarrollo profesional inicial y continuo.

A efectos de analizar esta situación será necesaria considerar la formación académica del Contador Público y para ello resulta indispensable la consideración de las Normas Internacionales de Educación (IES) de la Federación Internacional de Contadores Públicos - Junta de Normas Internacionales de Educación en Contabilidad (IFAC — IAESB) que también forman parte de las Declaraciones de Obligaciones de los Miembros /DOM), en este caso DOM 2, ya que constituyen el pilar o fundación de la profesión contable.

Las IES, presentan los principios, conceptos y disposiciones subyacentes que requiere la educación o formación en contabilidad, tanto en el nivel de desarrollo profesional inicial como en el nivel de desarrollo profesional continuo, para lo cual todos los actores involucrados (Universidades, Organismos Profesionales, Ministerios de Educación) deben esforzarse por alinearse al entorno de las IES.

2.2. REVISION DE LAS IES

Las IES fueron revisadas en 2019 poniendo énfasis sobre aspectos relevantes en la formación del Contador Público, afectando competencias relevantes tales como:

- Escepticismo profesional;
- Las tecnologías de la información, visión digital, integración de datos, síntesis y análisis, y comunicación TIC, utilizando las redes sociales y los dispositivos inteligentes;
- Interrogación, síntesis y análisis de datos. Las competencias que necesitan las personas para trabajar eficazmente con datos estructurados y no estructurados, por ejemplo,

evaluar si los datos son completos, precisos y relevantes, y comprender las excepciones a las expectativas;

- Visión de negocios;
- Competencias de comportamiento;
- Evaluaciones de riesgos, análisis predictivos y el uso efectivo de herramientas de visualización.

Resultados del aprendizaje de la competencia técnica

Los organismos miembros de la IFAC prescribirán los resultados de aprendizaje de la competencia técnica que deben alcanzar los aspirantes a profesionales en contabilidad al final del Desarrollo Profesional Inicial (en adelante DPI). Estos resultados de aprendizaje deberán incluir los que figuran en la siguiente tabla, de conformidad a la IES 2 (revisada 2019).

a) Área: Financiera, Contable e Informes:

1. Aplicar los principios contables a las transacciones y otros eventos.
2. Aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) u otras normas pertinentes a las transacciones y otros eventos.
3. Evaluar la idoneidad de las políticas contables utilizadas para preparar los estados financieros.
4. Preparar estados financieros, incluidos los estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF u otras normas pertinentes.
5. Interpretar los estados financieros y la información correspondiente.
6. Interpretar informes que incluyan datos e información no financiera.

b) Área: Contabilidad gerencial

1. Preparar datos e información para apoyar la toma de decisiones de gestión en temas como planificación, presupuestos, control de calidad, medición de rendimientos y análisis comparativos.

2. Aplicar técnicas para apoyar la toma de decisiones de la dirección, incluyendo el cálculo del costo de los productos, el análisis de desviaciones de inventario, y la elaboración de presupuestos y previsiones.
3. Aplicar técnicas cuantitativas adecuadas para analizar el comportamiento de los costos y de los factores que los determinan.
4. Analizar datos e información para apoyar la toma de decisiones de la dirección de gestión.
5. Evaluar el rendimiento de los productos y los segmentos de negocio.

c) Área: Finanzas y Gestión financiera

1. Comparar las distintas fuentes de financiación disponibles para una organización.
2. Analizar el flujo de caja y las necesidades de capital circulante de una organización.
3. Analizar la posición financiera actual y futura de una organización, utilizando técnicas que incluyan el análisis de ratios, el análisis de tendencias y el de tesorería.
4. Evaluar la idoneidad de los componentes utilizados para calcular el costo de capital de una organización.
5. Aplicar las técnicas para presupuestar el capital en la evaluación de las decisiones de inversión de capital.
6. Explicar los enfoques de valoración de ingresos, de activos y de mercado utilizados para las decisiones de inversión, la planificación empresarial y la gestión financiera a largo plazo.

d) Área: Impositiva

1. Explicar los impuestos nacionales y regímenes impositivos.
2. Preparar cálculos de impuestos directos e indirectos para individuos y organizaciones.

3. Analizar las cuestiones fiscales asociadas a las transacciones internacionales.
4. Explicar las diferencias entre planificación fiscal, elusión fiscal y evasión de impuestos

e) Área: Auditoría

1. Describir los objetivos y las fases de la realización de una auditoría de los estados financieros.
2. Aplicar las Normas Internacionales de Auditoría u otras normas de auditoría, leyes y reglamentos aplicables a una auditoría de estados financieros.
3. Evaluar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros y considerar el impacto en la estrategia de auditoría.
4. Aplicar los métodos cuantitativos que se utilizan en los encargos de auditoría.
5. Identificar las pruebas de auditoría pertinentes, para fundamentar los juicios, tomar decisiones y llegar a conclusiones razonables
6. Concluir si se han obtenido pruebas de auditoría suficientes y adecuadas.
7. Explicar los elementos clave de los encargos de aseguramiento y normas aplicables que son relevantes para dichos encargos.

f) Área: Gobierno, gestión de riesgos y control interno

1. Explicar los principios de buen gobierno, incluyendo los derechos y responsabilidades de los propietarios, los inversores y los encargados de gobierno; y el papel de las partes interesadas en el gobierno, requisitos de divulgación y transparencia.
2. Analizar los componentes del marco de gobierno de una organización
3. Analizar los riesgos y oportunidades de una organización.
4. Analizar los componentes del control interno relacionados con la información financiera.

5. Analizar la adecuación de los sistemas, procesos y controles para recopilar, generar, almacenar, acceder, utilizar o compartir datos e información.

g) Área: Leyes y reglamentos empresariales

1. Explicar las leyes y reglamentos que rigen las diferentes formas de entidades jurídicas.
2. Explicar las leyes y reglamentos aplicables al entorno en el que operan los contables profesionales.
3. Aplicar las normas de protección de datos al recopilar, generar, almacenar, acceder, utilizar o compartir datos e información.

h) Área: Información y comunicación de las tecnologías:

1. Explique el impacto de los desarrollos de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) en el entorno y el modelo de negocio de una organización.
2. Explicar cómo las TIC apoyan el análisis de datos y la toma de decisiones.
3. Explicar cómo las TIC apoyan la identificación, la información y la gestión de riesgos en una organización.
4. Utilizar las TIC para analizar datos e información.
5. Utilizar las TIC para mejorar la eficiencia y la eficacia de la comunicación.
6. Aplicar las TIC para mejorar la eficiencia y la eficacia de los sistemas de una de una organización.
7. Analizar la adecuación de los procesos y controles de las TIC.
8. Identificar mejoras en los procesos y controles de las TIC.

i) Área: Negocios y organización del entorno empresarial:

1. Describir el entorno en el que opera una organización, incluyendo los principales aspectos económicos, legales, normativos, políticos, tecnológicos, sociales y culturales.

2. Analizar los aspectos del entorno global que afectan al comercio y las finanzas internacionales.
3. Identificar las características de la globalización, incluido el papel de las multinacionales y los mercados emergentes.

j) Área Economía

1. Describir los principios fundamentales de la microeconomía y la macroeconomía.
2. Describir el efecto de los cambios en los indicadores macroeconómicos sobre la actividad empresarial.
3. Explicar los diferentes tipos de estructuras de mercado, incluyendo la competencia perfecta, la competencia monopolística, el monopolio y el oligopolio.

k) Área: Estrategia empresarial y gestión empresarial

1. Explicar las distintas formas en que pueden diseñarse y estructurarse las organizaciones
2. Explicar la finalidad y la importancia de los distintos tipos de áreas funcionales y operativas dentro de las organizaciones.
3. Analizar los factores externos e internos que pueden influir en la estrategia de una organización.
4. Explicar los procesos que pueden utilizarse para desarrollar e implementar la estrategia de una organización.
5. Explicar cómo pueden utilizarse las teorías del comportamiento organizativo para mejorar el rendimiento del individuo, del equipo y de la organización.

En el caso de la IES 4 las competencias a considerar en cada una de las categorías son las siguientes.

Tabla 1. I.E.S. 4 - Resultados del aprendizaje de valores, ética y actitudes profesionales

Área de Competencia (Nivel de competencia)	Resultados del aprendizaje
a) Escepticismo profesional y Juicio Profesional. (Intermedio)	<ul style="list-style-type: none"> (i) Aplicar una mente inquisitiva al recopilar y evaluar datos e información; (ii) Aplicar técnicas para reducir el sesgo al resolver problemas, informar juicios, tomar decisiones y llegar a conclusiones bien razonadas; (iii) Aplicar el pensamiento crítico al identificar y evaluar alternativas para determinar un apropiado curso de acción.
b) Principios Éticos. (Intermedio)	<ul style="list-style-type: none"> (i) Explicar la naturaleza de la ética; (ii) Explicar las ventajas y desventajas de enfoques basados en reglas y principios éticos; (iii) Identificar amenazas al cumplimiento normativo con los principios fundamentales de la ética; (iv) Evaluar la importancia de las amenazas al cumplimiento normativo con los principios fundamentales de la ética y responder adecuadamente; (v) Aplicar los principios fundamentales de la ética a la hora de recopilar, generar, almacenar, acceder, utilizar o compartir datos e información; (vi) Aplicar los requerimientos éticos pertinentes al comportamiento profesional en el cumplimiento de los estándares normativos³.
c) Compromiso con el interés público. (Intermedio)	<ul style="list-style-type: none"> (i) Explicar el rol y la importancia de la ética dentro de la profesión y en relación con el concepto de responsabilidad social; (ii) Explicar el rol y la importancia de la ética en relación a los negocios y la buena gobernanza; (iii) Analizar la interrelación entre la ética y el derecho, incluyendo la relación entre leyes, regulaciones e interés público; (iv) Analizar las consecuencias del comportamiento no ético para el individuo, la profesión y el público

Ante un entorno de modelos de negocios cambiantes con requerimientos profesionales adecuados al nuevo escenario los organismos miembros de la IFAC deberán revisar y actualizar periódicamente los programas de educación contable profesional que estén diseñados para lograr los resultados de aprendizaje, previstos en las IES en general y de las IES N° 2 y N° 4

en particular, aun considerando que a nivel internacional, existen importantes diferencias legales y reglamentarias que determinan el punto de cualificación (o licencia) de los profesionales contables. Cada organismo miembro de la IFAC puede definir la relación adecuada entre el final del DPI y el punto de cualificación (o licencia) para sus miembros.

La competencia profesional puede describirse y clasificarse de muchas maneras diferentes. En el marco de las IES, la competencia profesional es la capacidad de desempeñar una función con arreglo a una norma definida. La competencia profesional va más allá del conocimiento de principios, normas, conceptos, hechos y procedimientos; es la integración y aplicación de: competencia técnica, habilidades profesionales, ética y actitudes profesionales.

Un área de competencia es una categoría para la que se puede especificar un conjunto de resultados de aprendizaje relacionados.

Las áreas de competencia dentro de la competencia técnica incluyen la contabilidad e información financiera, la fiscalidad y la economía; las áreas de competencia dentro de la competencia profesional incluyen las intelectuales y organizativas; y las áreas de competencia dentro de los valores, la ética y las actitudes profesionales incluyen los principios éticos, el escepticismo profesional y el juicio profesional.

Los resultados del aprendizaje establecen el contenido y la profundidad del conocimiento, la comprensión y la aplicación requeridos para cada área de competencia especificada. Los resultados del aprendizaje pueden alcanzarse en el contexto de un entorno laboral o de un programa de formación contable profesional.

3. LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN LA FORMACION PROFESIONAL DE LAS UNIVERSIDADES LATINOAMERICANAS

En la actualidad la contabilidad ha estado en constantes cambios y evolución por las nuevas necesidades que surgen, tanto de quienes están en la formación académica (universidades)

como de quienes necesitan de sus conocimientos (sector empresarial) por lo que se ha fortalecido el aspecto pragmático y se ha reforzado sus conocimientos en lo metodológico.

Es así como Mattessich presenta las siguientes características para que la teoría general de la contabilidad:

1. Formulación y utilización de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos.
2. Adaptación de instrumentos científicos generales y métodos de otras ciencias a la teoría general de la contabilidad.
3. Orientación de la contabilidad hacia objetivos específicos y modelos de información de gestión con objetivos concretos.
4. Integración de áreas contables específicas en una unidad coherente y ampliada.
5. Procedimientos sistemáticos de comprobación de modelos e hipótesis alternativas para un objetivo idéntico.

Por otro lado, la contabilidad como disciplina de la profesión propende ser pertinente a los cambios del entorno, es aquí donde el desarrollo intelectual puede ayudar al manejo de situaciones cambiantes que impone el modelo de globalización a través de los aspectos de observación, medición, análisis, evaluación, información y control de las diferentes variables que contribuyen a mejorar la información.

Lo anterior, conlleva a consolidar la contabilidad como ciencia a partir de la disciplina en beneficio de la sociedad, por lo que se requiere que los profesionales contables se formen en las universidades para atender las demandas actuales no solo desde lo pragmático sino desde lo metodológico.

De su parte el pragmatismo y el materialismo han ejercido una significativa influencia en el pensamiento contable, en el cual lo verdadero está constituido por lo útil, práctico, concreto y productivo en el proceso de generación de bienestar para el ser humano, por lo que la ciencia

contable ha respondido fielmente a los paradigmas creados por el positivismo, a saber: el funcionalismo y el estructuralismo, por lo que hoy existen los sistemas contables, la clasificación y distribución de las cuentas en los estados financieros, las técnicas de registro utilizadas (reconocimiento, medición y presentación), el ciclo contable, los métodos y procedimientos de auditoría, entre otros.

Desde lo metodológico la investigación como técnica de profundización del conocimiento, la contabilidad requiere el diseño constante de modelos de investigación que se acoplen a las necesidades del contexto socioeconómico desde el ámbito interdisciplinario y multidisciplinario. De aquí, la necesidad de fomentar la investigación contable, que hasta la fecha ha dado respuestas a las necesidades del entorno cambiante, mostrando con esto su capacidad para adaptarse a los cambios.

Tabla 2. Elementos de las ciencias aplicados a la contabilidad

Elementos de las ciencias (Bunge)	Elementos en la contabilidad (García Casella)
Una visión general o trasfondo filosófico que consta de: <ul style="list-style-type: none"> • Una ontología de cosas cambiantes • Una gnoseología realista y crítica • Un <i>ethos</i> de la libre búsqueda de la verdad 	Una visión general o trasfondo filosófico que consta de: <ul style="list-style-type: none"> • Un estudio de los entes cambiantes (las empresas) • Una teoría del conocimiento que reconoce como reales los objetos que estudia, pero con sentido crítico. • Una ética de la verdad no atada al poder, el dinero, el gremio, el consenso.
Un dominio compuesto exclusivamente de entes reales, certificados o presuntos, pasados, presentes y futuros	Un dominio o universo del discurso compuesto por entes reales certificados (transacciones, empresas, actividad contable, informes contables) y por entes presuntos (grupos de interés). Estos podrán ser pasados (históricos, presentes (actuales) y futuros (proyectados)

Una colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmados (aunque no incorregibles) obtenidos en otros campos de investigación relevantes	Una colección de datos, hipótesis y teorías obtenidos de la Economía, la Administración, la Sociología, la Psicología y la Matemática.
Problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza (en particular las leyes) de los miembros de los entes reales, certificados o presuntos, pasados, presentes o futuros.	Problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza de las transacciones, empresas, actividades contables e informes contables. A la vez, problemas concernientes a otros componentes de la contabilidad tales como hipótesis y teorías obtenidas de otros campos, su propia visión general, teorías, hipótesis y datos contables.
Una colección de datos, hipótesis y datos al día y comprobables (aunque no finales) compatibles con la colección de datos, hipótesis y teorías al día.	Una colección de teorías contables, hipótesis contables y datos contables al día compatibles con la colección respectiva obtenida de la Economía, la Administración, la Sociología, la Psicología y la Matemática. Fueron obtenidos por los investigadores contables desde Luca Pacioli por lo menos desde 1850, en el llamado período científico de la contabilidad.
El descubrimiento o uso de leyes de los entes reales, certificados o presuntos pasados, presentes o futuros, la sistematización (en teorías) de hipótesis acerca de estos entes y el refinamiento de métodos en los procedimientos.	El descubrimiento o uso de leyes (hipótesis confirmadas) de la actividad contable, la sistematización (en teorías) de hipótesis acerca de esa actividad y el refinamiento de métodos o procedimientos de investigación contable.

Fuente: Saavedra María & Saavedra M.

Tabla 3. Ejemplo de respuestas de la contabilidad a las necesidades del entorno

Elemento	Respuesta
TICs	XBRL (<i>eXtensible Business Reporting Language</i>), herramienta tecnológica que busca estandarizar y facilitar el uso e intercambio electrónico de datos financieros preparados de acuerdo con las NIIF.
Globalización	Normas internacionales de Información Financiera, pretende estandarizar la información financiera con el fin de promover la transparencia y mejorar la calidad y comparabilidad de la información financiera.
Mercado de capitales	Valoración, la contabilidad proporciona nuevos elementos de valoración para los diferentes conceptos de los estados financieros.
Medio ambiente	Protocolo de Kioto, D. sostenible, Bonos de carbono, Contabilidad ambiental, Informes ambientales
Sociedad	Pacto global RS, Informes de RS, Balance social y construcción de indicadores en los procesos contables.
Ética	Código de ética IFAC, como respuesta a la pérdida de confianza por parte de los grupos de interés.
Sistemas políticos y económicos	Capitalismo, socialismo, otros. La contabilidad mediante la homogenización de las normas no reconoce las diferencias de los sistemas políticos ni económicos.

Fuente: Saavedra María & Saavedra M.

En coherencia a lo anterior y de acuerdo con Ortiz en su artículo Fronteras de la investigación contable-financiera económica: Autonomía e interdisciplinariedad, la integración entre la práctica contable y la teoría, exigiría de esa manera que la primera se relacionara no sólo con la forma de preparación de la información, sino que debe incluirse también la medición del impacto que generaría dicha información mediante:

1. La evaluación del control sobre el sistema empírico en que se practica
2. La pertinencia para la sociedad en general
3. La integración con los análisis económicos y los análisis del campo financiero, en un verdadero enfoque interdisciplinario de doble vía.

Por su parte los que imparten las disciplinas vinculadas a la contabilidad, entre las cuales se encuentran las universidades latinoamericanas, manifiestan fuertes críticas de su situación actual tanto en su práctica, como en su teoría y enseñanza, lo que ratifica que la contabilidad debe concebirse de una manera menos técnica y específica ya que la práctica contable no proporciona:

- a. Una escala objetiva de valuación para ser utilizada en la toma de decisiones y en la auditoría de gestión administrativa.
- b. La teoría contable ha desarrollado un cuerpo de conocimiento más de carácter dogmático que científico.
- c. En lo pedagógico, la enseñanza contable hace más énfasis en lo técnico, sin relacionar los nuevos logros científicos con el conocimiento contable.

F) RESULTADOS

La encuesta obedece a un cuestionario de 10 preguntas, se aplicó a 36 Universidades y el propósito fue indagar tres grandes tópicos: Universidades Sostenibles, Nuevas Competencia e Investigación; para la práctica contable.

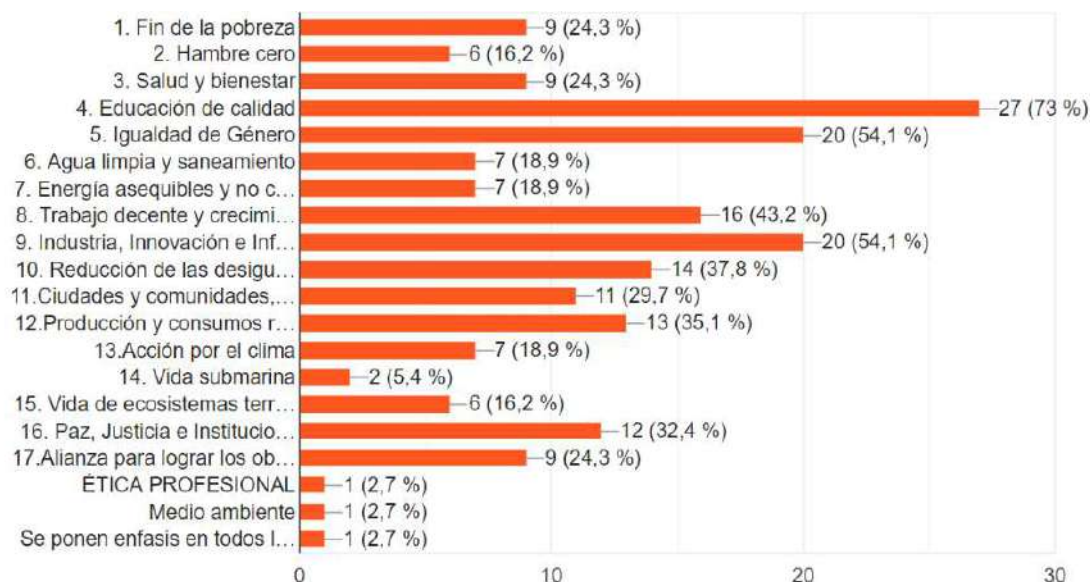
Tabla 4. Universidades encuestadas

No.	País	Universidades
1	Argentina	Universidad de Buenos Aires (UBA) Facultad de Ciencias Económicas
2	Argentina	Universidad del Norte Santo Tomás de Aquino - UNSTA
3	Argentina	Universidad Nacional del Litoral
4	Argentina	Universidad Nacional de la Matanza
5	Argentina	Universidad Nacional José Paz
6	Chile	Univ. Católica del Maule (Escuela de Adm. y Aud. Talca Facultad de Cs. Soc. y Econ.)
7	Colombia	Corporación Universidad Piloto de Colombia (Bogotá)
8	Colombia	Red de Investigación de Ciencias Econ, Adm. y Contables - RED ICEAC
9	Colombia	Corporación Universitaria Minuto de Dios
10	Colombia	Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia
11	Colombia	Universidad Libre
12	Colombia	Cooperativa de Colombia
13	Colombia	Universidad del Quindío
14	Colombia	Universidad Subcolombiana
15	Colombia	Universidad de la Amazonía
16	Costa Rica	Universidad Fidélitas
17	Ecuador	Universidad De Las Fuerzas Armadas Espe
18	Ecuador	Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí
19	Ecuador	Instituto Tecnológico Superior Luis Napoleón Dillon
20	El Salvador	Universidad de El Salvador
21	España	Universitat De Valencia
22	España	UNED
23	México	Universidad de Occidente en México
24	Panamá	Universidad Autónoma de Chiriquí (UNACHI)
25	Perú	Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP)
26	Perú	Universidad Privada de Tacna
27	Perú	Universidad Ricardo Palma
28	Perú	Universidad Nacional Mayor de San Marcos
29	Perú	Universidad Nacional de Piura
30	Perú	Universidad Nacional Autónoma de Puno
31	Perú	Universidad Tecnológica del Perú
32	Perú	Universidad Nacional del Callao
33	Rep. Dom.	Universidad APEC
34	Uruguay	Universidad ORT
35	Uruguay	Universidad De La Republica
36	Argentina	Universidad Nacional De Entre Ríos

Fuente: Elaboración Propia

1) ¿Cuáles de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) se han incorporado en su Universidad para la formación académica profesional?

Respuestas:



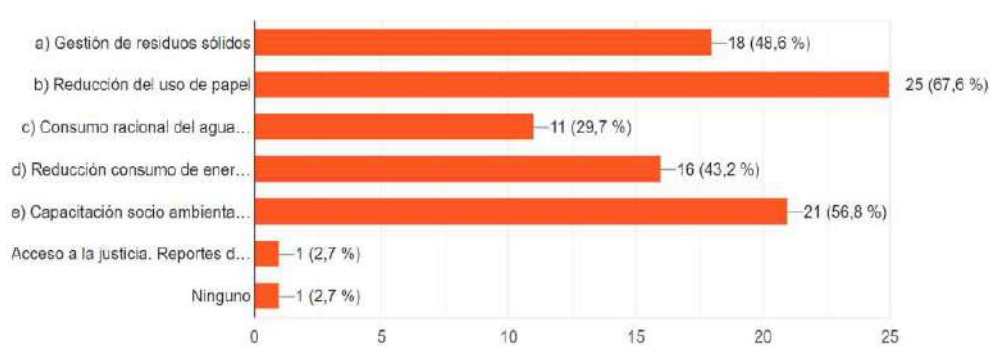
Análisis e Interpretación

Las respuestas de los encuestados determinan que un 73% ha incorporado el ODS 4 “Educación de Calidad” en su universidad, le siguen con un porcentaje de 54.1%, para ambos, a los ODS 5 “Igualdad de Género” y ODS 9 “Industria, innovación e infraestructura”. Sin embargo, se ponen énfasis a los conceptos “Medio Ambiente” y “Ética Profesional”.

El análisis de los resultados, confirma la Resolución 72/222 de la Asamblea General de las Naciones Unidas 2019, señalando que la Educación para el Desarrollo Sostenible es un elemento integral del ODS 4 relacionado con la calidad de la educación, el cual lo convierte en un factor decisivo para lograr los otros ODS. Esto implica reorientar los procesos de enseñanza y aprendizaje en las universidades, innovando su estructura académica y organizacional para convertirse en universidades inteligentes y sostenibles.

2) ¿Qué actividades de gestión ambiental realiza su Universidad?

Respuestas:



Análisis e Interpretación

Las respuestas de los encuestados determinan que el 67.6% aplica el indicador “Reducción del uso de papel”, le siguen con un 56.8% “Capacitación socio ambiental” y 48.6% “Gestión de residuos sólidos”, el menor porcentaje con 29.7% corresponde a “consumo racional del agua”

Efectivamente, desde hace muchos años, las universidades han tomado conciencia de reducir el uso de papel, y el resultado se confirma con el segundo porcentaje más alto, que se refiere a la capacitación socio ambiental, tanto el personal administrativo, como docentes y estudiantes; aplican buenas prácticas de reciclaje del papel; además el uso de la tecnología ha permitido que progresivamente disminuya la impresión de documentos físicos y nos adecuemos a los archivos digitales.

3) Ante un entorno cambiante y con diversidad de incertidumbres, que requiere información financiera confiable, completa y accesible para un mercado cada vez más globalizado, ¿Cuáles son las nuevas competencias que considera de interés para formar estudiantes profesionales calificados? Enunciar:

Respuestas:

Las respuestas fueron las siguientes:

1. *Competencia digital*
2. *Contabilidad social y ambiental, análisis económico financiero y estados proyectados*
3. *Investigación*

4. *Liderazgo consciente*
5. *Diferencias entre las normas tributarias internas de cada país y las NIIF plenas.*
6. *Gestionar la sostenibilidad empresarial*
7. *Financiamiento empresas para sostenibilidad, herramientas sociales y ambientales sostenibles*
8. *Competencias humanistas*
9. *Habilidades blandas*
10. *Conocimiento de la realidad económica y social*
11. *Innovación inteligente. Tecnologías de la información. Trabajo colaborativo.*
12. *Comprende y prepara el Reporte Integrado.*
13. *Competencias en inteligencia emocional, responsabilidad social y gestión ambiental*
14. *Cultura ambiental, educación financiera, ética y respeto por el prójimo.*
15. *Innovación*
16. *Éticos*
17. *Compresión de fenómenos sociales y ambientales globales. Humanización. Pensamiento cuantitativo*
18. *Desarrollo de marca personal para el emprendimiento*
19. *Divulgar Normas Internacionales para la formación del contador público.*
20. *Gestión socialmente responsable de las entidades*
21. *Habilidades blandas y tecnológicas*
22. *Transparencia de la información financiera y responsabilidad social*
23. *Adaptación. Innovación, emprendedurismo.*
24. *Las denominadas habilidades blandas (comunicación, motivación, liderazgo, trabajo colaborativo, etc.) además de la currícula*
25. *Sostenibilidad, integridad, capacidad analítica y crítica*
26. *La aprensión de conocimientos sólidos articulados desde la ciencia con una visión más allá de lo financiero, para articular innovaciones sostenibles en este entorno cambiante*
27. *Adaptación al cambio-análisis y gestión de información financiera y no financiera – negociación - gestión de riesgo*
28. *Análisis de políticas macroeconómicas*
29. *Adaptación a cambios constantes*
30. *Aplicación de conocimiento*
31. *Profesionales con ética profesional para un mercado transparente*
32. *Entender los reportes de sostenibilidad.*

33. *Metodologías y valores*
34. *Dominio de sistemas de información, habilidades blandas, inteligencia emocional, redacción y ortografía, pensamiento crítico, capacidad de síntesis.*
35. *Información de sustentabilidad, reportes integrados, creación de valor, estrategia, tecnologías de la información*
36. *Potenciar trabajo en equipo*

Análisis e Interpretación

A. ANALISIS POR AREAS DE LAS COMPETENCIAS PROPUESTAS

A.1 FORMACION EN TECNOLOGIA (5)

- 1) Competencia digital
- 11) Innovación inteligente. **Tecnologías de la información.** Trabajo colaborativo.
- 21) Habilidades blandas y **tecnológicas**
- 34) **Dominio de sistemas de información,** habilidades blandas, inteligencia emocional, redacción y ortografía, pensamiento crítico, capacidad de síntesis.
- 35) Información de sustentabilidad, reportes integrados, creación de valor, estrategia, **tecnologías de la información**

A.2 FORMACION EN INFORMACION NO FINANCIERA (10)

- 2) **Contabilidad social y ambiental,** análisis económico financiero y estados proyectados
- 6) Gestionar la sostenibilidad empresarial
- 7) Financiamiento empresas para sostenibilidad, herramientas sociales y ambientales sostenibles
- 12) Comprende y prepara el Reporte Integrado.
- 13) Competencias en inteligencia emocional, **responsabilidad social y gestión ambiental**
- 14) **Cultura ambiental,** educación financiera, ética y respeto por el prójimo.
- 20) Gestión socialmente responsable de las entidades
- 22) Transparencia de la información financiera y **responsabilidad social**
- 32) Entender los reportes de sostenibilidad
- 35) **Información de sustentabilidad, reportes integrados, creación de valor, estrategia,** tecnologías de la información

A.3 FORMACION EN INFORMACION FINANCIERA (2)

2) Contabilidad social y ambiental, **análisis económico financiero y estados proyectados**

22) **Transparencia de la información financiera** y responsabilidad social

A.4 FORMACION ETICA (3)

14) Cultura ambiental, educación financiera, ética y respeto por el prójimo.

16) Éticos

31) Profesionales con ética profesional para un mercado transparente

A. 5 FORMACION EN DIVERSAS AREAS (23)

3) Investigación

4) Liderazgo consciente

5) Diferencias entre las normas tributarias internas de cada país y las NIIF plenas

8) Competencias humanistas

9) Habilidades blandas

10) Conocimiento de la realidad económica y social

13) Competencias en inteligencia emocional, *responsabilidad social y gestión ambiental*

15) Innovación

17) Compresión de fenómenos sociales y ambientales globales. Humanización. Pensamiento cuantitativo

18) Desarrollo de marca personal para el emprendimiento

19) Divulgar Normas Internacionales para la formación del contador público.

21) **Habilidades blandas** y tecnológicas

23) Adaptación. Innovación, emprendedurismo.

24) Las denominadas habilidades blandas (comunicación, motivación, liderazgo, trabajo colaborativo, etc.) además de la currícula

25) Sostenibilidad, integridad, capacidad analítica y crítica

26) La aprensión de conocimientos sólidos articulados desde la ciencia con una visión más allá de lo financiero, para articular innovaciones sostenibles en este entorno cambiante

27) Adaptación al cambio-análisis y gestión de información financiera y no financiera – negociación - gestión de riesgo

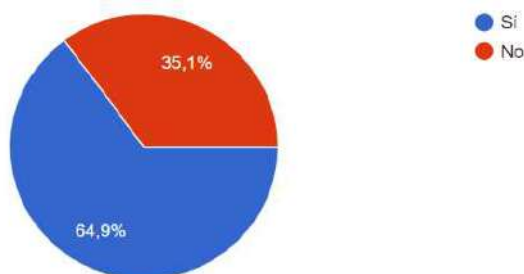
28) Análisis de políticas macroeconómicas

29) Adaptación a cambios constantes

- 30) Aplicación de conocimiento
 - 33) Metodologías y valores
 - 34) Dominio de sistemas de información, **habilidades blandas, inteligencia emocional, redacción y ortografía, pensamiento crítico, capacidad de síntesis.**
 - 36) Potenciar trabajo en equipo
-

4) **En el Plan de Estudios de la carrera de Contador Público o similar, en materia de Competencias, ¿se han considerado las Normas Internacionales de Educación de la IFAC, especialmente la IES N° 2?**

Respuestas:



Análisis e Interpretación

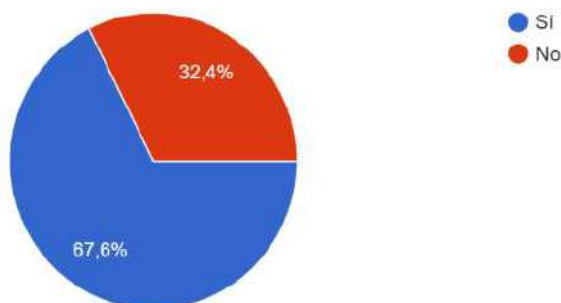
De la misma resulta que el 64% de las Universidades consideran las IES en sus planes de estudio de la carrera de Contador Público y 34 % NO las consideren, por lo cual la muestra refleja la preocupación enunciada en este trabajo.

Las IES establecen las competencias necesarias que todos los aspirantes y actuales profesionales de la contabilidad, deben demostrar y mantener. Las PAO latinoamericanas enfrentan una baja conciencia de las partes interesadas sobre la importancia de las IES y no tienen las facultades legales para efectuar los cambios, por ello mediante este trabajo interamericano, uno de sus objetivos ha sido analizar el grado de utilización de las mismas. y también las competencias que actualmente las Universidades consideran relevantes para la formación de sus Estudiantes y futuros profesionales en ejercicio de la Contaduría Pública.

5) **¿En el desarrollo de los cursos de la carrera de Contador Público o similar, los profesores vinculan las investigaciones basadas en estudio de casos donde reflejen la**

indagación, problema, oportunidades, resultados y/o soluciones a la gestión ambiental empresarial?

Respuestas:



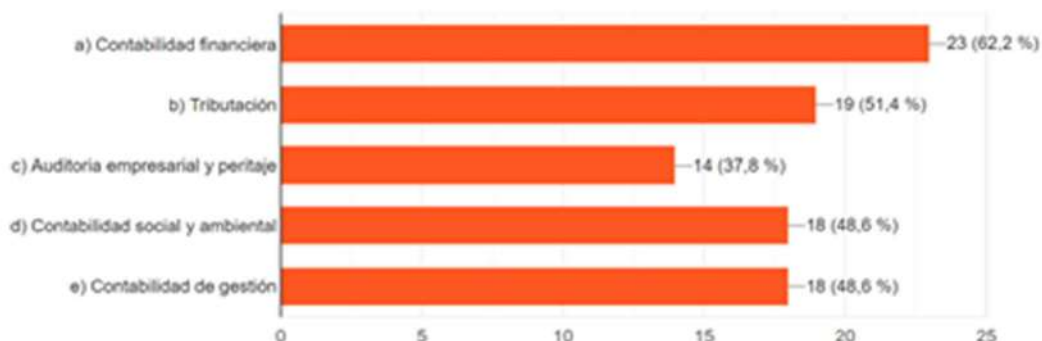
Análisis e Interpretación

Las respuestas determinaron que un 67.6% manifiestan que, dentro de las asignaturas impartidas para la formación del contador, vinculan las investigaciones basadas en estudios de casos con la gestión empresarial, ante un porcentaje minoritario de 32.4% que no relaciona este método en las asignaturas

El estudio de caso utilizado por la mayoría de las universidades latinoamericanas encuestadas, permite deducir que éste método de investigación se adecua más en la formación del contador, permitiendo plantear un problema, presentar resultados y solución en la gestión ambiental empresarial.

6) Dentro del desarrollo de la investigación en el programa de Contador Público o similar, se generan con mayor frecuencia en las áreas de:

Respuestas:



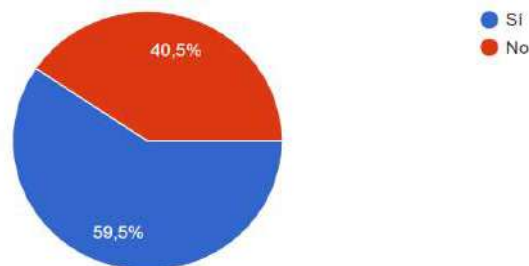
Análisis e Interpretación

Se observa que la investigación en la carrera de contador tiene como preferencia en primer lugar el área de contabilidad financiera con 62.2%, luego sigue tributación con 51.4% y tanto contabilidad social-ambiental como contabilidad de gestión con 48.6%, finalmente auditoría empresarial y peritaje con 37.8%

El resultado demuestra que la investigación se inclina hacia las áreas tradicionales como son contabilidad financiera y tributación. Asimismo, es importante resaltar que el interés por investigar en las áreas de contabilidad social y ambiental va incrementándose.

7) En su Universidad, ¿es obligatorio elaborar una investigación para graduar y/o titular a sus estudiantes?

Respuestas:



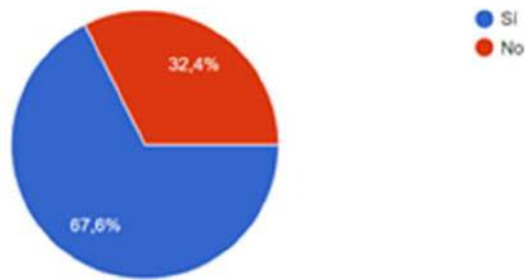
Análisis e Interpretación

Las respuestas de los encuestados señalan en un 59.5% que es obligatorio elaborar una investigación para graduar y/o titular a sus estudiantes, en tanto el 40.5% señalan que no es obligatorio.

En algunos países de Latinoamérica han regulado por ley esta obligatoriedad o es una política interna de cada institución.

8) ¿Los estudiantes, profesores, directivos y egresados participan en proyectos que vinculen al Estado, al sector empresarial y a otras universidades?

Respuestas:



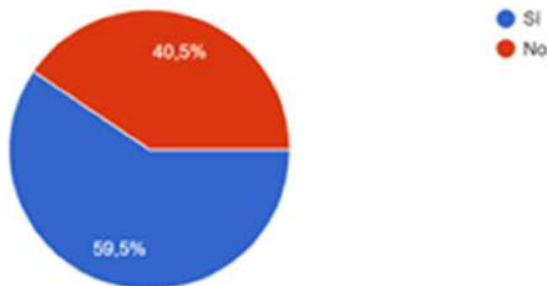
Análisis e Interpretación

El resultado de la encuesta determina que el 67.6% vinculan sus proyectos con el Estado, sector empresarial u otras universidades, mientras que el 32.4% señalan que no.

Es importante que los proyectos de investigación se articulen en su 100% con los sectores académicos, empresarial y el Estado, cuando no sucede esto, los resultados de la investigación no se son viables.

9) ¿Los profesores, estudiantes, egresados, del programa de Contador Público o similar, se encuentran vinculados a un grupo de investigación contable social ambiental?

Respuestas:



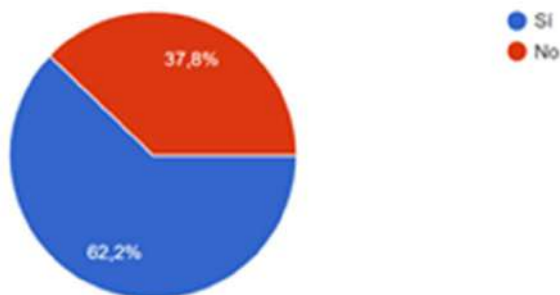
Análisis e Interpretación

En el programa de contador se puede observar que la comunidad universitaria se encuentra en un 59.5% vinculado a un grupo de investigación, el 40.5% no se encuentra en ningún grupo de investigación.

Pertenecer a un grupo de investigación es necesario por la multidisciplinariedad, interdisciplinariedad y transdisciplinariedad que requieren las teorías contables y fortalecerlas.

10) Los profesores del programa de Contador Público o similar, ¿Realizan investigación contable social y ambiental en cohesión con otros grupos de investigación a nivel de Latinoamérica?

Respuestas:



Análisis e Interpretación

El resultado determina que el 62.2% de los profesores realizan investigación contable ambiental con otros grupos a nivel de Latinoamérica, mientras que el 37.8% no mantienen tal relación.

Se puede observar que a nivel internacional existe gran interés en conocer otras realidades en relación al tema social y ambiental, aun cuando la preferencia interna se manifieste en las áreas tradicionales.

G) DISCUSIÓN DE RESULTADOS y GUIA DE DISCUSIÓN

G.1) DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Del análisis de los resultados se ha visto por conveniente presentar propuestas relacionadas con universidades sostenibles, nuevas competencias del contador público e investigación contables que deben ser aplicados en la formación del contador.

1. UNIVERSIDADES CON PLAN DE ESTUDIO SOSTENIBLE

Impacto en las competencias logradas en los primeros ciclos de estudios

Competencias de formación básica. Desarrollar la capacidad de análisis sobre los problemas de los negocios y hacer uso de razonamientos para la toma de decisiones financieras y prevención de futuros problemas. Aquí el Desarrollo Sostenible se convierte en un reto que requiere el estudiante que se está formando para ser un contable, comprenderá la relación del medioambiente y la sociedad, bajo una perspectiva empresarial. El estudiante conocerá el uso de herramientas cuantitativas y cualitativas que integren las variables que afectan la toma de decisiones y de esta forma, transformar los datos complejos que suministran las condiciones ambientales al lenguaje de las cifras.

Impacto en las competencias logradas en ciclos intermedios de estudios

Competencias de formación profesional. Comprender las teorías y los conceptos que fundamentan el análisis de la información y suministrar las herramientas para medir el desempeño empresarial, a partir de escenarios de riesgo, de inversión y financiamiento, sin olvidar el marco legal donde operan las empresas y su relación con los sistemas de información, como estrategia de apoyo. El Desarrollo Sostenible se articula aquí como indicador del desempeño empresarial, al impulsar un estudio de la forma como una entidad satisface sus propias necesidades, sin dejar de preservar los recursos medio ambientales y velando por mantener su capacidad de producción, mediante el empleo de tecnologías para medir, controlar y supervisar los elementos que influyen en su actividad económica. Contiene los lineamientos IFAC

Impacto en las competencias logradas en los últimos ciclos de estudios

Competencias de habilidades blandas y socio humanístico. Consolida y complementa el proceso de formación estimulando actitudes integrales y objetivas por parte del cuasi profesional, en el estudio y en la administración de los factores económicos, sin dejar de lado la búsqueda del bienestar ambiental y social.

Código de Ética del Contador

Desde lo metodológico la investigación como técnica de profundización del conocimiento, la contabilidad requiere el diseño constante de modelos de investigación que se acoplen a las necesidades del contexto socioeconómico desde el ámbito interdisciplinario y multidisciplinario. De aquí, la necesidad de fomentar la investigación contable, que hasta la fecha ha dado respuestas a las necesidades del entorno cambiante, mostrando con esto su capacidad para adaptarse a los cambios.

2. PROPUESTA: NUEVAS COMPETENCIAS

Las competencias relevadas han sido asociadas, en las Tablas 5 y 6 que se detalla a continuación con el listado de áreas técnicas y competencias previstas en la IES 2 revisada, vigente a partir de enero de 2021, destacando en color rojo, aquellas que no están contempladas en la misma.

LISTADO DE ÁREAS TÉCNICAS DE COMPETENCIA

- A. Área: Financiera, Contable e Informes
- B. Área: Contabilidad gerencial
- C. Área: Finanzas y Gestión financiera
- D. Área: Impositiva
- E. Área: Auditoria
- F. Área: Gobierno, gestión de riesgos y control interno
- G. Área: Leyes y reglamentos empresariales
- H. Área: Información y comunicación de las tecnologías
- I. Área: Negocios y organización del entorno empresarial
- J. Área Economía
- K. Área: Estrategia empresarial y gestión empresarial

Tabla 5. Matriz de competencias propuestas y áreas de trabajo

PROPUESTA DE NUEVAS COMPETENCIAS		ÁREAS TÉCNICAS DE COMPETENCIA										
		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1)	Competencia digital								X			
2)	Contabilidad social y ambiental, análisis económico financiero y estados proyectados	X	X									
3)	Investigación											
4)	Liderazgo consciente											
5)	Diferencias entre las normas tributarias internas de cada país y las NIIF plenas.	X			X							
6)	Gestionar la sostenibilidad empresarial									X		
7)	Financiamiento empresas para sostenibilidad, herramientas sociales y ambientales sostenibles			X								
8)	Competencias humanistas											
9)	Habilidades blandas											
10)	Conocimiento de la realidad económica y social						X					
11)	Innovación inteligente. Tecnologías de la información. Trabajo colaborativo.								X			
12)	Comprende y prepara el Reporte Integrado.											
13)	Competencias en inteligencia emocional, responsabilidad social y gestión ambiental.											
14)	Cultura ambiental, educación financiera, ética y respeto por el prójimo.									X		
15)	Innovación											
16)	Éticos											

17)	Compresión de fenómenos sociales y ambientales globales. Humanización. Pensamiento cuantitativo												
18)	Desarrollo de marca personal para el emprendimiento												
19)	Divulgar Normas Internacionales para la formación del contador público	X			X	X							
20)	Gestión socialmente responsable de las entidades									X			
21)	Habilidades blandas y tecnológicas								X				
22)	Transparencia de la información financiera y responsabilidad social	X											
23)	Adaptación. Innovación, emprendedurismo								X				X
24)	Las denominadas habilidades blandas (comunicación, motivación, liderazgo, trabajo colaborativo, etc.) además de la currícula												
25)	Sostenibilidad, integridad, capacidad analítica y crítica												
26)	La aprensión de conocimientos sólidos articulados desde la ciencia con una visión más allá de lo financiero, para articular innovaciones sostenibles en este entorno cambiante									X			
27)	Adaptación al cambio-análisis y gestión de información financiera y no financiera – negociación - gestión de riesgo									X			
28)	Análisis de políticas macroeconómicas											X	
29)	Adaptación a cambios constantes												
30)	Aplicación de conocimiento												
31)	Profesionales con ética profesional para un mercado transparente												
32)	Entender los reportes de sostenibilidad												

33)	Metodologías y valores											
34)	Dominio de sistemas de información, habilidades blandas, inteligencia emocional, redacción y ortografía, pensamiento crítico, capacidad de síntesis	X										
35)	Información de sustentabilidad, reportes integrados, creación de valor, estrategia , tecnologías de la información							X				
36)	Potenciar trabajo en equipo											

Tabla 6. Matriz de áreas de competencia y competencias propuestas

PROPUESTA DE NUEVAS COMPETENCIAS		ÁREAS DE COMPETENCIA Según IES-4, IPD – “Professional Values, Ethics, and Attitudes (Revised)” Tabla A		
		(A) Escepticismo profesional y Juicio Profesional.	(B) Principios Éticos	(C) Compromiso con el interés público
1)	Competencia digital			
2)	Contabilidad social y ambiental , análisis económico financiero y estados proyectados			
3)	Investigación			
4)	Liderazgo consciente			
5)	Diferencias entre las normas tributarias internas de cada país y las NIIF plenas.			
6)	Gestionar la sostenibilidad empresarial			
7)	Financiamiento empresas para sostenibilidad, herramientas sociales y ambientales sostenibles			
8)	Competencias humanistas			
9)	Habilidades blandas			
10)	Conocimiento de la realidad económica y social			

11)	Innovación inteligente. Tecnologías de la información. Trabajo colaborativo.			
12)	Comprende y prepara el Reporte Integrado.			
13)	Competencias en inteligencia emocional, responsabilidad social y gestión ambiental.			X
14)	Cultura ambiental , educación financiera, ética y respeto por el prójimo.		X	X
15)	Innovación			
16)	Éticos		X	
17)	Compresión de fenómenos sociales y ambientales globales. Humanización. Pensamiento cuantitativo			
18)	Desarrollo de marca personal para el emprendimiento			
19)	Divulgar Normas Internacionales para la formación del contador público			
20)	Gestión socialmente responsable de las entidades			
21)	Habilidades blandas y tecnológicas			
22)	Transparencia de la información financiera y responsabilidad social			X
23)	Adaptación. Innovación, emprendedurismo			
24)	Las denominadas habilidades blandas (comunicación, motivación, liderazgo, trabajo colaborativo, etc.) además de la curricula			
25)	Sostenibilidad, integridad, capacidad analítica y crítica	X		
26)	La aprensión de conocimientos sólidos articulados desde la ciencia con una visión más allá de lo financiero, para articular innovaciones sostenibles en este entorno cambiante			
27)	Adaptación al cambio-análisis y gestión de información financiera y no financiera – negociación - gestión de riesgo			
28)	Análisis de políticas macroeconómicas			
29)	Adaptación a cambios constantes			
30)	Aplicación de conocimiento	X		
31)	Profesionales con ética profesional para un mercado transparente			

32)	Entender los reportes de sostenibilidad			
33)	Metodologías y valores		X	X
34)	Dominio de sistemas de información, habilidades blandas, inteligencia emocional , redacción y ortografía, pensamiento crítico, capacidad de síntesis	X		
35)	Información de sustentabilidad, reportes integrados, creación de valor, estrategia , tecnologías de la información			
36)	Potenciar trabajo en equipo			

3. PROPUESTA: NUEVAS COMPETENCIAS

Al realizar un recorrido por los países del continente americano se han establecido de forma recurrente líneas de investigación que contribuyen a la ciencia y disciplina, y a las que a su vez aportan al desarrollo de la profesión como son:

Tabla 7. Líneas de investigación contable recurrentes

Contable Financiera
Contable Gubernamental
Contable Socioeconomía
Contable de Gestión
Contable Administrativa
Contable Social
Contable de Control
Contable de Auditoría
Crecimiento Económico
Desarrollo Tecnológico E Innovación Empresarial
Desarrollo Social, Economía Ambiental Y Desarrollo Sostenible
Economía y Cultura
Epistemología Económica, Administrativa y Contable
Humanismo y Organizaciones
Contabilidad Cultural
Contabilidad Ambiental
Contabilidad Forense
Contabilidad Gubernamental
Internacionalización de la Contabilidad
Responsabilidad Social del Contador Público
Contabilidad Tridimensional
Contabilidad de los Tributos
Peritaje Contable
Educación contable
Contabilidad de costos
Modelos contables
Finanza Corporativas
Auditoría Integral
Auditoría Financiera y Fiscal
Auditoría Gubernamental
Modelo de Cumplimiento
Mapeo de Riesgos
Ejercicio de la Revisoría Fiscal

Tabla 8. Temas de investigación según el campo de acción

Campo de acción de las ciencias contables	Temas a investigar
La práctica contable en las pequeñas, medianas y grandes organizaciones	<ul style="list-style-type: none"> a. Análisis de incidencia de la normatividad contable y legal en la elaboración de EE.FF. b. Estudio de la práctica contable en las empresas por sectores, tipo de propiedad y tamaño, así como su incidencia en la gestión organizacional. c. Prácticas contable en las empresas familiares y empresas de capital mixto.
Incidencia de los impuestos en la información contable y en la gestión financiera de las empresas	<ul style="list-style-type: none"> a. Análisis del régimen impositivo regional y estatal. b. Evaluación de la política fiscal, con referencia al proceso exportador. c. Análisis del proceso exportador d. Incentivos fiscales a la inversión
Estudio y análisis de los sistemas y procedimientos contables utilizados por las organizaciones	<p>Análisis de los sistemas contables de los distintos sectores productivos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Financiero: banca, seguros y otros • Manufacturero: alimentos, bebidas y tabacos, madera, metales, construcción. • Instituciones públicas: ministerios, alcaldías, gobernaciones, oficinas estatales.
Uso de la información contable en la planificación, el control y la toma de decisiones.	<ul style="list-style-type: none"> a. Análisis comparativos de la aplicación de métodos tradicionales y modernos en la gestión de costos. b. Análisis comparativo y por sectores de los costos de mano de obra en el proceso productivo. c. Evaluación de la incidencia que tienen los costos indirectos de fabricación en los costos totales de producción con respecto a la mano de obra directa. d. Estrategias de control y reducción de costos. e. Comportamiento de los costos en la cuantificación de las ganancias por sectores de la economía. f. Análisis de los procesos de abastecimiento de materia prima. g. Aplicación de sistemas de calidad total, la gestión estratégica de costos y los costos asociados con la calidad. h. Costos en el sector servicios i. Estructura de costos y su relación con la productividad y rentabilidad de las organizaciones. j. Sistemas de control y reducción de costos para elevar la productividad y rentabilidad.

Fuente: Saavedra María & Saavedra M.

Como consecuencia de las diferentes líneas de investigación contable creadas se enuncian algunos aportes que estas han realizados al desarrollo de la práctica profesional:

- Efectos económicos, contables y financieros del TLC en el sector empresarial
- Tendencias y desarrollos fiscales
- Tendencias y desarrollos de la contabilidad y la auditoría en las Mipymes
- Tendencias y desarrollos de la profesión

- Impactos de regulación en la profesión y en la disciplina contable
- La ética y la responsabilidad social en el ejercicio profesional contable
- Contabilidad de los intangibles y sus efectos en las decisiones gerenciales
- Contabilidad y humanismo
- Tendencias actuales de información en los Mercados de Capitales Internacionales
- Tendencias actuales de la contabilidad en el mundo
- Cambios en la estructura de la enseñanza contable, en función de un mejoramiento de la docencia, investigación, extensión, divulgación y participación en los procesos de construcción del conocimiento contable.
- Convenios entre universidades y las empresas, para el desarrollo de la actividad empresarial en concordancia con la normativa.
- Formación, habilidades para el trabajo y experiencia.
- Tecnología, métodos y procesos.
- Sistemas informáticos y de comunicación, bases de datos, estructura organizacional, procesos y procedimientos.
- Identificación de riesgos en relación con clientes, proveedores, accionistas y acreedores.
- Manejo de los procesos de patentes, secreto industrial, derechos de diseño y marcas
- Responsabilidad social profesional
- Responsabilidad social empresarial
- Relación y manejo de lo pragmático y metodológico.
- Comprensión de la contabilidad como acción social y su papel como mediador simbólico en la sociedad.
- Apropiación de los fenómenos macroestructurales enfatizando la totalidad de las relaciones (sociales, económicas, políticas e ideológicas).
- Papel de la información contable en la regulación que ejerce el Estado y construcción de estadísticas.
- Ética profesional.
- Emisión y aplicación de la regulación contable.
- Riesgos inherentes a las inversiones.
- Abordaje holístico del perfil del contable.
- Interdisciplinariedad en la profesión contable y de la profesión contable.
- Explicación de la trilogía contabilidad-finanzas-economía.
- Reconocimiento del impacto la profesión desde su quehacer.

- Perspectiva contable y su aplicación en los diferentes roles del profesional contable.
- Contextualización del profesional contable desde la academia en la realidad que lo rodea, y que él como agente de cambio puede intervenir.
- Estudio de los riesgos de fraude a partir de la realidad política, social, ambiental, económica, cultura y de salud.
- Fundamentos teóricos y conceptuales
- Relaciones entre Stakeholders e Informes
- Evolución de la Doctrina Contable
- Legislación de la Información Contable y de Gestión
- Las nuevas tecnologías en los planes de estudio universitarios
- Análisis de los aspectos legales, normativos y tecnológicos de la Seguridad Informática en el almacenamiento, procesamiento, control y resguardo de los Registros Contables.
- confección de información financiera prospectiva
- Exteriorización en el dominio de la Contabilidad Microsocial
- Modelos diversos de exteriorización de impactos financieros, económicos, sociales y de gobierno corporativo.
- Análisis de las TICs, la inflación y las externalidades positivas y negativas en el desarrollo de las actividades económicas y sociales.
- Generación de información económica, social y ambiental.
- Información sobre biodiversidad y el gobierno electrónico como herramienta de auditoría de la contabilidad.
- Desarrollo sustentable y responsabilidad profesional
- Impacto de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en los indicadores de las organizaciones.

G.2) GUIA DE DISCUSIÓN

- ¿La universidad del siglo XXI está preparada para atender escenarios inciertos en la formación de profesionales del futuro?
- ¿Cuáles son las dimensiones fundamentales que aplican las universidades inteligentes y sostenibles?
- ¿El tema de sostenibilidad es ajeno a la formación del contador público?

- ¿Cómo debe ajustarse la formación del contador público para hacer frente a la dinámica de cambios permanentes?,
- ¿Cuáles son las oportunidades para la profesión y qué competencias necesitan los contadores para aprovechar las mismas (oportunidades)?
- ¿Además de las competencias técnicas en la formación del Contador, resultan necesarias en esta época, desarrollo de las “habilidades blandas”?
- ¿Cómo motivar a los actores de la actividad académica contable para mayor desarrollo de procesos de investigación en las Universidades y cuáles serían las principales líneas futuras de investigación?

H) CONCLUSIONES

- 1. UNIVERSIDADES SOSTENIBLES:** La universidad del siglo XXI es el principal agente de cambio, sustentada en la enseñanza interdisciplinar que proporciona respuesta a los problemas económicos, sociales, culturales y ambientales, con enfoque sostenible que contemple: una metodología adecuada que identifique las dimensiones fundamentales para evaluar el desempeño sostenible de la gestión en la universidad
- 2. FORMACION ACADEMICA EDUCACION CONTINUA:** Un enfoque de la actualización permanente; el desarrollo de la competencia de comunicación y de las relaciones interpersonales; la profundización en ética profesional y valores; la inclusión de cursos, proyectos de aula o laboratorios que consideren temáticas lo más cercanas posibles a la realidad para desarrollar efectivamente los conocimientos, capacidades, comportamientos y actitudes que se requieren para desenvolverse en entornos empresariales; incluir el aprendizaje de un segundo idioma para la obtención del grado; extender el tiempo de las prácticas profesionales, son algunas de las recomendaciones puestas de manifiesto por diversos estudios
- 3. TECNOLOGIA:** La tecnología ha dado forma a la profesión durante décadas, la velocidad del cambio se está acelerando exponencialmente. La tecnología Blockchain, la inteligencia artificial y la computación en la nube están superando los límites de lo que alguna vez creímos posible.
- 4. MEDIO AMBIENTE:** El impacto transformador del cambio climático en nuestro mundo es cada día más evidente: extensos ríos caudalosos, trasnacionales casi secas, generando gran mortandad de sus seres vivientes, olas de calor intensas, huracanes poderosos y derretimiento de la capa de hielo polar. Para ellos es necesario que la profesión contable impulse la utilización de información no financiera en sus diversos formatos y modalidades con la participación de los Contadores Públicos y por ello también resulta necesaria la formación adecuada en las Universidades.

- 5. SOCIAL:** Transparencia. Gobernancia. Sociedades Prósperas. Estos valores incorporados en la formación de los Contadores Públicos, elementos formarán la base de nuestra inserción en la Sociedad para contribuir a sociedad equitativa, justa e inclusiva y aplicar sus conocimientos para lograr Empresas y Organizaciones Sustentables en el futuro.
- 6. INVESTIGACIÓN CONTABLE:** La necesidad sentida de conformar un riguroso, profundo y amplio basamento teórico de la ciencia contable ha llevado a los profesionales contables investigadores de distintas universidades, así como a los organismos relacionados con el saber contables de los países miembros de la AIC, a abordar aquellos problemas para configurar el tejido o entramado epistemológico que sustente los postulados fundamentales de la contabilidad como son: la razonabilidad frente a la racionalidad contable, la epistemología contable, la matematización frente a la teorización contable, la cuantificación frente a la cualificación contable, la definición a la explicación contable, el enriquecimiento del lenguaje contable bajo la transversalidad y complementariedad de la ciencia, las nuevas categorías contables, y el derrumbamiento de paradigmas contables.

I) REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Arévalo J. (2012). Sección de investigaciones contables. Instituto de Investigación en administración, contabilidad. Universidad de Buenos Aires.
- Casal, R. (2006). *Universidad, docencia e investigación en Venezuela: Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Los Andes*. Ciencia, Docencia y Tecnología. 33 (XVII) 47-66.
- Casal R. & Vilorio N. (2007). La Ciencia Contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. Actualidad Contable Faces, vol. 10, núm. 15, julio-diciembre, 2007, pp. 19-28. Universidad de los Andes. Merida, Venezuela.
- Choy, Farfán, González (2020) Análisis y opinión sobre Consulta de Información de Sostenibilidad de la Fundación IFRS.
- Diago F.(2012) De la visión a la acción. Declaración Mundial sobre la Educación Superior. Colombia
- Díaz, O. y Ripoll, V. (2017). Reflexiones acerca de la investigación en las universidades: el caso de las ciencias contables en Perú. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 19, n. 70, p. 60-69.
- Gerding, V. (2020). Importancia de las revistas de investigación propias para una universidad. Bosque (Valdivia), 41(1), 7-10. <https://dx.doi.org/10.4067/S0717-92002020000100007>
- IESE (2018) Cities in Motion, <https://citiesinmotion.iese.edu/indicecim/>
- IFAC. (2009). Sustainability framework. New York: IFAC.
- IFAC. (2010). International Accounting Education Standards. Recuperado de <http://web.ifac.org/international-accounting-education-standards-board>
- IFAC (2021) El futuro de la Contabilidad

- Instituto de Estudios Ambientales para el Desarrollo – Programa de Educación ambiental. Pontificia Universidad Javeriana. Recuperado de http://www.javeriana.edu.co/fear/ins_amb/link3program.ht
- Macías H. & Monada T. (2011). Referentes para la investigación contable latinoamericana: Una mirada al campo científico anglosajón. ANFECA. México.
- Organización de las Naciones Unidas, (2015). “Objetivos de Desarrollo Sostenible”.
- Revista Pensamiento Crítico, 1. Recuperado de <http://www.pensamientocritico.cl>
- Patiño R., Valero G., García J.F. & Díaz M. (2016). La investigación contable en Colombia: una aproximación a su comprensión. Teuken Bidikay Vol.7 N°9.Pp.37-54
- Saavedra M. & Saavedra M. La investigación contable en Latinoamérica. Actualidad Contable Faces, vol. 18, núm. 31, julio-diciembre, 2015, pp. 99-121. Universidad de los Andes. Merida, Venezuela.
- Santoyo-Ramón J., Fortes S., Otros. (2019) El Enfoque de Enseñanza, Investigación y Sostenibilidad de la Iniciativa UMA Smart-Campus. Universidad de Málaga-España.
- Universidad de Buenos Aires (2015). Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, *Contabilidad y métodos cuantitativos para la gestión*. Consultado en: <http://home.econ.uba.ar/economicas/?q=iadcom>, el 29 de octubre de 2015.
- Universidad de Santa Cruz do Sul (2014). *Líneas de investigación*. Consultado en: <http://www.unisc.br/portal/es/investigacion/lineas-deinvestigacion.html>, el 14 de marzo de 2014.
- Vargas C. (2013). Caracterización de la investigación contable. El aporte de Chua - pp. 262-289



J) CURRÍCULUM VITAE DE LOS AUTORES

ELSA ESTHER CHOY ZEVALLOS

Estudios – Grados: Doctor Ciencias Contables y Empresariales, Maestro Dirección Financiera, Diploma Especialización Proyectos Educativos y Cultura de Paz, Título Profesional Contador Público, Egresada Doctorado en Educación, Estudios Derecho y Ciencias Políticas. Estudios Evaluador Calidad Académica y Acreditación en México y Estados Unidos, Diplomado Experto Educación para Sostenibilidad Granada España, Diplomado Gestión Responsabilidad Social y Ambiental y Diplomados Docencia Universitaria, Seguridad y Defensa Nacional, Interculturalidad e Identidades.

Profesional: Socio Concha y Asociados S.C, auditor financiero-tributario, consultor y asesor de negocios, especialista en costos, contabilidad de gestión y tributos, servicios profesionales a entidades públicas como Consejo Consultivo INAP, Municipalidad Santa Anita, Poder Judicial; y entidades privadas como Colegio de Abogados de Lima, Centros de Conciliación, Sociedad Auditoria Canales y Asociados, entre otros

Docente –Cargos: Docente calificada como Investigador RENACYT, responsable de Grupos de Investigación en pre y posgrado Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Universidad de San Martín de Porres y Universidad ESAN. Docente del programa Formación de Formadores en la Teoría Tridimensional, Asesor de Tesis, Jurado Dictaminador, Tutor académico, Conferencista nacional e internacional, Organizadora cursos talleres investigación

Miembro de la Comisión Técnica de Investigación Contable del AIC, Coordinadora de la Norma Internacional de Educación por Perú, Representante por Perú en la Comisión Certificado de Controller Cost Accounting-CECCA, responsable de cursos Técnicos y Metodológicos de la Asociación Iberoamericana de Control de Gestión AICO gestión, miembro Premium de la Red Social Investigadores Academia Edu., Responsable de la Norma Internacional de Educación (EIS) en Perú, Arbitro de revistas indexadas y ex Responsable Comité Editorial de la Revista Quipukamayoc, ex Directora de la Escuela Profesional de Gestión Tributaria FCC de la UNMSM, ex Directora del Centro Nacional de Investigación de la Ciencia Contable JDCPP, ex presidente del Comité Técnico Nacional Investigación Contable, ex Jefa de la Unidad de Calidad Académica y Acreditación de la FCC de la UNMSM y FCCEF de la USMP, ex miembro Consejo de Facultad y ex Directora de Actividades Profesionales del CCPL

Expositor Internacional: Congresos, Conferencias y Simposio en España, Estados Unidos, México, Panamá, República Dominicana, Argentina, Uruguay, Colombia, Ecuador, otros.

Proyectos Investigación: Responsable Grupo de Investigación Contabilidad Ambiental, ganador concurso Proyectos Financiados Investigación 2020 y 2019, Proyectos Multidisciplinarios en Salud, Programación Lineal, Social y Ambiental; desarrollados desde el año 2003 a la fecha

Publicaciones: Libros y más de 20 años publicaciones en revistas científicas Quipukamayoc, Retos, Alternativa Financiera, entre otras

Líneas Investigación: Contabilidad de Gestión, Contabilidad Social Ambiental, Costo en Salud, Investigación Contable y Educación Académica

Reconocimientos: Mérito al Investigador Científico, Ponencias Congresos Nacionales e Internacionales, Organizadora cursos talleres en investigación, presidenta y/o miembro comisiones investigación, Diploma Especial Bodas de Plata CCPL.

DERLY MILENA RODRIGUEZ VARGAS

Contadora Pública con énfasis en Sistemas y Economía Solidaria

Especialista en Gerencia de Impuestos

Especialista en Pedagogía y Ética

Maestrando Economía Solidaria para el Desarrollo Territorial.

Miembro adherente individual de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la AIC desde el año 2015

Miembro activo de la Red de Investigación en Ciencias Económicas Administrativas y Contables REDICEAC desde el año 2016

Investigadora Junior – Categorizada por Colciencias

Integrante del Grupo de Investigación Regional en Ecosistemas Empresariales y Emprendimiento (GIREE) desde el año 2015

Docente Tiempo Universidad Piloto de Colombia desde el año 2015

Jefe de programa de Contaduría Universidad Cooperativa de Colombia desde el año 2021

Tutora semillero de investigación CIICONFIN desde el año 2015

Amplios conocimientos y experiencia en contabilidad financiera, Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes, impuestos, revisoría fiscal, control interno, auditoría, análisis financiero, costos, manejo de Talento humano, procesos administrativos, Docencia, Investigación, Autoevaluación para Registro calificado, Autoevaluación con fines de Acreditación, elaboración de capítulos de libro, artículos científicos y de divulgación, entre otros.



Derly Milena Rodríguez Vargas

JOSE MARIA GONZALEZ



Curriculum Vitae (Abreviado)

1. Datos personales y de identificación.

_Apellido: **GONZALEZ**

Nombres: **JOSE MARIA**

D.N.I.: **11.793.533**

Fecha de Nacimiento: 28 de octubre de 1955

Domicilio Real: Córdoba 483 – Paraná – Entre Ríos – Argentina

Domicilio Profesional: Andrés Pazos 663 – Paraná – Entre Ríos – CP 3100 – Argentina

Teléfono: (343) 54 343 - 4230994 – Móvil 54 – 9 – 343 5109865

E-mail ; josemaria.gonzalezrube@gmail.com

2. Títulos de grado y postgrado.

Grado

- Contador Público – Universidad Nacional de Entre Ríos 1979

Postgrados

- Especialista en Sindicatura Concursal – Universidad Nacional del Litoral 1992
- Master en Contabilidad Internacional – Universidad Nacional del Litoral (Argentina) y Universidad de Zaragoza (España) Octubre de 2006
- Magíster en Contabilidad y Auditoría – Universidad del Salvador – Mayo de 2007
- Especialista en Docencia Universitaria Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires – Octubre 2013

- Graduado del Curso Formador de Formadores en Normas Internacionales de Información Financiera de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), desarrollado en tres Módulos: Básico – Intermedio y Avanzado, durante los años 2009 y 2011. Carga horaria: 360 hs.

3. Antecedentes Profesionales

- Secretario Técnico del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos (desde enero 1980)
- Miembro Titular en el Comité de Auditoría del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, desde su constitución.
- Ex miembro de la Comisión de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, desde su constitución hasta su reemplazo por el Consejo Elaborador.
- Vicepresidente de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad, período 2019 / 2021
- Secretario de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad, período 2017/2019
- Vocal de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad, período 2015/2017
- Autor de Trabajo Interamericano CIC 2015 en Punta Cana –
- Coautor de Trabajo Interamericano CIC 2017 (Lima – Perú) CIC 2019 (Cartagena de Indias – Colombia)
- Miembro de la Comisión Técnica del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA)
- Titular de Estudio Contable
- Síndico Concursal.
- Perito Judicial

4. Antecedentes Docentes.

- Director de la Especialización en Sindicatura Concursal en Facultad de Ciencias Económicas la Universidad Nacional de Entre Ríos
- Co – Director de la Maestría en Contabilidad en Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Entre Ríos
- Profesor Titular en asignaturas de Contabilidad y Auditoría, en carreras de Contador Público.
- Profesor en carreras de postgrados (especializaciones y maestrías) en módulos contables y de auditoría



JOSÉ MARÍA GONZALEZ

TÍTULO: JUICIOS EN LA PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BAJO NIIF DE EMPRESAS MINERAS PERUANAS, AÑO 2020

TIPO DE TRABAJO: NACIONAL

ÁREA TEMÁTICA: 1. INVESTIGACIÓN CONTABLE

TEMA ESPECÍFICO: 1.2 La investigación en contabilidad internacional: Evidencias y desafíos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los países interamericanos.

SUBTEMA: 1.2.1. Estado de utilización de las NIIF en los países de América y su impacto en las normas nacionales.

NOMBRE DE LA AUTORA: ROSA MILAGROS CASTAÑEDA MOREANO

PAÍS: PERÚ

DIRECTOR NACIONAL AIC EN PERÚ: OSCAR ALFREDO DIAZ BECERRA

RESUMEN

Los juicios en la preparación de estados financieros toman relevancia puesto que requieren el criterio racional de la gerencia y una adecuada revelación. Es así que el objetivo de esta investigación fue identificar la revelación diferenciada entre los juicios para la aplicación de políticas y los juicios para las estimaciones contables críticas y, describir el nivel de revelación de los supuestos asumidos y su cumplimiento en relación a las NIIF. La metodología comprendió un enfoque cualitativo, parcialmente descriptivo, no experimental y transversal, con supuestos hipotéticos y un análisis de contenido del marco normativo de las NIIF conjuntamente con los estados financieros de las empresas mineras peruanas. La unidad de estudio comprendió los juicios revelados, cuya información fue obtenida de la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) de Perú, con el fin de describir sus características y su situación por el año 2020. Los resultados muestran que cuatro de las once empresas mineras peruanas no efectúan una revelación diferenciada de los juicios y los supuestos asumidos son genéricos y no proporcionan mayor detalle. Las conclusiones se centran en la apertura de criterios en la revelación de juicios y la carencia de suficiencia en la revelación de los supuestos asumidos.

Palabras clave: juicios, políticas, estimaciones, revelación, supuestos, incertidumbre

INTRODUCCIÓN

La incertidumbre ha tomado mayor interés por parte de los usuarios de información financiera, más aún cuando las empresas deben consignar en sus estados financieros la revelación de los supuestos asumidos en los juicios para la aplicación de políticas contables y estimaciones contables críticas a diferencia de su tratamiento contable específico.

El entendimiento de la información revelada, que no necesariamente implica una cuantificación de sus efectos sino una estimación (que puede ser la mejor posible), abre la discusión sobre los criterios de interpretación de la información relevante, el nivel de detalle de la revelación y los efectos que podría ocasionar en el valor de las empresas y, por ende, en la toma de decisiones sobre la base de dicha información.

Generalmente, los estados financieros proveen información cuantitativa y cualitativa sobre una empresa. En ese sentido, Hendriksen y van Breda (1992) destacan la importancia de una adecuada revelación de la información no cuantitativa puesto que es más difícil evaluar su materialidad y relevancia porque los usuarios le asignan diferente ponderación (p. 858-859). “Por lo tanto, se debe buscar el punto donde se puede decir que la información es lo suficientemente importante en la toma de decisiones como para no omitirla” (p. 859).

Asimismo, si bien la revelación no sustituye al reconocimiento de los hechos económicos en los estados financieros, en tanto que los usuarios y particularmente los inversionistas consideran de mayor importancia aquella información cuantificada, destaca el hecho de que la información no cuantificada genera costos de procesamiento debido al poco nivel de confiabilidad que generan (Michels, 2017).

Por otro lado, y desde el punto de vista filosófico, Mosterín (2008) sostiene que el concepto de creencia racional es mucho más operativo y manejable y ocupa una posición intermedia entre el opinar y el saber (p.22). Por otro lado, afirma que una creencia racional está justificada en función de la base informativa de que se dispone en un momento determinado (p.22). De acuerdo con Mosterín (2008) en cuanto a la definición de creencia racional, se requiere

dos condiciones: la afirmación de la creencia y la justificación de la misma, esta última como sigue:

- Si la creencia que se afirma es deducible o se deriva de otras ideas; o
- Si la creencia que se afirma no se deriva de otras ideas, en este caso:
 - Sea una idea analítica, es decir, que exista dependencia de la estructura gramatical y semántica del lenguaje en que está formulada;
 - Puede ser comprobada directa y personalmente;
 - Está vigente en la ciencia y es aceptada;
 - Cuenta con testimonios fiables directos e independientes; y
 - No presenta ideas contradictorias (Mosterín, 2008, p. 23-26).

Tomando en consideración lo anterior, adquiere mayor relevancia el hecho que los juicios y los criterios para ejercerlos tengan una base de creencia racional, en la medida que justifique los supuestos asumidos para la preparación de estados financieros, lo que implica diferenciar entre una mera opinión y una creencia racional, lo que genera una importancia en la atención en los criterios a seguir para la revelación de información.

Dentro de este contexto, el International Accounting Standard Board (IASB) ha dispuesto un marco normativo que proporciona pautas sobre estos aspectos. Es así que a nivel del marco normativo de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se consideraron para la presente investigación la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros y la NIC 8 - Políticas

Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, así como el Marco Conceptual para la Información Financiera, con un foco en el análisis de la revelación de información sobre los juicios, supuestos asumidos, la naturaleza e importe de las estimaciones contables y sus cambios. A continuación, se presentan los aspectos más destacados de dicho marco normativo.

NIC 1 – Presentación de Estados Financieros

Esta norma contable establece las consideraciones para la elaboración de estados financieros. Es importante subrayar que el párrafo 122 de la NIC 1 enuncia que

... los juicios, diferentes de aquéllos que involucren estimaciones ... que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. (IFRS Foundation, 2020, p. A1254)

Es decir, se identifican dos tipos de juicios: (i) Juicios que implican estimaciones, y (ii) Juicios que no implican estimaciones, y resultan del análisis de la aplicación de las políticas contables.

De acuerdo con el párrafo 125 de la NIC 1, las causas de incertidumbre en las estimaciones se definen como aquellas “que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente” (IFRS Foundation, 2020, p. 1256). Esto quiere decir que la empresa debe revelar información sobre los supuestos asumidos en relación al futuro que involucren la descripción de su naturaleza, importe e impacto sobre los elementos de los estados financieros. Asimismo, el

párrafo 127 de la NIC 1 indica que dichos supuestos se utilizan para aquellas estimaciones con “mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio” (IFRS Foundation, 2020, A1257).

Es importante destacar que el párrafo 129 de la NIC 1 indica que la descripción de información que permita una comprensión de los juicios sobre el futuro y fuentes de incertidumbre en la estimación, contribuye en el entendimiento de dichos estados financieros e involucran aspectos como su naturaleza, nivel de sensibilidad, la resolución esperada de la incertidumbre, sus posibles consecuencias y cambios en los supuestos asumidos siempre que la incertidumbre se mantenga (IFRS Foundation, 2020, A1257).

Por otro lado, el párrafo 131 de la NIC 1 sostiene que cuando sea impracticable dicha revelación, es necesario describir la naturaleza y el importe afectado por el supuesto asumido en función a la información disponible (IFRS Foundation, 2020, A1257). Por otro lado, el párrafo 132 destaca la diferencia entre la revelación de los juicios utilizados en la aplicación de políticas contables de aquellos utilizados en las estimaciones contables críticas (IFRS Foundation, 2020, A1257), lo cual se constituyó en el foco de la presente investigación.

Respecto de los fundamentos de las conclusiones de la NIC 1, el FC81 enuncia que los usuarios de los estados financieros efectúan una evaluación de la capacidad de la entidad para generar flujos de efectivo, su proyección en el tiempo la certeza en su generación, lo que contribuye a la mejora de la relevancia, fiabilidad y comprensión de los mismos. Esto hace clara referencia a las estimaciones contables críticas debido al grado de dificultad e incertidumbre asociada a los mismos. Por otro lado, el FC84 sostiene que “la NIC 1 no prescribe la forma o

detalle particular de la información a revelar”. Esto lleva a la interpretación abierta del contenido, cantidad y detalle de las revelaciones a realizar.

NIC 8 - Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

El párrafo 5 de la NIC 8 señala que “los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores” (IFRS Foundation, 2020, A1317). Los párrafos 10 y 11 enuncian que la revelación del juicio aplicado debe proveer información relevante y fiable, teniendo en cuenta los requerimientos de la NIIF relacionada, las definiciones y los criterios de reconocimiento y medición.

El párrafo 32 de la NIC 8 resalta que las estimaciones contables y sus cambios requiere el uso de juicios con base en la información disponible (IFRS Foundation, 2020, A1327) e involucra aspectos que afectan la valuación por recuperación, valor razonable, vida útil, entre otros. Mientras que el párrafo 34 sostiene que en caso surgieran cambios en las condiciones que definen las estimaciones, es necesaria su revisión con información adicional disponible y será prospectiva (IFRS Foundation, 2020, A1328)

Por su parte, el párrafo 35 de la NIC 8 enuncia lo siguiente:

Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable. (IFRS Foundation, 2020, A1328)

En ese sentido, el párrafo 36 establece que el impacto del cambio en las estimaciones se refleja de manera prospectiva (IFRS Foundation, 2020, A1328), ya sea a nivel de resultados o en su situación financiera. Finalmente, el párrafo 39 precisa que respecto de la revelación de información por cambios en las estimaciones, ésta debe comprender: “naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, exceptuándose de lo anterior ... cuando fuera impracticable estimar ese efecto” (IFRS Foundation, 2020, A1329).

Marco Conceptual para la Información Financiera (MC)

El párrafo OB 11 del MC señala que en la preparación de estados financieros se debe considerar los juicios, estimaciones y modelos adoptados para ese fin. A ese respecto, destaca la importancia de la estimación está en línea con la representación fiel que es una de las características cualitativas fundamentales para el reconocimiento de un elemento en los estados financieros.

Hasta este punto, se identificó que el marco normativo contable a través de las NIIF y el MC establecen diferencias entre juicios en la aplicación de políticas contables y juicios en las estimaciones contables críticas, así como la interpretación abierta en el detalle de sus revelaciones, la importancia de dichas revelaciones y sus cambios para el proceso de toma de decisiones de los usuarios. Considerando ello, se identificaron trabajos anteriores que analizaron el nivel de cumplimiento de dichas revelaciones en países como Sudáfrica y Nigeria, los cuales se basaron en investigaciones previas en países como Australia e investigaciones realizadas por

una firma de consultoría internacional. En los siguientes párrafos se presenta un resumen de los mismos.

El trabajo de Raubenheimer (2013) tuvo como objetivo establecer los requerimientos que fijan las NIIF a nivel de revelación de supuestos e incertidumbres en la estimación para el caso de cinco empresas del sector construcción de Sudáfrica para los estados financieros al 30 de junio de 2009. Su trabajo fue cualitativo y descriptivo basado en la revisión de la literatura vinculada a estimaciones contables, así como los requerimientos expuestos por las NIIF; y sus resultados se obtuvieron con base en el análisis de cumplimiento de dichas revelaciones por parte de dichas empresas de construcción. Concluyó que hubo un incremento en los requerimientos de las NIIF referidos a revelaciones estimaciones contables; las estimaciones contables se determinan sobre importes basados en supuestos; no todas las empresas cumplieron a cabalidad con las revelaciones requeridas y; que la revelación en términos de supuestos e incertidumbre de la estimación permite a los usuarios emitir un juicio sobre la razonabilidad de los supuestos asumidos a fin de confirmar la fiabilidad de los estados financieros.

Chiahemba e Ibiamke (2019) desarrollaron encuesta temática sobre los estados financieros publicados de 17 compañías de bienes de consumo listadas en la Bolsa de Valores de Nigeria por el periodo 2016, a fin de investigar su cumplimiento con los requerimientos normativos bajo NIIF en relación a la revelación de juicios críticos y las fuentes de incertidumbre en la estimación. El método utilizó un enfoque cualitativo y descriptivo e involucró análisis de contenido de la normativa contable (NIIF) y los estados financieros. Concluyeron que el nivel de revelación presentados por dichas compañías fue menor a lo requerido por las NIIF, por lo que en general no proveen suficiente información significativa para los usuarios de dichos estados

financieros. Cabe destacar los hallazgos de Mayorga y Sidhu y la publicación de Ernst and Young (como se citó en Chiahemba e Iamke, 2019): los primeros investigaron sobre 20 compañías australianas públicas, las cuales sólo presentaron algunas revelaciones sobre supuestos referentes a estimaciones contables, mientras que Ernst and Young reportó el rol de la materialidad asociada a los efectos y la naturaleza de las estimaciones contables, indicando que dichas revelaciones fueron muy generales y carentes de detalle sobre métodos, calidad y variabilidad de los juicios asumidos por la gerencia.

Por otro lado, se identificaron trabajos que abordan el impacto de los cambios en las estimaciones contables críticas, así como el análisis del borrador de enmiendas a la NIC 8. Albrecht et al. (2017) efectuaron la documentación de la práctica de las empresas al realizar cambios materiales en las estimaciones contables de acuerdo con el estándar contable americano 250 (ASC 250, en inglés), e identificaron impactos en la evaluación de analistas financieros sobre dicha información. Por otro lado, Glendening (2012) identificó que la relevancia del valor de un rubro de los estados financieros se asocia negativamente con la presencia de la revelación de una estimación contable crítica. Finalmente, Burcă et al. (2019) abordaron la distinción entre los cambios en las estimaciones contables de aquellos cambios en las políticas contables, donde el tratamiento contable es diferente y puede generar un impacto en los modelos de valuación de empresas.

El análisis del marco normativo contable así como los trabajos de investigación previos permitieron identificar que el marco normativo de las NIIF concede la amplitud de criterio en la revelación de información acerca de los juicios ejercidos por la gerencia de las empresas mineras, tanto a nivel de aplicación de políticas contables como del cálculo de las estimaciones

contables críticas, lo que conlleva a considerar a la incertidumbre en las estimaciones como un aspecto que cobra mayor relevancia.

Es así que la presente investigación destaca la importancia del análisis de los juicios ejercidos por la gerencia y su revelación en los estados financieros de las empresas mineras peruanas, más aun considerando que este sector está compuesto por empresas que en su mayoría reportan a una casa matriz corporativa a través de la cual reciben los lineamientos y políticas para su reflejo en los estados financieros, cuentan con buenas prácticas en el sector, preparan su información financiera bajo el marco normativo de las NIIF y son públicas.

En ese sentido, el objetivo de esta investigación fue identificar si se presenta una revelación diferenciada entre los juicios para la aplicación de políticas y los juicios para las estimaciones contables críticas; y describir el nivel de revelación de los supuestos asumidos y su cumplimiento en relación a las NIIF, para el caso de las empresas mineras peruanas por el año 2020.

La justificación de la investigación se centró en aspectos prácticos en cuanto a las diferencias en la revelación de los juicios y sus supuestos asociados, considerando que las empresas mineras peruanas vienen reportando información financiera bajo el marco normativo de las NIIF desde el año 2011. Este es un aspecto que ha despertado un mayor interés entre los profesionales contables, tanto a nivel de emisores de información como de los auditores financieros, puesto que para éstos últimos existe la NIA 540 (revisada) - Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, que, si bien es importante

en cuanto a la auditoría de estimaciones contables y su revelación, no forma parte del alcance de la presente investigación.

La principal limitación encontrada fue la insuficiente información en las notas a los estados financieros de las empresas mineras peruanas, puesto que se presenta genérica y estandarizada. Las categorías de análisis abordan la revelación de los juicios en la aplicación de las políticas contables y aquellos para las estimaciones contables críticas en los estados financieros de las empresas mineras peruanas.

La estrategia de investigación corresponde a un enfoque cualitativo de tipo parcialmente descriptivo puesto que no define hipótesis predictivas en razón a que no es posible plantear proyecciones precisas sobre los juicios en la aplicación de las políticas contables y aquellos para las estimaciones contables críticas; no experimental debido a que no es posible manipular el nivel de revelación presentado en los estados financieros; y transversal, puesto que se tomaron nota de la información disponible de la página web de la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) de Perú con el fin de describir los juicios en la aplicación de las políticas contables y aquellos para las estimaciones contables críticas. La unidad de estudio comprendió los juicios revelados por las empresas mineras peruanas, las cuales fueron identificadas y clasificadas como juicios para la aplicación de políticas y los juicios para las estimaciones contables críticas. La técnica de recolección de datos se centró en el análisis de contenido de la base normativa de las NIIF y los estados financieros de las empresas mineras peruanas por el año 2020.

Cabe indicar que, al tratarse de una investigación con enfoque cualitativo no teórico, se han planteado supuestos hipotéticos en función al análisis de la información obtenida, por lo que

no se prueban estadísticamente, en concordancia con lo afirmado por Henderson (como se citó en Hernández, Fernández y Baptista, 2014) respecto de que “durante el proceso, que el investigador va generando supuestos hipotéticos que se afinan paulatinamente conforme se recaban más datos, o dichas hipótesis son uno de los resultados del estudio” (p. 370). De este modo, la presente investigación no tiene base estadística, sino que las conclusiones fueron obtenidas como resultado del análisis de la información, lo que permitió argumentar los resultados obtenidos. Los supuestos hipotéticos se centran en (i) el análisis exhaustivo del marco normativo de las NIIF, permite identificar la revelación diferenciada entre los juicios para la aplicación de políticas y los juicios para las estimaciones contables críticas; y (ii) el análisis de los requerimientos de la NIIF bajo las características de la creencia racional, permiten describir el nivel de revelación de los supuestos asumidos y su cumplimiento en relación a las NIIF, para el caso de las empresas mineras peruanas.

Se seleccionaron a once empresas mineras peruanas debido a que éstas presentan información completa y actualizada de juicios en la aplicación de las políticas contables y aquellos para las estimaciones contables críticas, y su actividad económica incluye exploración, explotación y comercialización. Las empresas mineras peruanas a partir de las cuales se analizó la información se presentan en la Tabla 1:

Tabla 1
Lista de empresas mineras peruanas analizadas

N°	Empresa	Nombre abreviado	Auditor
1	Compañía de Minas Buenaventura S.A.A.	Buenaventura	EY
2	Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A.	Cerro Verde	EY
3	Sociedad Minera Corona S.A.	Corona	PWC
4	Sociedad Minera El Brocal S.A.A.	El Brocal	EY
5	Minsur S.A.	Minsur	EY
6	Nexa Resources Atacocha S.A.	Nexa Atacocha	PWC
7	Nexa Resources Perú S.A.	Nexa Perú	PWC

8	Compañía Minera Poderosa S.A.	Poderosa	KPMG
9	Compañía Minera San Ignacio de Morococha S.A.A.	SIMSA	KPMG
10	Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú	Southern	Deloitte
11	Volcan Compañía Minera S.A.A.	Volcan	Deloitte

Elaboración propia.

DESARROLLO DEL TEMA

Los principales conceptos identificados en la revelación de información por parte de las empresas mineras peruanas comprenden (i) los juicios en la aplicación de las políticas contables y (ii) los juicios en las estimaciones contables críticas.

La Tabla 2 presenta la lista de conceptos revelados como juicios en la aplicación de las políticas contables y la cantidad de revelaciones de los mismos por el año 2020, que en total ascienden a 25 revelaciones.

Tabla 2
Lista y cantidad de conceptos revelados como juicios, año 2020

Concepto	Año 2020
Definición de moneda funcional	2
Contingencias y probabilidad de ocurrencia	4
Inicio de etapa de desarrollo	2
Inicio de etapa de producción	2
Vida útil de propiedad, planta y equipo	2
Costos de desbroce	2
Incertidumbre en tratamiento de impuesto a las ganancias	3
Reconocimiento de inversiones	1
Reconocimiento de ingresos	3
Reconocimiento de arrendamiento	2
Reconocimiento de costos de exploración y de desarrollo	1
Consolidación de subsidiaria	1
Total	25

Elaboración propia. Adaptado de los estados financieros de las empresas mineras peruanas que reportan información financiera a la SMV, por el año 2020.

En las notas a los estados financieros de dichas empresas se hace una clara referencia al juicio en la aplicación de las políticas contables, es así que se ha podido identificar que la cantidad de dichos juicios revelados se concentra principalmente en (i) el reconocimiento de una provisión por contingencias y su probabilidad de ocurrencia asociada, (ii) la incertidumbre asociada al tratamiento de impuesto a las ganancias, y (iii) el reconocimiento de ingresos.

Respecto a la revelación de los juicios en la determinación de las estimaciones contables críticas (así como a los supuestos asumidos en relación a cada uno de ellos), se analizaron los estados financieros de las 11 empresas mineras peruanas y se identificaron que hacen referencia a su continua evaluación, con base en la experiencia y expectativas sobre el futuro, los cuales podrían involucrar un riesgo de un ajuste material a los estados financieros del año siguiente. La Tabla 3 presenta la lista de conceptos revelados como estimaciones contables críticas y la cantidad de revelaciones efectuadas por el año 2020, que en total ascienden a 79 revelaciones.

Tabla 3

Lista y cantidad de conceptos revelados como estimaciones contables críticas, año 2020

	Año 2020
Deterioro de cuentas por cobrar	2
Determinación de reservas y recursos minerales	8
Método de unidades de producción	4
Provisión para remediación y cierre de minas	10
Inventarios (VNR)	6
Deterioro de activos no financieros	10
Recuperabilidad del activo por impuesto a las ganancias diferido	2
Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias	10
Recuperabilidad de activos de exploración y evaluación	2
Determinación del costo de productos en proceso de oro	1
Estimación de la tasa de interés incremental	1
Estimación de incertidumbres en relación a arrendamientos	1

Medición de valores razonables ¹	5
Ajustes provisionales de precios de venta	1
Adquisición de subsidiaria	1
Negocio en marcha	1
Reconocimiento y medición de provisiones por contingencias	4
Determinación de moneda funcional	2
Estimación de mineral recuperable de los depósitos de material lixiviable	1
Capitalización de costos de desbroce.	1
Vida útil, valor residual y recuperable de derechos mineros, costo de desarrollo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles.	4
Reconocimiento de ingresos	1
Medición de activos mantenidos para la venta	1
	79

Elaboración propia. Adaptado de los estados financieros de las empresas mineras peruanas que reportan información financiera a la SMV, por el año 2020.

De acuerdo a lo presentado en la Tabla 3, se identificó que la cantidad de juicios revelados se concentra principalmente en (i) la provisión para remediación y cierre de minas, (ii) el deterioro del valor de activos de larga duración, (iii) la incertidumbre en el tratamiento de impuesto a las ganancias, y (iv) la determinación de reservas y recursos minerales.

RESULTADOS

Los resultados se derivan del análisis de contenido de los estados financieros de las once empresas mineras peruanas con énfasis en las revelaciones presentadas acerca de los juicios y estimaciones contables críticas, lo que permitió identificar el nivel de detalle de los mismos, así como el cumplimiento respecto a los requerimientos del marco normativo de las NIIF.

La descripción de los principales conceptos referidos a juicios en la aplicación de las políticas contables y los juicios en las estimaciones contables críticas efectuadas en la sección

¹ Agrupa el valor razonable de contraprestación contingente para el caso de Buenaventura y la estimación de valores razonables de instrumentos financieros para el caso de Nexa Atacocha, Nexa Perú y Volcan.

anterior, permitieron identificar la aplicación de los mismos por las empresas mineras peruanas en cuanto a (i) la revelación diferenciada de los juicios para la aplicación de políticas contables y de juicios para las estimaciones contables críticos y (ii) la descripción del nivel de revelación de supuestos asumidos en juicios para la aplicación de políticas contables y en juicios para las estimaciones contables críticos y su cumplimiento en relación a las NIIF.

1. Revelación diferenciada de juicios para la aplicación de políticas contables y de juicios para las estimaciones contables críticas

Como resultado del estudio de los estados financieros de las empresas mineras analizadas, se identificó que siete de ellas presentaron una revelación diferenciada de juicios efectuados para la aplicación de políticas contables, respecto de aquellos efectuados para las estimaciones contables críticas. La Tabla 4 presenta las empresas mineras peruanas que revelan por separado estos juicios y el detalle a los que hacen referencia.

Tabla 4
Empresas mineras que presentan por separado los juicios para la aplicación de políticas contables y de juicios para las estimaciones contables críticas, año 2020

Empresa	Juicios para la aplicación de políticas contables	Juicios para las estimaciones contables críticas
Buenaventura	Contingencias y probabilidad de ocurrencia Inicio de etapa de desarrollo Inicio de etapa de producción Vida útil de propiedad, planta y equipo	Determinación de reservas y recursos minerales Método de unidades de producción Provisión para remediación y cierre de minas Inventarios (VNR) Deterioro de activos no financieros Recuperabilidad del activo por impuesto a las ganancias diferido Valor razonable de contraprestación contingente

Cerro Verde	Contingencias y probabilidad de ocurrencia Costos de desbroce	Determinación de reservas y recursos minerales Método de unidades de producción Provisión para remediación y cierre de minas Inventarios (VNR) Deterioro de activos no financieros Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias
El Brocal	Contingencias y probabilidad de ocurrencia Inicio de etapa de producción Vida útil de propiedad, planta y equipo	Determinación de reservas y recursos minerales Método de unidades de producción Provisión para remediación y cierre de minas Inventarios (VNR) Deterioro de activos no financieros Recuperabilidad del activo por impuesto a las ganancias diferido Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias
Minsur	Contingencias y probabilidad de ocurrencia Inicio de etapa de desarrollo Costos de desbroce Incertidumbre en tratamiento de impuesto a las ganancias Reconocimiento de inversiones Reconocimiento de ingresos	Determinación de reservas y recursos minerales Método de unidades de producción Provisión para remediación y cierre de minas Inventarios (VNR) Deterioro de activos no financieros Recuperabilidad del activo por impuesto a las ganancias diferido Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Determinación del costo de productos en proceso de oro Estimación de la tasa de interés incremental
Poderosa	Definición de moneda funcional Incertidumbre en tratamiento de impuesto a las ganancias Reconocimiento de ingresos Reconocimiento de arrendamiento	Deterioro de cuentas por cobrar Determinación de reservas y recursos minerales Provisión para remediación y cierre de minas Inventarios (VNR) Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Reconocimiento y medición de provisiones por contingencias Medición de los valores razonables Ajustes provisionales de precios de venta Adquisición de subsidiaria
SIMSA	Definición de moneda funcional Incertidumbre en tratamiento de impuesto a las ganancias Reconocimiento de ingresos Reconocimiento de arrendamiento Reconocimiento de costos de exploración y de desarrollo	Deterioro de cuentas por cobrar Deterioro de activos no financieros Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Vida útil, valor residual y recuperable de derechos mineros, costo de desarrollo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles Negocio en marcha Reconocimiento y medición de provisiones por contingencias

Southern	Consolidación de subsidiarias	Provisión para remediación y cierre de minas Deterioro de activos no financieros Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Vida útil, valor residual y recuperable de derechos mineros, costo de desarrollo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles Reconocimiento y medición de provisiones por contingencias Determinación de moneda funcional Estimación de mineral recuperable de los depósitos de material lixiviable Capitalización de costos de desbroce
----------	-------------------------------	--

Elaboración propia. Adaptado de los estados financieros de las empresas mineras por el año 2020.

Del estudio de los estados financieros de Buenaventura, Cerro Verde, El Brocal, Minsur Poderosa, SIMSA y Southern, se identificaron que los juicios hacen referencia a los criterios y su análisis respecto a la aplicación de las políticas contables que tienen efecto en la medición de los diferentes hechos económicos.

Por su parte, la Tabla 5 presenta a las empresas mineras peruanas que revelan de manera conjunta ambos juicios, bajo la denominación de supuestos y estimaciones contables críticas, donde no se efectúa una distinción específica entre ellos.

Tabla 5

Empresas mineras que presentan conjuntamente los juicios para la aplicación de políticas contables y juicios para las estimaciones contables críticas, año 2020

Empresa	Supuestos y estimaciones contables críticas
Corona	Determinación de reservas y recursos minerales Provisión para remediación y cierre de minas Deterioro de activos no financieros Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Recuperabilidad de activos de exploración y evaluación
Nexa Atacocha	Provisión para remediación y cierre de minas Deterioro de activos no financieros Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Estimación del valor razonable de los instrumentos financieros Estimación de incertidumbres en relación a arrendamientos

Nexa Perú	Determinación de reservas y recursos minerales Provisión para remediación y cierre de minas Deterioro de activos no financieros Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Estimación del valor razonable de los instrumentos financieros Vida útil, valor residual y recuperable de derechos mineros, costo de desarrollo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles.
Volcan	Determinación de reservas y recursos minerales Provisión para remediación y cierre de minas Inventarios (VNR) Deterioro de activos no financieros Incertidumbre sobre tratamiento de impuesto a las ganancias Estimación del valor razonable de los instrumentos financieros Reconocimiento y medición de provisiones por contingencias Determinación de moneda funcional Vida útil, valor residual y recuperable de derechos mineros, costo de desarrollo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles Reconocimiento de ingresos Medición de activos mantenidos para la venta

Elaboración propia. Adaptado de los estados financieros de las empresas mineras por el año 2020.

Del estudio de las notas a los estados financieros, se identificó que Corona presentó la denominación de “estimados y criterios contables”, Nexa Atacocha y Nexa Perú la denominación de “estimados contables y supuestos críticos”, mientras que Volcan lo presentó como “juicios, estimaciones y supuestos críticos”.

Como resultado del análisis comparativo de las Tablas 4 y 5, se identificó que existen conceptos que algunas empresas las consideran como juicios en la aplicación de políticas contables o como estimaciones contables críticas, como por ejemplo:

- Definición o determinación de la moneda funcional.
- Reconocimiento y medición de provisiones por contingencias.
- Determinación de la vida útil de propiedad, planta y equipo, así como de activos intangibles.

- Costos de desbroce.
- Incertidumbre sobre el tratamiento de impuesto a las ganancias.
- Reconocimiento de ingresos.
- Estimación de incertidumbres en relación a arrendamientos.

Lo anterior muestra que los criterios de revelación diferenciada entre juicios para la aplicación de políticas contables y aquellos que la gerencia ejerce para las estimaciones contables críticas no se cumplen a cabalidad, lo cual podría generar error de interpretación entre los usuarios e impacto en la evaluación de las empresas mineras peruanas analizadas en su conjunto.

2. Descripción de nivel de revelación de supuestos asumidos en juicios para aplicación de políticas contables y en juicios para las estimaciones contables críticas y su cumplimiento en relación a las NIIF

A efectos de obtener un conocimiento del nivel de revelación de los supuestos asumidos por las empresas mineras peruanas tanto para los juicios en la aplicación de políticas contables como aquellos para las estimaciones contables críticas, se consideró aquellos conceptos con mayor cantidad de revelación. Es así que, para el primer caso se eligió a las Contingencias y probabilidad de ocurrencia y, para el segundo caso se eligió a la Provisión y remediación de cierre de minas, por tratarse además de un concepto que asume el sector minero como resultado de sus actividades económicas.

Con base en la lista y cantidad de conceptos revelados como juicios para la aplicación de políticas contables por el año 2020 presentados en la Tabla 2, se realizó el análisis de contenido de las notas a los estados financieros que presentan información respecto a dichos para el caso de Contingencias y probabilidad de ocurrencia. Para efectos de realizar el análisis de contenido sobre la revelación de juicios en la aplicación de la política contable referida a Contingencia y probabilidad de ocurrencia, se consideró lo dispuesto por el párrafo 122 de la NIC 1 y párrafos 10, 11, 32, 34, 35, 36 y 39 de la NIC 8 en cuanto a la revelación sugerida de supuestos a ser asumidos por parte de la gerencia respecto de:

- Considerar los requerimientos de la NIC 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, en lo referente al concepto de Contingencia y sus efectos en los estados financieros.
- Presentar la información relevante que refleje la esencia económica de las contingencias y su relevancia en los estados financieros, especialmente a nivel de criterios de evaluación de probabilidad de ocurrencia de la contingencia.
- Describir los criterios de reconocimiento y medición de las contingencias y su reflejo como provisión en los estados financieros o revelación como pasivos contingentes, según sea el caso, o ningún efecto en los mismos.

La Tabla 6 presenta un resumen de dicho análisis.

Tabla 6
Análisis de juicios revelados en la aplicación de políticas contables – Contingencias y probabilidad de ocurrencia, año 2020

Criterios de análisis	Buenaventura	Cerro Verde	El Brocal	Minsur
-----------------------	--------------	-------------	-----------	--------

Supuestos asumidos al considerar los requerimientos de la NIC o NIIF relacionada	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica
Supuestos asumidos en la información relevante que refleje la esencia económica	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica
Supuestos asumidos en el reconocimiento y medición	No	No	No	No

Elaboración propia. Adaptado de los estados financieros de las empresas mineras peruanas Buenaventura, Cerro Verde, El Brocal y Minsur por el año 2020.

Como resultado del análisis efectuado, se identificó que las 4 empresas mineras peruanas:

- Respecto de la consideración de los requerimientos de la NIC 37, revelaron que la gerencia realizó juicios en la aplicación de la política contable para la evaluación de Contingencias.
- En relación a la presentación de la información relevante que refleje la esencia económica de las contingencias y su relevancia en los estados financieros, hicieron una revelación genérica en cuanto a que la resolución de contingencias está sujeta a la ocurrencia o no de eventos futuros y una referencia al uso de estimados sobre el resultado de dichos eventos, como referencia a su esencia económica, así como la opinión de especialistas y experiencia de la gerencia.
- Finalmente, en relación a la descripción de los criterios de reconocimiento y medición de las contingencias, dichas empresas mineras peruanas no revelaron información específica sobre los supuestos asumidos en el reconocimiento y medición de las contingencias.

Cabe indicar que se identificó una descripción detallada de provisiones por contingencias, saldo inicial y final, tipos de contingencias, efecto en el periodo, descripción del estado de la

misma, como resultado de la aplicación de la política contable, mas no de los supuestos asumidos para la aplicación de la política contable.

Del mismo modo, con base a la lista y cantidad de conceptos revelados como juicios para las estimaciones contables críticas por el año 2020 presentados en la Tabla 3, se realizó el análisis de contenido de las notas a los estados financieros que presentan información respecto a dichos juicios para el caso de la Provisión y remediación de cierre de minas, el cual se presenta como un rubro característico en las operaciones mineras. Para dicho propósito, se consideró lo dispuesto por los párrafos 125, 127 y 129 de la NIC 1 en cuanto a la revelación de supuestos asumidos por parte de la gerencia respecto de:

- La naturaleza de la incertidumbre en la estimación, a efectos de conocer las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- La sensibilidad del importe en libros y las razones que lo expliquen, a fin de identificar en la medida del impacto de un cambio en los supuestos asumidos.
- La resolución esperada de la incertidumbre asociada, a efectos de conocer las expectativas de la gerencia hacia el futuro.
- El rango de consecuencias razonablemente posibles dentro del próximo año, a fin de comprender cuál sería el impacto razonable en el siguiente periodo.
- La explicación de los cambios realizados a los supuestos pasados, con el fin de identificar si se produjeron cambios en los supuestos asumidos.

La Tabla 7 presenta un resumen de dicho análisis.

Tabla 7

Análisis de juicios revelados en las estimaciones contables críticas – Provisión y remediación de cierre de minas, año 2020

Criterios de análisis	Buenaventura	Cerro Verde	Corona	El Brocal	Mínsur
Nota específica	Si	Si	Si	Si	Si
Naturaleza de los supuestos o incertidumbres en la estimación	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica
Sensibilidad del importe en libros y las razones que lo expliquen	No	No	No	No	No
Resolución esperada de la incertidumbre	No	No	No	No	No
Rango de consecuencias razonablemente posibles dentro del próximo año	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica
Explicación de los cambios realizados a los supuestos pasados	No	No	No	No	No

Elaboración propia. Adaptado de los estados financieros de las empresas mineras peruanas por el año 2020.

Tabla 7

Análisis de juicios revelados en las estimaciones contables críticas – Provisión y remediación de cierre de minas (Continuación)

Criterios de análisis	Nexa Atacocha	Nexa Perú	Poderosa	SIMSA	Southern	Volcan
Nota específica	Si	Si	Si	No	Si	Si
Naturaleza de los supuestos o incertidumbres en la estimación	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica
Sensibilidad del importe en libros y las razones que lo expliquen	No	No	No	No	Parcial	No
Resolución esperada de la incertidumbre	No	No	No	No	No	No
Rango de consecuencias razonablemente posibles dentro del próximo año	Genérica	Genérica	Genérica	Genérica	Mayor referencia	Genérica
Explicación de los cambios realizados a los supuestos pasados	No	No	No	No	No	No

Elaboración propia. Adaptado de los estados financieros de las empresas mineras peruanas por el año 2020.

Como resultado del análisis efectuado, se identificó que:

- Con excepción de SIMSA, diez de las empresas mineras peruanas revelaron que la gerencia realizó juicios que implican estimaciones contables críticas referidas a la Provisión y remediación de cierre de minas.
- En cuanto a la naturaleza de la incertidumbre en la estimación, Cerro Verde especificó que los costos asociados al cierre de mina dependerán de los valores de mercado de los mismos de acuerdo a las condiciones económicas que presenten en el futuro (Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A., 2020, p. 5). Por su parte Southern precisó la importancia del horizonte de tiempo para el desembolso de los flujos futuros (Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú, 2020, p. 28); mientras que Volcan hizo referencia a que la estimación de costos se basó en un estudio realizado por un asesor independiente considerando la regulación ambiental vigente (Volcan Compañía Minera S.A.A., 2020, p. 79). Estas y todas las demás empresas revelaron de manera general que los factores a considerar involucran cambios en tecnología, cambios regulatorios, incrementos de los flujos, cambios en las tasas de inflación y de descuento, así como en los plazos.
- En cuanto a la sensibilidad del importe en libros y las razones que lo expliquen, sólo Southern hizo una revelación parcial en cuanto a la fecha estimada de agotamiento de reservas y el inicio de actividades de cierre, en función de las “evaluaciones de ingeniería de minas derivadas de muestreos de perforaciones, en combinación con supuestos del precio del cobre y costos de producción” (Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú, 2020, p. 28). Las demás empresas mineras no revelan la sensibilidad a la que están expuestos los importes en libros.
- Respecto de la resolución esperada de la incertidumbre asociada, ninguna de las empresas mineras peruanas efectuó una revelación precisa. En lugar de ello, sólo hicieron referencia a que la provisión reconocida en los estados financieros es el mejor estimado del valor presente de los flujos futuros descontados para el cierre de mina.

- En relación al rango de consecuencias razonablemente posibles dentro del próximo año, diez de las empresas mineras peruanas sólo efectuaron una revelación genérica respecto de que las incertidumbres podrían generar desembolsos futuros diferentes a los reconocidos en los estados financieros. Southern sólo realizó una mayor referencia en el sentido de que los “cambios provenientes de campañas de perforación y exploración, así como de revisiones a los supuestos de precios y costos, podrían afectar las estimaciones de las reservas y al plan de minado” (Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú, 2020, p. 28).
- Finalmente, respecto de la explicación de los cambios realizados a los supuestos pasados, sólo Volcan reveló lo siguiente: “los cambios en los estimados consideran el cambio en la tasa, la modificación de los presupuestos, consideración de áreas disturbadas, y la eliminación de costos contingentes” (Volcan Compañía Minera S.A.A., 2020, p.79).

Como resultado del análisis de contenido a nivel de estados financieros de las empresas mineras peruanas, se identificó que no hay una clara distinción a nivel de revelación de los juicios ejercidos por la gerencia, tanto en la aplicación de las políticas contables como de las estimaciones contables críticas. Asimismo, se observó que el nivel de detalle de los supuestos asumidos no es suficiente ni específico, lo cual podría generar impacto en los estados financieros en su conjunto a nivel de su relevancia y representación fiel, y esto a su vez, a nivel de valuación de empresas y toma de decisiones por parte de los usuarios de dichos estados financieros.

En consecuencia y tomando en consideración el aporte de Mosterín (2008), los criterios a analizar en la revelación de los supuestos asumidos de los juicios para la preparación de estados financieros podrían considerar las siguientes pautas:

- Si los juicios que se enuncian se derivan de otras ideas aceptadas anteriormente, esto le da una característica racional en sí misma.
- De no derivarse de otras ideas aceptadas, es decir, se enuncian en sí mismas, los juicios deberían tener la propiedad de comprobarse directamente, ser independientes y no sesgados y no permitir el surgimiento de contradicciones.

De este modo, los juicios podrían tener una base racional y no considerarse una mera opinión sin base objetiva, más aún considerando que los juicios implican una evaluación de criterio en la determinación de políticas contables y de incertidumbre asociada a la estimación.

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

La discusión de resultados se desarrolla de acuerdo a los objetivos planteados. Asimismo, al tratarse de una investigación cualitativa de tipo parcialmente descriptivo, se presentan aspectos relevantes de los juicios tanto a nivel de aplicación de las políticas contables como de las estimaciones contables críticas que revelan las empresas mineras peruanas, tomando en consideración los requerimientos de la NIIF y el MC.

Respecto del objetivo referente a identificar si se presenta una revelación diferenciada de juicios para la aplicación de políticas contables y de juicios para las estimaciones contables críticos, los resultados de la investigación a nivel descriptivo muestran que 4 de las 11 empresas mineras peruanas no efectúan una revelación diferenciada entre los juicios efectuados en la aplicación de las políticas contables como aquellos realizados para las estimaciones contables críticas. El trabajo de Chiahemba e Ibiame (2019) confirma que en general no todas las compañías de bienes de consumo listadas en la Bolsa de Valores de Nigeria revelan de manera

separada los juicios de las estimaciones contables. Por otro lado, el trabajo de Burcă et al. (2019) si bien aborda la distinción entre los cambios en las estimaciones contables de aquellos que se producen en las políticas contables donde la falta de una adecuada diferenciación podría tener un impacto en la valuación de las empresas, esto último al igual que lo sostenido por Albrecht et al. (2017), esta investigación detalla los juicios revelados por las empresas mineras peruanas.

Respecto del objetivo referente a describir el nivel de revelación de supuestos asumidos en juicios para aplicación de políticas contables y en juicios para las estimaciones contables críticas y su cumplimiento en relación a las NIIF, los resultados muestran que la revelación asociada a estos juicios es genérica en su mayoría y no proporciona mayor detalle sobre los supuestos asumidos por la gerencia. Tomado como referencia al trabajo de Chiahemba e Ibiame (2019), si bien su trabajo confirma que la provisión por reconocimiento de contingencias es una estimación relevante, no efectúa un análisis de los supuestos asumidos que implica, como lo desarrolla la presente investigación. Por otro lado, la referencia que efectúan al estudio elaborado por Ernst and Young respecto de las revelaciones generales y carentes de detalle sobre los juicios asumidos por la gerencia, confirma lo presentado en la presente investigación en la Tabla 7. Por otro lado, si bien el trabajo de Raubenheimer (2013) se centró en identificar cumplimiento de nivel de revelaciones sobre estimaciones requeridas por las NIIF, éste fue sólo enunciativo. En ese sentido, la presente investigación realiza un análisis del contenido de las estimaciones contables críticas presentadas por las empresas mineras peruanas a la luz de los requerimientos expuestos de la NIC 1 y NIC 8, a la vez que se proponen pautas a considerar al momento de sustentar juicios sobre una base racional de acuerdo a la propuesta de Mosterín (2008) al implicar la evaluación de criterios frente a la determinación de políticas contables y a la incertidumbre en la estimación.

El marco normativo de las NIIF presenta un grado de influencia válido para la presente investigación debido a su pertinencia en la consideración de los juicios ejercidos por la gerencia tanto para la aplicación de las políticas contables como para las estimaciones contables críticas, así como del nivel de detalle requerido por dicho marco normativo, contribuyendo a una mejora en el entendimiento de este aspecto tan importante en la preparación de estados financieros, lo que suma a obtener una mejor base de información sobre la cual los usuarios puedan tomar decisiones al respecto.

El aporte de la presente investigación se focaliza en el análisis del cumplimiento del requerimiento de las NIIF respecto de los juicios en la aplicación de las políticas contables, así como de las estimaciones contables críticas, lo que contribuye a un mejor reflejo de su tratamiento contable en los estados financieros de las empresas mineras peruanas.

La agenda para futuras investigaciones debería abarcar el análisis sobre la perspectiva del auditor bajo la norma de auditoría 540 (revisada) – Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, en relación a este importante sector económico; el desarrollo de criterios específicos estandarizados de revelación en relación a los supuestos asumidos por la gerencia, que permitan al usuario obtener un mejor entendimiento de los juicios aplicados; así como los mecanismos de cumplimiento a ser considerados en la revelación de estos aspectos en otros sectores económicos.

CONCLUSIONES

Las conclusiones que resultan de la presente investigación están en línea con los resultados obtenidos, y son las siguientes:

1. La ausencia de una clara distinción entre juicios para la aplicación de políticas contables y juicios para las estimaciones contables críticas ocasiona una interpretación errónea de la información contenida en los estados financieros, lo que muestra una apertura de criterios en la interpretación en cuanto a su diferenciación, puesto que hay empresas mineras que revelan los juicios referentes al cálculo de las estimaciones contables, reflejando una mayor preferencia por su impacto en los resultados y posición financiera, lo que afectaría decisiones de desempeño y de negocio. Esto, sumado a las consideraciones de la materialidad a fin de que no genere mayor impacto en los estados financieros.
2. La revelación sobre los supuestos asumidos en relación a los juicios, ya sea para la aplicación de políticas contables como para las estimaciones contables, es genérica y en su redacción se aprecia una estandarización a nivel de contenido, generando una información poco confiable, más aún cuando este tipo de información le permite al usuario de los estados financieros tener una idea sobre el tipo de gestión, el valor de la empresa y los criterios que asume la gerencia respecto del cumplimiento del marco normativo de las NIIF. Es necesario fijar criterios sobre la base de una creencia racional que de soporte a los juicios ejercidos en la preparación de estados financieros.

REFERENCIAS

Albrecht, A., Kim, K., Lee, K. (2017). Changes in Accounting Estimates: Are the Current Disclosure Requirements Sufficient to Deter Managerial Opportunism?. *KAIST College of Business Working Paper Series No. 2017-022*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3074071>

- Burcă, V., Nicolăescu, C. Drăgut, D. (2019). Critical analysis on the amendments discussed, concerning changes in accounting estimates. *Studies in Business and economics*. 14(1), 17-33. <https://doi.org/10.2478/sbe-2019-0002>
- Chiahemba, C., Ibiameke, A. (2019). Disclosure of Critical Accounting Judgments and Key Sources of Estimation Uncertainty in the Financial Statements of Companies in Nigeria. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 22-31. <https://doi.org/10.11648/j.jfa.20190701.14>
- Compañía de Minas Buenaventura S.A.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/Informe%20Anual%20Separado.pdf>
- Compañía Minera Poderosa S.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/EEFF%20Individuales%20Auditados%20Poderosa%202020.pdf>
- Compañía Minera San Ignacio de Morococha S.A.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/EEFF%20SIMSA%202020.pdf>
- Glendening, M. R. (2012). *Critical accounting estimate disclosure and the value relevance of balance sheets items* (Tesis doctoral, Universidad de Iowa, Estados Unidos de América). <https://doi.org/10.17077/etd.6xgulnh>
- Hendriksen, E. & van Breda, M. (1992). *Accounting Theory* (5ª ed.) Boston: Irwin.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, R., & Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación (Sexta ed.). México D.F.: McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.

IFRS Foundation (2020). *Normas NIIF Parte A, Parte B y Parte C. Normas emitidas al 1 de enero de 2020.* <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/?language=%2Fcontent%2Fcq%3Atags%2Fifrs%2Flocalisation%2Flanguage%2Fspanish&year=%2Fcontent%2Fcq%3Atags%2Fifrs%2Fproduction%2Fstandard-year%2F2021&issue-type=%2Fcontent%2Fcq%3Atags%2Fifrs%2Fproduction%2Fissue-type%2Fissued>

Michels, J. (2017). Disclosure versus Recognition: Inferences from Subsequent Events. *Journal of Accounting Research*. 55(1), 3-34. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12128>

Minsur S.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes.* Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/Auditado%20Minsur%20Separado%202020.pdf>

Mosterín, J. (2008). Lo mejor posible. Racionalidad y Acción Humana (3ra ed.). Madrid: Alianza Editorial, S.A.

Nexa Resources Atacocha S.A.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes.* Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/0922NRAtacochaIndiv20.pdf>

Nexa Resources Perú S.A.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes.* Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/0922NRPeruSEP20.pdf>

Raubenheimer, E. (2013). Accounting estimates in financial statements and their disclosure by some South African construction companies. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 6(2), 383-400. <https://jefjournal.org.za/index.php/jef/article/download/266/346>

Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/Informe%20Cerro%20Verde%2031%2012%2020%2019%20Espa%c3%b1ol.pdf>

Sociedad Minera Corona S.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/EEFF%20Auditados_Corona%202020.pdf

Sociedad Mineral El Brocal S.A.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/SMEB2020.pdf>

Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/SPCC%20EEFF%20Aud%202020.pdf>

Volcan Compañía Minera S.A.A. (2020). *Estados financieros al 31 de diciembre de 2020 y 2019 junto con el dictamen de auditores independientes*. Lima: Superintendencia de Mercado de Valores. https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/EEFF_Sep_Aud31dic20.pdf

CURRICULUM VITAE DE LA AUTORA

Rosa Milagros Castañeda Moreano
Teléfono: (01) 954758865
E-mail: rcastanedamoreano@gmail.com



RESUMEN

Candidata a Doctor en Ciencias Contables y Empresariales por la UNMSM. Magíster en Banca y Finanzas por la UNMSM. Licenciada en Contabilidad por la PUCP. Auditora independiente, Contadora Pública Colegiada, Certificada en Gestión de Riesgos, con 20 años de experiencia en adecuación a las NIIF, auditoría financiera, planificación, presupuesto, tesorería y contabilidad, due diligence financiero, evaluación del ambiente de control interno (COSO ERM) y gestión de riesgo (ISO 31000) en empresas de diversos sectores económicos. Experiencia como gerente de consultoría y auditoría en sociedades de auditoría de representación internacional. Conocimiento de idiomas inglés y portugués, office a nivel intermedio.

LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Contabilidad Financiera
Auditoría Financiera
Gestión de Riesgos
Epistemología de la Contabilidad
Teoría Contable

ACTIVIDADES ACADÉMICAS

Árbitro en la Revista Quipukamayoc del Instituto de Investigación de Ciencias Financieras y Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

Como Expositora:

Conferencia Académica sobre Resultados de Investigación “Teoría de Probabilidades y su aplicación en la NIC 37 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”, 10 de junio de 2021, organizado por el Instituto de Investigación Facultad de Ciencias Contables de UNMSM, Lima – Perú

Como Asistente:

III Encuentro Binacional de la Profesión Contable Perú-Ecuador 2020 Virtual “La Información Financiera, la Auditoría y las NIIF: Estándares Internacionales para mejorar la transparencia y combatir la corrupción”, 24, 25 y 26 de setiembre de 2020, Tumbes – Perú (100 horas).

XIV Congreso Iberoamericano de Control de Gestión, 8, 9 y 10 de septiembre de 2020, Sevilla – España.

I Congreso Internacional de Teoría Contable – CITC 2020 “En un nuevo entorno digital basado en el conocimiento”, 26, 27 y 28 de junio de 2020, Huancayo – Perú (120 horas).

Congreso Internacional de Contabilidad “Buenas prácticas de la profesión contable frente al impacto del COVID-19”, 16 y 17 de julio de 2020, Lima – Perú (22 horas).

PUBLICACIONES

Artículo original “Precisiones en Pasivos, Provisiones y Pasivos Contingentes a partir de la Teoría de Probabilidades”. Publicado en Revista Quipukamayoc. Vol. 29, N°59 (mayo 2021).

Artículo original “Criterios de la Teoría de Probabilidades en la evaluación de contingencias en empresas mineras peruanas”. Publicado en Revista Quipukamayoc. Vol. 28, N°58 (diciembre 2020).

EXPERIENCIA PROFESIONAL

Jefe de la Oficina General de Planificación, Presupuesto y Contabilidad
Universidad Peruana del Centro (Abril 2018 – actualidad)

Gerente Senior de Auditoría
De Las Casas Cadillo & Asociados S.C. de R.L. (Julio 2015 a Marzo de 2018)

Gerente de Accounting Advisory Services y Transaction Services
KPMG Asesores S. Civil de R.L. (Agosto 2011 – Enero 2015)

Supervisor de Auditoría
PwC Dongo-Soria Gaveglio y Asociados S. Civil de R.L. (2006 a Julio 2011)

SEUDÓNIMO: SORGALIM

XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad

Título:

Aplicación de la depreciación según la NIC N°16 y su impacto tributario en Bolivia

Tipo de Trabajo:

Nacional

Área Temática:

Investigación Contable

Tema Específico:

La investigación en contabilidad internacional: Evidencias y desafíos en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los países Interamericanos.

Subtema:

Estado de utilización de las NIIF en los países de América y su impacto en las normas nacionales.

Nombre del autor:

Oscar Alfonso Torrez Díaz

País

Bolivia

Director Nacional:

Remy Ángel Terceros Fernandez

1. RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo estudia el tratamiento de la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo (PPE) según la NIC 16 y su efecto tributario en las empresas bolivianas.

La normativa local que reglamenta el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) establece como método válido para la depreciación de PPE a la línea recta, la sencillez en el cálculo y el cumplimiento tributario, hace que la mayoría de las empresas bolivianas adopten este método y los coeficientes tributarios como únicos para el cálculo de la depreciación de PPE sin considerar que estos puedan desgastarse no solo por el tiempo, sino también por su uso y que algunas partes importantes del bien tengan que ser reemplazadas antes que termine la vida útil del mismo.

En Bolivia los estados financieros se elaboran de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia y de forma supletoria se pueden adoptar las NIIF. Al no existir norma específica en Bolivia para el tratamiento de PPE, es posible aplicar la NIC 16 y los criterios para la depreciación incluidas en ella.

Palabras clave: Depreciación, NIC16, Impuestos, NIIF

2. INTRODUCCIÓN

Con la globalización la economía mundial ha buscado en los últimos años estandarizar la información sobre datos económicos, financieros y contables, este nuevo escenario ha llevado a la creación de una normativa contable común para todos los países, que todos hablen el mismo idioma para que la información financiera presentada sea comprensible, transparente y sobre todo comparable. Para el logro de los objetivos antes mencionados el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) ha emitido las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS o NIIF en español), generando un proceso de convergencia a nivel mundial.

La Norma Internacional de Contabilidad N°16 “Propiedades, Planta y Equipo”, tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo (activos fijos), de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en estos bienes, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Los estados financieros de propósito general son elaborados en Bolivia de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, este marco de información financiera aplicable, está compuesto por catorce (14) Normas Contables locales y de forma supletoria y solo en caso de ausencia de pronunciamientos técnicos específicos se pueden aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En Bolivia no existe una norma específica para el tratamiento contable de las propiedades planta y equipo, la Norma Contable N°4 “Revalorización Técnica de Activos Fijos” solamente trata el procedimiento para la realización del revalúo técnico de activos fijos (propiedad, planta y equipo), la NIC 16 trata este procedimiento cuando nos habla de la medición posterior al reconocimiento.

El objetivo de este trabajo de investigación es analizar y demostrar que la aplicación de la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo de acuerdo a lo establecido en la NIC 16, no tiene incidencia tributaria, ni afectaría en la determinación del resultado neto imponible, la declaración y pago del Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas (IUE), las diferencias entre la depreciación contable y la depreciación tributaria puede tratarse de acuerdo a lo establecido en la NIC N°12 “Impuesto a las Ganancias”.

3. DESARROLLO DEL TEMA

Como se mencionó anteriormente en Bolivia no se adoptaron aún las NIIF, por lo tanto los estados financieros de propósito general se preparan de acuerdo a las normas de contabilidad locales y solo en ausencia de pronunciamientos técnicos y de forma supletoria se pueden aplicar las NIIF, esta situación a provocado una falsa creencia de que es la administración tributaria mediante el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) quien emite las directrices contables, para el presente trabajo de investigación en lo referente a los métodos de depreciación y años de vida útil.

La no adopción o la convergencia como se pretendía realizar en Bolivia de las NIIF, provoca que el enfoque y tratamiento de la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo (activos fijos) sea en su mayoría tributario y no contable como es el establecido en la NIC 16. Para entender mejor el contexto y objetivo del presente trabajo, resumimos a continuación el proceso de convergencia boliviano a las NIIF y la normativa tributaria boliviana relacionada a la depreciación de los activos fijos:

3.1. El proceso de convergencia a las NIIF en Bolivia

3.1.1. Antecedentes

El primer pronunciamiento en Bolivia relacionado con la aplicación de las normas internacionales se remonta a la Resolución 02/94 aprobada por el CTNAC el 10 de mayo de 1994 y sancionada por el Comité Ejecutivo del CAUB el 16 de junio del mismo año, la misma que fue ratificada con las Resoluciones CTNAC 03/95 y CTNAC 01/2003, estableciendo una adopción parcial de las normas internacionales, ya que solamente se aplican en ausencia de pronunciamientos específicos del país o reglamentaciones locales sobre un asunto determinado.

El 12 de febrero de 2005, mediante la Resolución N° 001/2005 en Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad decidió adoptar, para uso obligatorio en el ejercicio

profesional en Bolivia, Las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) abrogando todos los pronunciamientos locales existentes. La vigencia de estas normas estaba definida a partir del 1° de enero de 2007, lamentablemente, esta Resolución no fue sancionada por el Comité Ejecutivo Nacional de CAUB y, por lo tanto, su aplicación quedó en suspenso.

3.1.2. Proyecto BID-FOMIN

En febrero del 2006 el Colegio de Auditores de Bolivia y el Banco Interamericano de Desarrollo firman el Convenio de Cooperación Técnica no Reembolsable ATN/MT-10078-BO “Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría”. Mediante este convenio se pretendía que nuestro país lleve a cabo un proceso de convergencia de las normas bolivianas con las normas internacionales de contabilidad y auditoría.

Para el proceso de convergencia en nuestro país se tomarían como base las versiones traducidas al idioma español de las normas internacionales de los años 2007, 2008 o 2009 realizadas por los organismos emisores y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y otras entidades debidamente autorizadas.

El proyecto de convergencia BID FOMIN estaría compuesto por tres componentes los cuales se detalla a continuación:

- Adecuación normativa con las normas internacionales.
- Difusión y capacitación.
- Mejoramiento de la calidad de los servicios profesionales del CAUB

Se determino y clasifico las entidades que aplicarían las NIIF ya sean completas o para PYMES para la elaboración de estados financieros de propósitos generales, la clasificación fue la siguiente:

- NIIF Completas: para las entidades con fines de lucro que, además de tener necesidad de publicar sus estados financieros con propósitos generales, cumplan con las siguientes características:
 - ✓ Que tenga obligación pública de rendir cuentas.
 - ✓ Que realicen actividades sectoriales reguladas.
 - ✓ Otras entidades que decidan aplicarlas de manera voluntaria y consistente.
- NIIF para PYMES: para entidades con fines de lucro, pequeñas y medianas entidades (PYMES) e inclusive por microempresas (MIPYMES) que, además de tener necesidad de publicar estados financieros con propósitos generales cumplan las siguientes características:
 - ✓ No tienen obligación pública de rendir cuentas.
 - ✓ No utilicen las NIIF completas.
- Entidades no lucrativas: aquellas que, por su necesidad, podrán aplicar consistentemente los criterios de las NIIF completas o NIIF para PYMES y mientras el CTNAC elabore una norma nacional específica, pueden aplicar según corresponda los criterios de la NC 8 o de la Sección 10 de la NIIF para las PYMES en el establecimiento de políticas contables.

Un segundo proceso se daría una vez finalizado el proyecto de convergencia a las normas internacionales de contabilidad y auditoría, esta segunda etapa sería la “adopción”, entendiéndose por ello, cumplir estrictamente con todas las normas de contabilidad y auditoría vigentes y aquellas que se emitan en el futuro.

3.1.3. Resolución CTNAC N°001/2012 – Vigencia de las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia

El 7 de noviembre de 2012 el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad mediante la Resolución CTNAC N°001/2012 resuelve mantener las catorce (14) Normas de

Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, para la preparación de estados financieros en el Estado Plurinacional de Bolivia.

A la fecha en el país no se ha realizado la adopción íntegra de las NIIF; sin embargo, permite la aplicación de estas normas en aquellos casos en los que no exista un pronunciamiento local específico, lo cual implica una adopción parcial que deberá ir preparando a los profesionales y usuarios de la información financiera en el manejo de dichas normas, hasta llegar en un futuro a una adopción definitiva.

3.2. La depreciación desde el punto de vista tributario boliviano

3.2.1. Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE)

El impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) tiene como objeto gravar a las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga la Ley 843 y su reglamento. La declaración jurada de todos sus ingresos y gastos de las personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios.

El IUE se aplica sobre las utilidades de cada gestión anual, estas utilidades se presentan en los estados financieros, los mismos que deben ser elaborados de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia y los ajustes impositivos de acuerdo al artículo 40° de la Ley 843, la alícuota que se aplica a la utilidad imponible es del 25%.

El artículo 40° de la Ley 843 dispone “A los fines de este impuesto se consideran utilidades, rentas, beneficios o ganancias las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación”.

En el artículo 37° de la Ley 843 se menciona a los sujetos del IUE, ellos son todas las empresas, tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comanditas simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales.

El IUE se encuentra reglamentado mediante el Decreto Supremos N°24051; y en su artículo 2° clasifica a los sujetos obligados a llevar registros contables, sujetos no obligados a llevar registros contables y sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios y los define como sigue:

- a) *Sujetos obligados a llevar registros contables*, las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio, así como las empresas unipersonales, las sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas y las entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda. Se considera empresa unipersonal, aquella unidad económica cuya propiedad radica en una única persona natural o sucesión indivisa que coordina factores de la producción en la realización de actividades lucrativas.

El Código de Comercio en su artículo 36° establece la obligación de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada, estos sujetos deben preparar y llevar comprobantes y registros necesarios que les permita obtener estados financieros.

El Código Tributario Ley N°2492, establece en su artículo 70°, numeral 4 respecto a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo lo siguiente: “Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas”.

- b) *Sujetos no obligados a llevar registros contables*, las entidades constituidas de acuerdo a las normas del Código Civil, tales como las Sociedades Civiles y las Asociaciones y

Fundaciones que no cumplan con las condiciones establecidas en el inciso b) del Artículo 49° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995) para el beneficio de la exención de este impuesto.

- c) *Sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios*, las personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente.

Estos sujetos, si prestan sus servicios en forma asociada estarán incluidos en los incisos a) o b) de este Artículo, según corresponda. Si, en cambio, prestan sus servicios como dependientes, no están alcanzados por este impuesto.

3.2.2. Utilidad contable y utilidad tributaria

El IUE tiene como base imponible a la utilidad neta imponible, la misma que se describe en el artículo 6° del DS 24051 e indica lo siguiente: “Se considera Utilidad Neta Imponible a la que se refiere el Artículo 47° de la Ley N°843 (Texto Ordenado en 1995), la que resulte de los estados financieros de la empresa, elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en este Reglamento”.

Los estados financieros de propósito general que elaboran los sujetos obligados a llevar registros contables según el DS 24051, son elaborados de conformidad con las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia y así se menciona en el artículo 6° del DS 24051, para determinar la utilidad neta imponible se debe sumar los gastos no deducibles y restar los ingresos no imponibles que menciona el reglamento del IUE.

3.2.3. La depreciación tributaria

El artículo 20° del DS 24051 establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes que las empresas utilicen en actividades comerciales, industriales, de servicios u otras que produzcan rentas gravadas, se compensarán mediante la deducción de las depreciaciones admitidas por este reglamento.

Las depreciaciones serán calculadas por procedimientos homogéneos a través de los ejercicios fiscales que dure la vida útil estimada de los bienes.

Las depreciaciones se computarán anualmente, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por tal concepto y cualquiera fuere el resultado de su actividad al cierre de la gestión. No podrán incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Cuando los bienes sólo se afectan parcialmente a la producción de rentas computables para el impuesto, las depreciaciones se deducirán en la proporción correspondiente. La Administración Tributaria determinará los procedimientos aplicables para la determinación de esta proporción.

El artículo 21° del DS 24051 dispone que, las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición o producción de los bienes, el que incluirá los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, introducción al país, instalación, montaje y otros similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados.

En los casos de bienes importados, no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio de exportación vigente en el lugar de origen, el flete, seguro y gastos para ponerlos en condiciones de ser usados en el país.

El excedente que pudiera determinarse por aplicación de esta norma, no será deducible en modo alguno a los efectos de este impuesto. Las comisiones reconocidas a entidades del mismo conjunto económico que hubieren actuado como intermediarios en la operación de compra, no integrarán el costo depreciable, a menos que se pruebe la efectiva prestación de servicios y la comisión no exceda de la usualmente se hubiera reconocido a terceros no vinculados al adquirente.

El artículo 22° indica que las depreciaciones del activo fijo se computarán sobre el costo depreciable, según el artículo 21° de este reglamento y de acuerdo a su vida útil en los porcentajes que se detallan en el Anexo de este artículo.

En el caso de las empresas de distribución de películas cinematográficas, la depreciación o castigo de las mismas explotadas bajo el sistema de contratos con pago directo, royalties o precios fijos sobre los costos respectivos, se realizarán en los siguientes porcentajes: cincuenta por ciento (50%) el primer año, treinta por ciento (30%) el segundo y veinte por ciento (20%) el tercero. El plazo se computará a partir de la gestión en la cual se produzca el estreno de la película.

En todos los casos, la reserva acumulada no podrá ser superior al costo contabilizado del bien, ya sea de origen o por revalúos técnicos. Las depreciaciones correspondientes a revalúos técnicos realizados durante las gestiones fiscales que se inicien a partir de la vigencia de este impuesto, no son deducibles de la Utilidad Neta, conforme al inciso h) del Artículo 18° de este reglamento.

Las reparaciones ordinarias que se efectúen en los bienes del activo fijo, serán deducibles como gastos del ejercicio fiscal siempre que no supere el veinte por ciento (20%) del valor del bien. El valor de reparaciones superiores a este porcentaje se considerará mejora que prolonga la vida útil del bien y, por lo tanto, se imputará al costo del activo respectivo y su depreciación se efectuará en fracciones anuales iguales al período que le resta de vida útil.

Los bienes del activo fijo comenzarán a depreciarse impositivamente desde el momento en que se inicie su utilización y uso. El primer año, el monto de la depreciación será igual a la cantidad total que le corresponda, por una gestión completa dividida entre doce (12) y multiplicada por la cantidad de meses que median, desde el inicio de su utilización y uso, hasta el final de la gestión fiscal. El mes inicial en todos los casos, se tomará como mes completo.

El anexo al artículo 22° del DS 24051 considera como método de depreciación al de la línea recta y detalla los años de vida útil para cada tipo de activo, solo este método y la vida útil asignada son deducibles del IUE.

3.2.4. Cambio de método de depreciación

En el caso de que la empresa desee depreciar sus activos de una manera distinta a la establecida anteriormente, podrá solicitar ante a administración tributaria la autorización respectiva con 20 días hábiles de anticipación a la fecha de cierre de los Estados Financieros, tomando en cuenta las formas de explotación y los años de vida útil propuestos. Esta solicitud podrá ser aceptada o rechazada por la administración tributaria.

4. RESULTADOS

En esta parte del trabajo presentamos la aplicación práctica de tres conceptos sumamente importantes en la depreciación contable de los elementos de propiedades, planta, y equipo (activos fijos) de acuerdo a la NIC 16, estamos hablando de la estimación de la vida útil, la descomponetización y la aplicación de los métodos de depreciación que se detalla en la norma. Con la propuesta se demostrará que es posible aplicar los lineamientos establecidos por la NIC 16 respecto a la depreciación de los activos fijos y a la vez cumplir con la normativa tributaria local para determinar el resultado neto imponible y sobre esa base, determinar la correcta liquidación del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas (IUE).

El IUE tiene como base imponible a la Utilidad Neta Imponible, la misma que se describe en el artículo 6° del DS 24051 e indica lo siguiente: “Se considera Utilidad Neta Imponible a la que se refiere el Artículo 47° de la Ley N°843 (Texto Ordenado en 1995), la que resulte de los estados financieros de la empresa, elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en este Reglamento”. Entre los ajustes aceptados y que hace referencia la norma tributaria esta la depreciación de los activos fijos, la misma que solo será aceptada como deducible del impuesto, cuando se aplique el método de depreciación de la línea recta y la vida útil considerada para cada tipo de activos de acuerdo al anexo al artículo 22° del DS 24051.

La NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” tiene como objetivo el establecer el tratamiento adecuado de las diferencias que puedan surgir del tratamiento contable respecto a la normativa tributaria, esta norma entiende que debido a las distintas políticas tributarias que pueden adoptar los países se generan diferencias respecto al tratamiento contable en el impuesto a las ganancias (renta), para el presente caso de estudio, hablamos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE). La norma facilita los procedimientos y directrices para contabilizar adecuadamente las consecuencias fiscales de los activos y pasivos y explicar de manera

oportuna y fácil la operatividad de un procedimiento universal referente al impuesto diferido y que se puede aplicar en cualquier legislación del mundo.

La depreciación desde el punto de vista contable puede ser diferente a la establecida por la normativa tributaria, se deberá respetar los parámetros y límites que establece esta última y de esta forma tendremos información contable financiera de alta calidad, acorde al giro y naturaleza de la entidad; y a su vez cumplir con las obligaciones tributarias que tienen todas las empresas en Bolivia.

4.1. Vida útil

La vida útil es un elemento imprescindible y sumamente importante para el cálculo de la depreciación, la NIC 16 la define como:

- i. El periodo (años) durante el cual se espera que un activo esté disponible para ser utilizado por una empresa (período de tiempo en que se recuperará la inversión). Por ejemplo, una maquinaria que tiene un costo de Bs 27.000 y será usado por la empresa durante 6 años, ese período corresponde a su vida útil.
- ii. El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de una empresa. Por ejemplo, la misma maquinaria del ejemplo anterior que tiene un costo de Bs 27.000, la misma está programada para producir 1.200.000 unidades de pernos industriales, esa cantidad de unidades de producción corresponde a su vida útil.

Al realizar la estimación de la vida útil, es importante considerar los siguientes factores:

Nro.	Factores	Comentarios
1	La utilización prevista del activo	Algunos activos ya vienen programados para operar una cierta cantidad de años, o para producir una cierta cantidad de productos.
2	El desgaste físico esperado	Si el activo es utilizado más tiempo, por lógica tendrá un mayor desgaste. Por lo tanto, se tiene que considerar un plan de reparaciones y/o mantenimiento que se le dará al activo, ya que este uso impactará en el desgaste físico del activo y, por lo tanto, en la duración de la vida útil.

3	La obsolescencia técnica o comercial	<p>a) <i>Obsolescencia técnica</i>, un activo que no se encuentre en óptimas condiciones técnicas, hará que la empresa: 1) si lo está utilizando, no le generará suficientes beneficios económicos futuros. Por ejemplo, un ascensor que tiene las poleas antiguas, hará que el tiempo para transportar a las personas sea mayor y por lo tanto se reduce la productividad del personal en la empresa; 2) si lo ha destinado para la producción de unidades, o la producción es lenta, lo cual implica mayores costos por el tiempo, o la producción es defectuosa, que hará que incremente el riesgo de obsolescencia.</p> <p>Mantener un activo con obsolescencia técnica, podría ser más costoso que adquirir un activo nuevo, por ello es que la empresa tiene que tener en cuenta en qué momento podría reemplazarlo.</p> <p>b) <i>Obsolescencia comercial</i>, puede haber cambios en la demanda de los productos o servicios que se obtienen con el activo; lo que en extremo llevaría a la empresa a que discontinúe la producción y, a la vez, el uso del activo; o que en todo caso piense en cambiar de tipo de producto y, por ende, cambiar de activo.</p>
4	Loa límites legales o restricciones	<p>Pueden presentarse varios supuestos con relación a este factor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Una empresa minera adquiere un activo que puede utilizarse hasta incluso 20 años. La concesión que posee para realizar sus actividades es de 15 años (límite legal). Por lo tanto, la vida útil del activo es limitada al tiempo que operará el negocio (15 años). • Una empresa celebra un contrato de exclusividad con un cliente para la fabricación de un producto por el plazo de 5 años. Se adquiere una máquina para dicho propósito que puede ser utilizado por la empresa hasta en un plazo de 10 años. Luego del plazo del contrato, la empresa no prevé volver a fabricar el producto exclusivo. Por lo anterior, la vida útil del activo está limitada al tiempo del contrato de 5 años (límite contractual).

La vida útil es una estimación que necesita y requiere de mucho criterio, debe basarse en la experiencia que se tenga con activos similares; por lo tanto, este trabajo recae en la participación de un especialista, como por ejemplo los maquinistas, operarios, ingenieros especializados en ciertos tipos de maquinarias, equipos y otros.

- a) **Tratamiento contable**, supongamos que una empresa adquiere una maquinaria especializada el 1° de enero de 2020, la misma será utilizada en su proceso productivo a partir de esa fecha. El costo de la maquinaria es de Bs 27.000. Un especialista le otorgo

una vida útil de 6 años, el mismo considera que es ese periodo durante el cual la maquinaria generará beneficios para la compañía, por el tipo de actividad que llevará a cabo la maquinaria, se determinó que no existe un valor residual para el activo, la depreciación al 31 de diciembre de 2020, será la siguiente:

Activo	Costo	Vida útil	Depreciación anual
Maquinaria y equipo	27.000	6 años	4.500
	27.000		4.500

- b) **Tratamiento tributario**, para efectos tributarios, debemos tomar en cuenta lo indicado en anexo al artículo 22° del DS 24051 (Reglamento del IUE), en el mismo se establece como vida útil de la maquinaria y equipo, 8 años utilizando el método de depreciación de la línea recta. La depreciación de acuerdo a la normativa tributaria y que será deducible del IUE al 31 de diciembre de 2020, será la siguiente:

Activo	Costo	Vida útil	Depreciación anual
Maquinaria y equipo	27.000	8 años	3.375
	27.000		3.375

Como se puede apreciar la depreciación contable en base a la NIC 16 es de Bs 4.500, mientras que la depreciación en base a la normativa tributaria Bs 3.375, la depreciación contable se presenta en exceso por Bs 1.125 respecto a la tributaria.

Para el mismo ejemplo consideremos una utilidad contable, aplicando la NIC 16 para el cálculo de la depreciación al 31 de diciembre de 2020 es de Bs 85.000, por lo tanto Bs 1.125 que es la depreciación en exceso se considera como no deducible del IUE, sin embargo si aplicamos la normativa tributaria para el cálculo de la depreciación, la utilidad contable será de Bs 86.125 y no se tendrá diferencias respecto a los gastos no deducibles y el cálculo del IUE será el mismo por Bs 21.531 de acuerdo al siguiente cuadro:

Depreciación contable de acuerdo a la NIC 16

Determinación del IUE al 31 de diciembre de 2020	
Utilidad antes de impuestos (A)	85.000
Desvalorización de inventarios	
ITF	
IT compensado	
Exceso de depreciación	1.125
Total gastos no deducibles (B)	1.125
Utilidad neta imponible (A) + (B)	86.125
IUE (25%)	21.531

Depreciación de acuerdo a la normativa tributaria

Determinación del IUE al 31 de diciembre de 2020	
Utilidad antes de impuestos (A)	86.125
Desvalorización de inventarios	
ITF	
IT compensado	
Exceso de depreciación	-
Total gastos no deducibles (B)	-
Utilidad neta imponible (A) + (B)	86.125
IUE (25%)	21.531



Como se puede apreciar el estimar la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipos (activos fijos) de acuerdo a lo establecido en la NIC 16 no tiene efecto sobre la determinación de la utilidad neta imponible y por lo tanto en la liquidación del IUE.

En este caso en particular aplicando la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” tenemos una diferencia temporaria deducible, debido a que la norma contable aplicada (NIC 16) permite registrar en el gasto una depreciación en base a una vida útil estimada de 6 años para el ejemplo planteado, esto genera una utilidad contable inferior y por lo tanto si tomáramos esta utilidad como imponible estaríamos pagando un IUE menor al que tributariamente hubiese sido calculado.

No obstante, para la liquidación y pago del IUE como ya mencionamos anteriormente, se debe aplicar y respetar la normativa tributaria enviando como gasto no deducible del IUE a la diferencia de la depreciación que excede del tiempo de vida útil aceptado por la normativa tributaria, que es de 8 años para la maquinaria y equipo en general.

De acuerdo a la NIC 12 la diferencia presentada se denomina activo por impuesto diferido deducible.

4.2. Descomponetización

Cuando una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo (activo fijo) tiene un costo significativo en relación al costo total del mismo, se le considera un “componente significativo” y tiene que ser depreciado por separado, a esta técnica se le denomina en el mundo contable como la “Descomponetización” o también la “Contabilidad de componentes significativos”. La NIC 16 no establece que es costo significativo, por lo tanto, se debe aplicar el juicio profesional basándonos en el concepto de materialidad. Todos los elementos de propiedades, planta y equipo tienen componentes o partes, pero no es necesario descomponer todos los activos.

¿Por qué la NIC 16 establece que los componentes significativos tienen que ser depreciados por separado?

Primeramente, es muy probable que los componentes significativos tengan vidas útiles distintas y que el patrón de uso conlleve a que se apliquen diferentes métodos de depreciación; por lo tanto, es lógico que deban separarse para poder determinar una adecuada depreciación. La NIC 16 permite que se agrupen incluso componentes significativos que tengan vidas útiles y métodos de depreciación similares.

Segundo, llevar un control por separado de los componentes, permite a la empresa poder efectuar sin problemas un reemplazo, ya que se tendrá identificado el valor neto en libros del activo que se tendrá que dar de baja. Asimismo, tenerlo identificado por separado permitirá un mejor control sobre la parte de la depreciación considerada como deducible del IUE y la parte que no lo es, esto cuando exista diferencia entre la depreciación contable y la tributaria.

- a) **Tratamiento contable**, supongamos que una empresa adquiere una maquinaria especializada el 1° de enero de 2020, la misma será utilizada en su proceso productivo a partir de esa fecha. El costo de la maquinaria es de Bs 262.000. De acuerdo a la NIC 16

la depreciación se distribuirá entre los principales componentes. Para estimar la vida útil de cada uno de los componentes de activo, se contrató los servicios de un perito.

Según el estudio realizado por el perito, las vidas útiles son las siguientes:

Maquinaria	Costo	Vida útil
Componente 1	162.000	8 años
Componente 2	100.000	4 años
	262.000	

Por el tipo de actividad que llevará a cabo la maquinaria, el perito también determino que no existe un valor residual para cada componente.

Al no existir un valor residual, el importe depreciable será igual al costo y tendremos el siguiente calculo para la depreciación anual al 31 de diciembre de 2020:

Maquinaria	Costo	Vida útil	Depreciación anual
Componente 1	162.000	8 años	20.250
Componente 2	100.000	4 años	25.000
	262.000		45.250

- b) **Tratamiento tributario**, para efectos tributarios, debemos tomar en cuenta lo indicado en anexo al artículo 22° del DS 24051 (Reglamento del IUE), en el mismo se establece como vida útil de la maquinaria y equipo, 8 años utilizando el método de depreciación de la línea recta. Asimismo, la depreciación debe aplicarse al total del activo y no a sus componentes. La depreciación de acuerdo a la normativa tributaria y que será deducible del IUE al 31 de diciembre de 2020, será la siguiente:

Maquinaria	Costo	Vida útil	Depreciación anual
Maquinaria y equipo	262.000	8 años	32.750
	262.000		32.750

Como se puede apreciar la depreciación contable en base a la NIC 16 es de Bs 45.250, mientras que la depreciación en base a la normativa tributaria Bs 32.750, la depreciación contable se presenta en exceso por Bs 12.500 respecto a la tributaria.

Para el mismo ejemplo consideremos una utilidad contable, aplicando la NIC 16 para el cálculo de la depreciación al 31 de diciembre de 2020 es de Bs 85.000, por lo tanto Bs 12.500 que es la depreciación en exceso se considera como no deducible del IUE, sin embargo si aplicamos la normativa tributaria para el cálculo de la depreciación, la utilidad contable será de Bs 97.500 y no se tendrá diferencias respecto a los gastos no deducibles y el cálculo del IUE será el mismo por Bs 24.375 de acuerdo al siguiente cuadro:

Depreciación contable de acuerdo a la NIC 16		Depreciación de acuerdo a la normativa tributaria	
Determinación del IUE al 31 de diciembre de 2020		Determinación del IUE al 31 de diciembre de 2020	
Utilidad antes de impuestos (A)	85.000	Utilidad antes de impuestos (A)	97.500
Desvalorización de inventarios		Desvalorización de inventarios	
ITF		ITF	
IT compensado		IT compensado	
Exceso de depreciación	12.500	Exceso de depreciación	-
Total gastos no deducibles (B)	12.500	Total gastos no deducibles (B)	-
Utilidad neta imponible (A) + (B)	97.500	Utilidad neta imponible (A) + (B)	97.500
IUE (25%)	24.375	IUE (25%)	24.375

Como se puede apreciar descomponetizar los elementos de propiedades, planta y equipos (activos fijos) de acuerdo a lo establecido en la NIC 16 no tiene efecto sobre la determinación de la utilidad neta imponible y por lo tanto en la liquidación del IUE.

En este caso en particular aplicando la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” tenemos una diferencia temporaria deducible, debido a que la norma contable aplicada (NIC 16) permite descomponetizar los activos fijos en sus partes más importantes y que puedan tener una vida útil distinta, para el ejemplo planteado esto genera una utilidad contable inferior y por lo tanto si tomáramos esta utilidad como imponible estaríamos pagando un IUE menor al que tributariamente hubiese sido calculado.

No obstante, para la liquidación y pago del IUE como ya mencionamos anteriormente, se debe aplicar y respetar la normativa tributaria enviando como gasto no deducible del IUE a la

diferencia de la depreciación que excede del tiempo de vida útil aceptado por la normativa tributaria que es de 8 años para la maquinaria y equipo en general.

De acuerdo a la NIC 12 la diferencia presentada se denomina activo por impuesto diferido deducible.

4.3. Depreciación por el método de la línea recta

El método de depreciación de la línea recta es relevante para los elementos de propiedades, planta y equipo (activos fijos) que se deterioran por cuestión del tiempo y no por el uso, este método es el establecido como válido para su deducibilidad del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de acuerdo al DS 24051 que reglamenta este impuesto, el artículo 22° de este decreto supremo en su anexo detalla las vidas útiles y porcentajes de depreciación permitidos. Como vimos anteriormente la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo (activos fijos) es una estimación que realiza la entidad y esta puede ser distinta a la establecida por la normativa tributaria.

- a) **Tratamiento contable**, supongamos que se tiene un vehículo con un costo de Bs 63.000 a la que la entidad propietaria le asigna una vida útil de 6 años, esto en base a la experiencia que se tiene con vehículos similares dentro de la entidad, para fines netamente explicativos no se considera un valor residual, por lo tanto, el importe depreciable será igual al costo, el vehículo es dado de alta contablemente el 1° de enero del 2020. Utilizando la estimación de la vida útil, la depreciación contable al 31 de diciembre de 2020 se calcula de la siguiente manera:

DEPRECIACIÓN CONTABLE

Párrafo 62 NIC 16

Método Lineal

Dep. Anual	=	$\frac{\text{Importe Depreciable}}{\text{Vida Útil}}$
Lineal		
Dep. Anual	=	$\frac{63000}{6}$
Lineal		
Dep. Anual	=	10.500,00
Lineal		

- b) **Tratamiento tributario**, para el mismo caso del vehículo con un costo de Bs 63.000, debemos tomar el porcentaje de depreciación establecido en el anexo al artículo 22° del DS 24051, para los vehículos se considera una vida útil de 5 años y un porcentaje de depreciación anual del 20%. Utilizando la vida útil y porcentaje de depreciación según la normativa tributaria, la depreciación de vehículo al 31 de diciembre de 2020 se calcula de la siguiente manera:

DEPRECIACIÓN TRIBUTARIA

Anexo del Art. 22 del DS 24051

Vehículos automotores**20,00%**

Dep. Anual	=	COSTO	X	% Dep.
Tributaria				
Dep. Anual	=	63000	X	20,00%
Tributaria				
Dep. Anual	=			12.600,00
Tributaria				

Como se puede apreciar la depreciación contable en base a la NIC 16 para la gestión 2020 es de Bs 10.500, mientras que la depreciación en base a la normativa tributaria para la misma gestión es Bs 12.600, si consideramos la depreciación contable como deducible del IUE,

estamos dejando hacer deducible la diferencia en defecto por Bs 2.100 que representa un efecto de Bs 525 respecto al IUE, tal como se puede apreciar a continuación:

BASE CONTABLE Método Lineal		BASE TRIBUTARIA		DIFERENCIA	IUE
COSTO	63.000,00	COSTO	63.000,00		
DEPRECIACIÓN	10.500,00	DEPRECIACIÓN	12.600,00	- 2.100,00	- 525,00
VALOR NETO	52.500,00	VALOR NETO	50.400,00		

Para el mismo ejemplo consideremos una utilidad contable de Bs 85.000, aplicando la NIC 16 para el cálculo de la depreciación al 31 de diciembre de 2020 se tiene Bs 2.100 de depreciación en defecto respecto a la normativa tributaria, esta diferencia debe considerarse como deducible del IUE y por lo tanto hará que el resultado neto imponible sea menor, caso contrario se pagará un importe mayor por el IUE, si se toma la vida útil establecida en el anexo del artículo 22° del DS 24051 no se tendrá diferencia alguna, sin embargo como se puede ver en el siguiente cuadro la aplicación de una vida útil diferente a la establecida en la normativa tributaria no genera diferencia respecto al IUE, para ambos casos es el mismo por Bs 20.725:

Depreciación contable de acuerdo a la NIC 16

Determinación del IUE al 31 de diciembre de 2020	
Utilidad antes de impuestos (A)	85.000
Desvalorización de inventarios	
ITF	
IT compensado	
Deefecto de depreciación	- 2.100
Total gastos no deducibles (B)	- 2.100
Utilidad neta imponible (A) + (B)	82.900
IUE (25%)	20.725

Depreciación de acuerdo a la normativa tributaria

Determinación del IUE al 31 de diciembre de 2020	
Utilidad antes de impuestos (A)	82.900
Desvalorización de inventarios	
ITF	
IT compensado	
Exceso de depreciación	-
Total gastos no deducibles (B)	-
Utilidad neta imponible (A) + (B)	82.900
IUE (25%)	20.725

Si se proyecta la depreciación del vehículo a lo largo de su vida útil, podremos apreciar de mejor forma la no existencia de diferencias en el IUE al final de esta, lo afirmado se aprecia

mejor

a

continuación:

ACTIVO FIJO	VEHÍCULOS AUTOMOTORES	FECHA ADQ.	1/1/2020
COSTO DE ADQUISICIÓN	63.000,00	VIDA ÚTIL ESTIMADA	6
VALOR RESIDUAL	-	ANEXO DS 24051	20%

AÑO	VIDA ÚTIL	IMPORTE DEPRECIABLE	DEPRECIACIÓN ANUAL CONTABLE	DEPRECIACIÓN ACUMULADA CONTABLE	VALOR NETO	DEPRECIACIÓN ANUAL TRIBUTARIA	DIFERENCIA	IUE
2020	6	63.000,00	10.500,00	10.500,00	52.500,00	12.600,00	- 2.100,00	- 525,00
2021	6	63.000,00	10.500,00	21.000,00	42.000,00	12.600,00	- 2.100,00	- 525,00
2022	6	63.000,00	10.500,00	31.500,00	31.500,00	12.600,00	- 2.100,00	- 525,00
2023	6	63.000,00	10.500,00	42.000,00	21.000,00	12.600,00	- 2.100,00	- 525,00
2024	6	63.000,00	10.500,00	52.500,00	10.500,00	12.600,00	- 2.100,00	- 525,00
2025	6	63.000,00	10.500,00	63.000,00	-	-	10.500,00	2.625,00
			63.000,00			63.000,00	-	-

Como se puede apreciar en el cuadro anterior la depreciación contable se extiende por seis años, mientras que la depreciación de acuerdo a la normativa contable por cinco años, al ser mayor la vida útil del activo desde el punto de vista contable, los primeros cinco años la depreciación contable será menor a la depreciación tributaria por Bs 2.100, esta diferencia deberá ser considerada a favor de la entidad en la declaración del IUE, sin embargo para el último año (año 6) la depreciación contable es mayor a la tributaria por Bs 10.500, esto se debe a que la vida útil de acuerdo a la normativa tributaria es de cinco años, este importe en exceso debe considerarse como no deducible del IUE.

En este caso en particular aplicando la NIC 12 "Impuesto a las Ganancias" tenemos una diferencia temporaria imponible, debido a que en la norma contable aplicada (NIC 16) la vida útil es una estimación que debe hacerlo cada entidad, para el ejemplo planteado esto genera una utilidad contable superior y por lo tanto si tomáramos esta utilidad como imponible estaríamos pagando un IUE mayor al que tributariamente hubiese sido calculado.

No obstante, para la liquidación y pago del IUE como ya mencionamos anteriormente, se debe aplicar y respetar la normativa tributaria enviando como un pasivo de naturaleza fiscal a la diferencia de la depreciación en defecto respecto a la aceptado por el SIN, esto debido a que la normativa tributaria considera 5 años de vida útil para los vehículos automotores.

De acuerdo a la NIC 12 la diferencia presentada se denomina pasivo por impuesto diferido imponible.

4.4. Depreciación por el método de unidades producidas

Este método es ideal para aquellos elementos de propiedades, planta y equipo (activos fijos) que se desgastan en base a su uso y no por el transcurso del tiempo, las empresas manufactureras deben utilizar este método para determinar de mejor forma el costo unitario de sus productos terminados.

El artículo 25° del DS 24051 contempla el cambio del método de depreciación, para su aceptación como gasto deducible del IUE la normativa tributaria pide que el mismo sea realizado veinte (20) días antes del cierre de la gestión contable de la entidad, esta solicitud podrá ser aceptada o no por la Administración Tributaria.

- a) **Tratamiento contable**, supongamos que se tiene una maquinaria con un costo de Bs 63.000 a la que la entidad propietaria le asigna una capacidad de producción total de 200.000 unidades, esto en base a un informe técnico elaborado por un especialista, para fines netamente explicativos no se considera un valor residual, por lo tanto, el importe depreciable será igual al costo, la maquinaria es dada de alta contablemente el 1° de enero del 2020. La producción en la gestión 2020 es de 35.000 unidades, utilizando la estimación de la vida útil (en unidades producidas), la depreciación contable al 31 de diciembre de 2020 se calcula de la siguiente manera:

DEPRECIACIÓN CONTABLE

Párrafo 62 NIC 16

Método Unidades Producidas

Depreciación	=	$\frac{\text{Importe Depreciable}}{\text{Capacidad de Producción}}$
X Unidad		

Depreciación	=	$\frac{63000}{200000}$
X Unidad		

		Depreciación x Unidad		Producción Anual
Dep. Anual	=	0,32	X	35.000,00
Unidades Producidas				

Dep. Anual		11.025,00
Unidades Producidas		

- b) **Tratamiento tributario**, para el mismo caso de la maquinaria con un costo de Bs 63.000, debemos tomar el porcentaje de depreciación establecido en el anexo al artículo 22° del DS 24051, para las maquinarias y equipo se considera una vida útil de 8 años y un porcentaje de depreciación anual del 12,5%. Utilizando la vida útil y porcentaje de depreciación según la normativa tributaria, la depreciación de la maquinaria al 31 de diciembre de 2020 se calcula de la siguiente manera:

DEPRECIACIÓN TRIBUTARIA

Anexo del Art. 22 del DS 24051

Maquinaria en general**12,50%**

Dep. Anual	=	COSTO	X	% Dep.
Tributaria				

Dep. Anual	=	63000	X	12,50%
Tributaria				

Dep. Anual	=	7.875,00
Tributaria		

Como se puede apreciar la depreciación contable en base a la NIC 16 es de Bs 11.025, mientras que la depreciación en base a la normativa tributaria Bs 7.875, la diferencia en exceso

por Bs 3.150 no puede considerarse como deducible del IUE, de ser así se estará afectando el resultado neto imponible y la determinación en defecto del IUE por Bs 787,50 tal como se puede apreciar a continuación:

BASE CONTABLE Método Unidades Producidas		BASE TRIBUTARIA		DIFERENCIA	IUE
COSTO	63.000,00	COSTO	63.000,00		
DEPRECIACIÓN	11.025,00	DEPRECIACIÓN	7.875,00	3.150,00	787,50
VALOR NETO	51.975,00	VALOR NETO	55.125,00		

Si se proyecta la depreciación a lo largo de la vida útil de la maquinaria y consideramos la siguiente producción para seis (6) años: 35.000, 35.000, 35.000, 33.000, 32.000 y 30.000 respectivamente, podremos apreciar de mejor forma la no existencia de diferencias en el IUE al final de esta, lo afirmado se aprecia mejor a continuación:

ACTIVO FIJO COSTO DE ADQUISICIÓN VALOR RESIDUAL		MAQUINARIA Y EQUIPO 63.000,00 -	FECHA ADQ. VIDA ÚTIL ANEXO DS 24051	1/1/2020 12,50%	CAPACIDAD DE PRODUCCIÓN 200.000,00					
AÑO	IMPORTE DEPRECIABLE	CAPACIDAD PRODUCTIVA	DEPRECIACIÓN POR UNIDAD	PRODUCCIÓN ANUAL	DEPRECIACIÓN ANUAL CONTABLE	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	VALOR NETO	DEPRECIACIÓN ANUAL TRIBUTARIA	DIFERENCIA	IUE
2020	63.000,00	200.000,00	0,32	35.000,00	11.025,00	11.025,00	51.975,00	7.875,00	3.150,00	787,50
2021	63.000,00	200.000,00	0,32	35.000,00	11.025,00	22.050,00	40.950,00	7.875,00	3.150,00	787,50
2022	63.000,00	200.000,00	0,32	35.000,00	11.025,00	33.075,00	29.925,00	7.875,00	3.150,00	787,50
2023	63.000,00	200.000,00	0,32	33.000,00	10.395,00	43.470,00	19.530,00	7.875,00	2.520,00	630,00
2024	63.000,00	200.000,00	0,32	32.000,00	10.080,00	53.550,00	9.450,00	7.875,00	2.205,00	551,25
2025	63.000,00	200.000,00	0,32	30.000,00	9.450,00	63.000,00	-	7.875,00	1.575,00	393,75
								7.875,00	-	1.968,75
								7.875,00	-	1.968,75
								7.875,00	-	1.968,75
				200.000,00	63.000,00			63.000,00	-	-

Como se puede apreciar en el cuadro anterior la depreciación contable se extiende por seis años, período en el cual se producen las 63.000 unidades estimadas como vida útil, mientras que la depreciación de acuerdo a la normativa contable por ocho años, al ser menor la vida útil del activo desde el punto de vista contable, los primeros seis años la depreciación contable serán mayores a la depreciación tributaria por Bs 3.150, Bs 3.150, Bs 3.150, Bs 2.520, Bs 2.205 y Bs 1.575 respectivamente, esta diferencia deberá ser considerada como no deducible en la declaración del IUE, sin embargo para los años siete y ocho la depreciación contable es igual a cero y la tributaria por Bs 7.875 para ambos años, esto se debe a que la vida útil de acuerdo a la normativa tributaria es de ocho años contra seis de la contable, este importe en defecto debe considerarse a favor de la entidad en la declaración del IUE.

En este caso en particular aplicando la NIC 12 "Impuesto a las Ganancias" tenemos una diferencia temporaria deducible para los primeros seis (6) años, debido a que en la norma contable aplicada (NIC 16) la vida útil es una estimación que debe hacerlo cada entidad, en este caso 200.000 unidades producidas, para el ejemplo planteado esto genera una utilidad contable inferior y por lo tanto si tomáramos esta utilidad como imponible estaríamos pagando un IUE menor al que tributariamente hubiese sido calculado. Para los años siete y ocho se tiene una diferencia temporaria imponible, esto debido a que la vida útil de la maquinaria en general en base a la normativa tributaria es de ocho (8) años, dos (2) más que la contable.

No obstante, para la liquidación y pago del IUE como ya mencionamos anteriormente, se debe aplicar y respetar la normativa tributaria enviando como gastos no deducibles en el periodo corriente las diferencias para los años uno al seis, las mismas que serán consideradas como activo por impuesto diferido deducible y como un pasivo de naturaleza fiscal a la diferencia de la depreciación en los años siete y ocho.

4.5. Depreciación por el método de saldos decrecientes

Este método es ideal para aquellos elementos de propiedades, planta y equipo (activos fijos) que pierden todo su valor al final de su vida útil, ajusta mejor los costos con los ingresos, al reconocer que el equipo es más productivo cuando es nuevo y genera menor valor a medida que envejece.

El artículo 25° del DS 24051 contempla el cambio del método de depreciación para su aceptación como gasto deducible del IUE, la normativa tributaria pide que el mismo sea realizado veinte (20) días antes del cierre de la gestión contable de la entidad, esta solicitud podrá ser aceptada o no por la Administración Tributaria.

- a) **Tratamiento contable**, supongamos para la misma maquinaria con un costo de Bs 63.000 a la que la entidad propietaria decide depreciar por el método de saldos

decrecientes, para fines netamente explicativos no se considera un valor residual, por lo tanto, el importe depreciable será igual al costo, la maquinaria es dada de alta contablemente el 1° de enero del 2020. La depreciación contable al 31 de diciembre de 2020 se calcula de la siguiente manera:

DEPRECIACIÓN CONTABLE			
Párrafo 62 NIC 16			
Método Saldos Decrecientes			
Dep. Anual	=	Período Depreciación Invertido	
Saldos Decrecientes		Suma Vida Útil	
Dep. Anual	=	6	
Saldos Decrecientes		21	
		Factor Depreciación	Importe Depreciable
Dep. Anual	=	0,29 X	63.000,00
Saldos Decrecientes			
Dep. Anual		18.000,00	
Saldos Decrecientes			

- b) **Tratamiento tributario**, para el mismo caso de la maquinaria con un costo de Bs 63.000, debemos tomar el porcentaje de depreciación establecido en el anexo al artículo 22° del DS 24051, para las maquinarias y equipo se considera una vida útil de 8 años y un porcentaje de depreciación anual del 12,5%. Utilizando la vida útil y porcentaje de depreciación según la normativa tributaria, la depreciación de la maquinaria al 31 de diciembre de 2020 se calcula de la siguiente manera:

DEPRECIACIÓN TRIBUTARIA

Anexo del Art. 22 del DS 24051

Maquinaria en general**12,50%**

Dep. Anual Tributaria	=	COSTO	X	% Dep.
------------------------------	---	-------	---	--------

Dep. Anual Tributaria	=	63000	X	12,50%
------------------------------	---	-------	---	--------

Dep. Anual Tributaria	=			7.875,00
------------------------------	---	--	--	----------

Como se puede apreciar la depreciación contable utilizando el método de saldos decrecientes en base a la NIC 16 es de Bs 18.000, mientras que la depreciación en base a la normativa tributaria Bs 7.875, si consideramos la depreciación contable como deducible del IUE, estamos considerando deducible la diferencia en exceso de Bs 10.125, la misma representa un efecto de Bs 2.531,25 respecto al IUE, tal como se puede apreciar a continuación:

ACTIVO FIJO		MAQUINARIA Y EQUIPO		FECHA ADQ.		1/1/2020				
COSTO DE ADQUISICIÓN		63.000,00		VIDA ÚTIL		6				
VALOR RESIDUAL		-		ANEXO DS 24051		12,50%				
AÑO	PERIODO DE DEPRECIACIÓN	SUMA DE LA VIDA ÚTIL	FACTOR DE DEPRECIACIÓN	IMPORTE DEPRECIABLE	DEPRECIACIÓN ANUAL CONTABLE	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	VALOR NETO	DEPRECIACIÓN ANUAL TRIBUTARIA	DIFERENCIA	IUE
1	6	21	0,29	63.000,00	18.000,00	18.000,00	45.000,00	7.875,00	10.125,00	2.531,25
2	5	21	0,24	63.000,00	15.000,00	33.000,00	30.000,00	7.875,00	7.125,00	1.781,25
3	4	21	0,19	63.000,00	12.000,00	45.000,00	18.000,00	7.875,00	4.125,00	1.031,25
4	3	21	0,14	63.000,00	9.000,00	54.000,00	9.000,00	7.875,00	1.125,00	281,25
5	2	21	0,10	63.000,00	6.000,00	60.000,00	3.000,00	7.875,00	- 1.875,00	- 468,75
6	1	21	0,05	63.000,00	3.000,00	63.000,00	-	7.875,00	- 4.875,00	- 1.218,75
								7.875,00	- 7.875,00	- 1.968,75
								7.875,00	- 7.875,00	- 1.968,75
			1,00		63.000,00			63.000,00	-	-

Como se puede apreciar en el cuadro anterior la depreciación contable se extiende por seis años en forma decreciente, mientras que la depreciación de acuerdo a la normativa tributaria es por ocho años, al ser menor la vida útil del activo desde el punto de vista contable, los primeros cuatro años la depreciación contable es mayor a la depreciación tributaria por Bs 10.125, Bs 7.125, Bs 4.125 y Bs 1.125, respectivamente, esta diferencia deberá ser considerada como no deducible en la declaración del IUE, sin embargo para los siguientes años (cinco, seis, siete y ocho) la depreciación contable es menor a la tributaria por Bs 1.875, Bs 4.875, Bs 7.875 y Bs

7.875 respectivamente, estos importes en defecto debe considerarse a favor de la entidad en la declaración del IUE.

En este caso en particular aplicando la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” tenemos una diferencia temporaria deducible para los primeros cuatro (4) años, debido a que en la norma contable aplicada (NIC 16) la vida útil es una estimación y el método de depreciación lo elige cada entidad, en este caso la entidad eligió el método de depreciación decreciente, para el ejemplo planteado esto genera una utilidad contable inferior y por lo tanto si tomáramos esta utilidad como imponible estaríamos pagando un IUE menor al que tributariamente hubiese sido calculado. Para los siguientes cuatro (4) años se tiene una diferencia temporaria imponible, esto debido a que la vida útil de la maquinaria en general en base a la normativa tributaria es de ocho (8) años, dos (2) más que la contable.

No obstante, para la liquidación y pago del IUE como ya mencionamos anteriormente, se debe aplicar y respetar la normativa tributaria enviando como gastos no deducibles en el periodo corriente las diferencias para los años uno al cuatro, las mismas que serán consideradas como activo por impuesto diferido deducible y como un pasivo de naturaleza fiscal a la diferencia de la depreciación en los años cinco al ocho.

5. CONCLUSIONES

Como se pudo demostrar, la aplicación de métodos de depreciación y la utilización de años de vida útil distintos a los establecidos en la normativa tributaria, no generan diferencias ni afectan la determinación del IUE. Las diferencias entre la depreciación contable y la tributaria deben tratarse de acuerdo a lo establecido por la NIC 12.

Los estados financieros de propósito general se preparan en base a un marco de información financiera aplicable, para el caso boliviano este marco son las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) dependiente del Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB), la normativa tributaria, específicamente el Decreto Supremo N°24051 que reglamenta el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) tiene como objetivo el fijar el tratamiento que se les dará a los ingresos y gastos y determinar cuáles serán considerados como impositivos y no impositivos (ingresos) y los deducibles y no deducibles (gastos) respecto a este impuesto.

Separar lo contable de lo tributario hará que el profesional contable pueda preparar y elaborar estados financieros de alta calidad, utilizando estándares internacionales como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que tienen a las NIC 16 como norma específica para el tratamiento contable de los activos fijos; y a su vez cumplir con la normativa tributaria vigente en el país.

Si bien el proceso de convergencia boliviano a las NIIF no terminó con lo esperado; y al final nos quedamos con nuestras catorce (14) normas locales y solo en ausencia de pronunciamientos técnicos específicos se acepta a la aplicación de las NIIF, esto último nos abre una puerta, una oportunidad para poder aplicar la Norma Internacional de Contabilidad N°16 “Tratamiento contable de propiedades, planta y equipo”, en Bolivia no existe una norma local específica para el tratamiento contable de los activos fijos, la Norma Contable N°4 “Revaluó

Técnico de Activos Fijos” solo se enfoca en esa parte del tratamiento contable que es más amplio y detallado en la norma internacional. . Para una mejor exposición de los elementos de propiedades, planta y equipo (activos fijos) y sobre todo para el correcto reconocimiento de su desgaste a través de la depreciación, la misma que terminará como gasto en el estados de ganancias y pérdidas o como parte del costo de un activo (mercadería para la venta y/o construcciones), es muy importante considerar factores como la vida útil estimada y el método de depreciación que se utilizara para cada tipo de activo, lo anterior dependerá del tipo de bien, del giro del negocio, de la forma de producir o prestar servicios, de límites legales, etc.

6. GUÍA DE DISCUSIÓN

- ¿Cuál es el organismo emisor del marco conceptual de información financiera en Bolivia?
- ¿Ante la ausencia de una norma específica para el tratamiento de los elementos de propiedades, planta y equipo (activos fijos), es posible aplicar la NIC 16 en Bolivia?
- ¿Se puede aplicar las NIIF se dejar de cumplir las obligaciones fiscales?
- ¿La vida útil de un bien es una estimación propia de cada entidad?
- ¿Utilizar un método de depreciación distinto al establecido en la normativa tributaria, generará una contingencia fiscal?
- ¿Estimar y utilizar vidas útiles para los bienes distintas a las establecidas en la normativa tributaria generará una contingencia fiscal?

7. BIBLIOGRAFÍA

Cajo, J., & Juan, A. (2016). *MANUAL PRÁCTICO DE LAS NIIF, TRATAMIENTO CONTABLE TRIBUTARIO (TOMO I)*. Breña: Pacífico Editores S.A.C.

COLEGIO DE AUDITORES O CONTADORES PÚBLICOS DE BOLIVIA - CAUB. (2020). *COMPENDIO DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA*. Santa Cruz de la Sierra.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2017). Recuperado el 2021, de "Los IFRS en su bolsillo 2017 - 2018": www.iasplus.com

Gonzales, C. (2018). *Marco Normativo para la información financiera en Bolivia*. La Paz: alanes art.

IFRS Foundation. (2001). *NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS*. Londres.

IFRS Foundation. (2003). *NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO*. Londres.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A.C. (2003). *Principios de contabilidad generalmente aceptados*. Mexico D.F.: Equus Impresores S.A. de C.V.

Ley 843 "Texto ordenado". (2014). Bolivia.

Decreto Supremo 24051 "Reglamento del IUE". (2014). Bolivia.

Revista Asesor Empresarial. (2014). NIC 12: IMPUESTO A LA RENTA. *Asesor empresarial*, 1-64.

Superintendencia de Empresas. (2008). Resolución Administrativa SEMP N° 370/2008. La Paz.

Superintendencia de Empresas. (2009). Resolución Administrativa SEMP N° 28/2009. La Paz.

Williams, J. (1999). *Guía Miller de PCGA: nueva exposición y análisis de los actuales PCGA promulgados*. Barcelona: Harcourt Brace.

DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO:

otorrezdiaz@gmail.com

CURRICULUM VITAE

Oscar Alfonso Torrez Díaz



Titulado por la Universidad Mayor de San Andrés como Auditor Financiero, en 2009, Maestría en Control de Gestión y Estrategia Financiera en la Universidad Católica Boliviana, en 2008 obtuvo el título de Especialista en Control de Gestión en la Universidad Católica Boliviana, en 2006 Programa de Alta Gerencia en Gerencia Financiera de la Universidad de Chile, el 2017 curso el Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, el 2019 concluyó el Diplomado en Educación Superior de la Universidad Mayor de San Simón, el 2020 concluyó el Diplomado en Derecho Tributario y Aduanero de la Universidad Mayor de San Andrés.

Certificación internacional en IFRS FULL por la ACCA de Londres en 2020.

Docente titular de las asignaturas de Auditoria y Finanzas en las Universidad Nur de la ciudad de La Paz, desde al año 2019.

Miembro del Consejo Técnico Departamental de Auditoria y Contabilidad del Colegio de Auditores y/o Contadores Públicos de La Paz.

Es socio principal de la firma auditoria “Donaire Díaz y Asociados S.R.L.” desde el año 2017.

SEUDONIMO

Pucky



XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad – CIC 2021

TRABAJO INTERAMERICANO

TÍTULO

**“De la información financiera, social y ambiental a la información integrada:
Análisis de los capitales en reportes integrados de Brasil, Perú y Colombia”**

ÁREA TÉCNICA 3

**La contabilidad ambiental, social y ecológica y los reportes contables
organizacionales no financieros, ante el desafío de la sustentabilidad de la
biodiversidad y el multiculturalismo**

**Tema 1.3.1. Fundamentos teóricos, conceptuales y técnicos de los modelos de contabilidad
ambiental, ecológica y social.**

Autores y Miembros de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la AIC:

Ticiane Santos (Brasil) - Coordinador

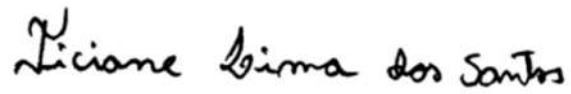
Juan Carlos Orellano (Perú)

Leon Alcántara Navarro (Perú)

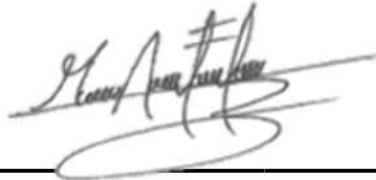
María Angélica Farfán Liévano (Colombia)

**Presidente de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la AIC:
Norma Pontet (Uruguay)**

FIRMAS DE LOS AUTORES DEL TRABAJO INTERAMERICANO



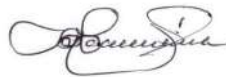
TICIANE LIMA DOS SANTOS



MARÍA ANGÉLICA FARFÁN LIÉVANO



JUAN CARLOS ORELLANO ANTÚNEZ



LEÓN ALCÁNTARA NAVARRO

NORMA PONTET UBAL



Presidente Comisión Técnica de Investigación Contable

Del 21 al 2 de octubre, 2021 Porto Alegre, Brasil.

Contenido

RESUMEN EJECUTIVO	4
INTRODUCCIÓN	4
Metodología.....	5
1. DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA A LA INFORMACIÓN INTEGRADA	6
1.1. Información económico-financiera de las empresas	6
1.2. Divulgación de información social y ambiental: beneficios potenciales y dificultades9	
1.3 las partes interesadas y el equilibrio entre el desarrollo financiero, económico y ambiental.....	12
1.4. El informe integrado.....	12
2. LOS CAPITALES	15
2.1 Capital Financiero: Recursos monetarios.....	15
2.2. Capital Fabricado: Objetos físicos para su uso en la producción de bienes.....	16
2.3. Capital Intelectual	17
2.4. Capital Humano	18
2.5. Capital natural	19
2.6. Capital social y relacional.....	20
3. MARCO TEÓRICO DEL CONCEPTO DE MÚLTIPLES CAPITALES	21
4. ORGANISMOS REGULADORES + IIRC: BUSQUEDA DE MEJORES PROCESOS DE MEDICIÓN DE DESEMPEÑO Y MEJORES RESULTADOS PARA LOS INVERSORES. 22	
5. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN SOBRE LOS CAPITALES EN UN REPORTE INTEGRADO DE CADA PAIS	23
6. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	29
7. CONCLUSIONES	35
8. GUÍA DE DISCUSIÓN.....	36
Consideramos que hay un amplio tema de tema que podrían ser considerados como futuros trabajos vamos a nombrar algunas de ellas:	36
- ¿Cuál es la importancia de la información no financiera e integrada?.....	36
- ¿Cuáles son los impactos de los reportes integrados en la toma de decisiones de todas las partes interesadas de las entidades?	36
- ¿Cómo enfocar la visión holística del pensamiento integrado en las organizaciones por medio de los reportes integrados?.....	36

- ¿Cuál es la relación entre los reportes integrados con el modelo de negocio de las entidades?	36
9. BIBLIOGRAFÍA	36

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo interamericano aborda los siguientes objetivos: 1) Analizar el contexto de la información financiera, no financiera e integrada para mostrar su evolución y 2) Analizar a partir de una empresa de cada país, qué información se revela sobre los múltiples capitales y cómo se presenta en sus reportes integrados. Los capitales son un tema central en los reportes integrados y en la integración de la información financiera y no financiera, por lo cual profundizamos en su definición y evaluación en un caso de una empresa de Brasil, una de Perú y una de Colombia.

Encontramos que, en las empresas estudiadas en Colombia y Perú, el informe integrado destaca los seis capitales, sin embargo, la empresa analizada en Brasil no trata claramente su capital industrial por ser una empresa de servicios. También en estas empresas se da un énfasis importante al capital natural y al capital humano. Dentro de los capitales que no se encuentran tan bien definidos, llama la atención que en los tres casos resalta el capital financiero y el capital intelectual con excepción de la empresa de Brasil. Atribuimos esto a que aun se sigue presentando la información financiera en un informe independiente, por lo que los reportes integrados enfatizan los demás capitales.

Palabras clave: Información financiera y no financiera, sostenibilidad, reporte integrado, capitales, creación de valor, multicapitalismo.

INTRODUCCIÓN

El mundo cambia rápidamente y hay una mayor conciencia sobre el papel del hombre y la economía en la destrucción del ambiente y de la sociedad. Los informes financieros dejaron de ser la principal fuente de información para la toma de decisiones y se resalta la necesidad de evaluar los impactos, riesgos y oportunidades en la triple línea de resultados y más allá.

El trabajo Interamericano del año 2017 titulado “Retos y propuestas de la profesión contable para el desarrollo de economías sustentables de Latinoamérica” ya abordaba esta situación y las conclusiones del área tres señalaban la:” la necesidad que las PYMES, confeccionen y publiquen sus Balances Sociales o Memorias/Reportes de Sostenibilidad, para lo cual sería conveniente celebrar un convenio de cooperación con GRI, para el desarrollo de una Guía de implementación para las PYMES Latinoamericanas, que contemple las características y actividades propias de nuestra región. Por otra parte, insistir en la incorporación en los planes de estudios de las carreras de Contador Público que contemplen asignaturas relativas a la preparación y verificación de Balances Sociales y Reportes de Sostenibilidad.”

En el año 2019 se continuaron los esfuerzos sobre estas temáticas con el trabajo “Aproximación al conocimiento y aplicación de cuatro iniciativas de reportes no financieros en contadores públicos de Argentina, Brasil, Perú y Colombia “que contemplo las siguientes

iniciativas: El pacto global y las comunicaciones de progreso en relación con la contaduría pública; Los Estándares GRI para la elaboración de reportes de sostenibilidad en relación con la contaduría pública; Los Reportes Integrados en relación con la contaduría pública; y El modelo de balance social para PYMES de CILEA en relación con la contaduría pública.

De acuerdo con los datos obtenidos de la encuesta realizada a profesionales de estos cuatro países, la mayoría coincide en que los informes de sostenibilidad y otra información no financiera benefician a las organizaciones, dan transparencia y producen un impacto positivo en aspectos económicos, sociales. No obstante, aún hay desconocimiento y falta de demanda de este tipo de informes por parte de las compañías. Además, falta capacitación de profesionales y que estos temas sean incluidos en los planes de estudio de las universidades como materias específicas.

El presente trabajo aborda la transición de la información únicamente financiera a la no financiera e integrada. Los reportes de sostenibilidad, principalmente aquellos desarrollados bajo los estándares GRI, ya cuentan con una larga trayectoria y aplicación alrededor del mundo. Sin embargo, según King (2016), se ha evidenciado que 80% de los directores no leen los asuntos de sostenibilidad incluidos en la memoria anual, pues se considera información de rendición de cuentas a terceros, pero no necesariamente relevante para la toma de decisiones. Además, frecuentemente estos informes son considerados como una forma de mejorar la imagen de las organizaciones enfatizando aspectos positivos y “escondiendo” los negativos.

Los reportes integrados no son la evolución de los reportes de sostenibilidad, sino más bien una herramienta para implementar el pensamiento integrado en las organizaciones, promover una visión más holística en la toma de decisiones y la creación de valor sostenible y sustentable, mostrando los riesgos y oportunidades derivados de los múltiples capitales, pero aún conservando una clara perspectiva financiera. Howitt (2018) señala que al hablarle a los inversionistas en términos que les son más familiares, se promueve también una mejor y más amplia aplicación de la metodología de los reportes integrados. También hay quienes señalan que, aunque la sostenibilidad no es el objetivo primordial de los reportes integrados, sí hay una mayor integración de las cuestiones de sostenibilidad (Adams C.A., 2015).

En la siguiente sección se explica brevemente la metodología usada para este trabajo. Los siguientes capítulos muestran la evolución de la información financiera hasta la información integrada, teniendo en cuenta la teoría de los stakeholders. Después, se desarrollan teóricamente los 6 capitales y el concepto de multicapitalismo. Se introduce El Better Alignment Project del Corporate Reporting Dialogue donde se evalúan similitudes y diferencias entre diferentes marcos y terminamos con el caso de Perú, Brasil y Colombia y su correspondiente análisis de resultados. Finalmente presentamos nuestras conclusiones y la guía para discusión.

Metodología

En primer lugar, se realizó una búsqueda bibliográfica sobre información financiera, de sostenibilidad e integrada, y, en esta última se enfatizó el capítulo sobre los capitales múltiples necesarios para la creación de valor y es sobre este tema que se centró el relevamiento empírico. Dentro de la construcción metodológica, se realizó una investigación multicaso, seleccionando una empresa en Brasil, Colombia y Perú tomando como criterio

el tamaño de los activos de las organizaciones. Entre las empresas seleccionadas, dos se encuentran en el sector industrial y una en servicios. La elección del sector servicios en Brasil se debió a que las empresas del sector industrial brasileño no publican un informe integrado por empresa, sino por grupo económico, y la realidad de un grupo económico está lejos de la realidad de una sola empresa.

Tras la selección de la empresa, se inició un análisis documental de los Informes Integrados de las empresas de los tres países. El análisis se realizó por el método de análisis de contenido, propuesto por Bardin (2016) donde siguiendo las pautas del autor, se realizó el Pre-Análisis del contenido a través de la lectura, a partir de este Pre-Análisis se exploró el material a través de un análisis de guion desarrollado por los autores, en base a este guion, se llevó a cabo el tratamiento de los resultados y la interpretación. Para realizar la interpretación se utilizó el software Iramuteq Textual Analysis, utilizando nube de palabras y análisis de similitud.

El método de nube de palabras representa para Camargo & Justo (2013) una forma de agrupar palabras, organizándolas gráficamente según su frecuencia. En opinión de los autores, representa un análisis léxico más simple, pero gráficamente interesante. En palabras de Melo (2017), el análisis de similitud permite mostrar en un gráfico las palabras que presentan una conexión en el cuerpo textual, de este análisis es posible inferir la estructura de construcción del texto y temas de relativa importancia. Este tipo de análisis se basa en la teoría de grafos propuesta por Marchand & Ratinaud (2012), es frecuentemente utilizada por investigadores de representaciones sociales (cognición social). Permite identificar las co-ocurrencias entre las palabras y su resultado proporciona indicaciones de la conexión entre las palabras, ayudando a identificar la estructura de la representación.

1. DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA A LA INFORMACIÓN INTEGRADA

1.1. Información económico-financiera de las empresas

NIC 1: Presentación de Estados Financieros.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1: Presentación de Estados Financieros, se concentra en la forma como se debe presentar todo tipo de estados financieros de propósito general.

Esta norma establece principios básicos para la presentación, con propósitos generales de información financiera general para asegurar la comparabilidad de los estados financieros en el tiempo y las entidades. A su vez, establece lineamientos generales para la presentación de estados financieros, consideraciones para determinar su estructura y requerimientos esenciales relacionados con el contenido de los estados financieros a divulgar por las entidades.

El juego completo de estados financieros comprende: Estado de situación financiera, un estado del resultado y otro resultado integral, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo, notas que incluyen las políticas contables significativas según la NIC 8 y otras informaciones explicativas.

El objetivo general de los estados financieros es suministrar información ordenada de la situación financiera, económica, rentabilidad y flujos de efectivo con el propósito de suministrar información contable transparente, útil y comparable. Los estados financieros también permiten realizar un diagnóstico en la que se pueden evaluar la liquidez, rentabilidad, endeudamiento y gestión de las entidades.

Los estados financieros deben mostrar la realidad económica y financiera de la entidad, de sus activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, es decir tienen que tener un grado de comprensión, fiabilidad, relevancia y comparabilidad.

Es necesario que las entidades cumplan con todos los requisitos establecidos en la NIC 1 para presentar sus estados financieros, tomando en cuenta a su vez, los requisitos establecidos en el Marco Conceptual de las NIIF: Negocio en marcha, devengo contable, uniformidad en su presentación y clasificación, importancia relativa y evitar la compensación de partidas de activos y pasivos, ingresos y gastos.

La transparencia de la información es la clave. Existe una necesidad vital de información fiable, y parte de ella se facilitará mediante la presentación de informes financieros.

La difusión oportuna y significativa de los posibles efectos en la situación financiera, el rendimiento y la viabilidad de la empresa, así como las medidas adoptadas para gestionar los riesgos, son importantes para recuperar la confianza.

Marco conceptual para la información financiera.

El Marco conceptual para la información financiera es la piedra angular de los estándares internacionales para la preparación de estados financieros con propósito general, emitido por el IASB, por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Board). El marco conceptual tiene como objetivo fundamental brindar información financiera útil para la toma de decisiones por parte de los inversionistas actuales y/o potenciales, los acreedores y los prestamistas, y este precepto se mantiene presente en todo momento en el proceso de elaboración de la información financiera.

En primera instancia el Consejo emisor pone de manifiesto en los objetivos del marco conceptual el concepto de “Stewardship”, explicitando que la información contenida en los Estados Financieros con propósito general permite evaluar la gestión de la administración. El concepto “Stewardship” es entendido como la responsabilidad de gestionar la Entidad, en tanto un concepto como “Management” implica una serie de actividades que conducen al cumplimiento de esa responsabilidad de gestión (PAAINE, 2007).

El Marco Conceptual para la Información financiera revisado por IASB en marzo de 2018, resultado final del proceso de actualización de este y cuyo propósito es propender por la transparencia de la información financiera, a través de la mejora de la comparabilidad y calidad que los usuarios principales del mercado requieren para su toma de decisiones. **(Leyton Diaz, 202)**

Información no financiera

La diferencia entre información financiera y no financiera nos remitimos a la definición del Financial Accounting Estándar Board (FASB, 2001, p.5): “la información no financiera es

aquella que no está reflejada en los estados financieros tradicionales, pudiendo comprender la información revelada con carácter voluntario”.

Otra denominación a otorgarle a este tipo de información es de información cualitativa, es decir, la no cuantitativa en términos monetarios en los estados financieros tradicionales, aunque puede aparecer cuantificada, incluso monetariamente, en la memoria u otro documento (Giner y Mora, 2002) (Larrán y García Mecca, 2004, p. 132).

Según el FASB (2001) la información financiera junto a la no financiera conforma el total de la información sobre el negocio de la compañía y se denomina (Business Reporting).

El aumento de revelación de información por encima de la contenida en los estados financieros por parte de distintos usuarios pone de manifiesto la insuficiencia de la información financiera para cumplir apropiadamente con la finalidad del paradigma de utilidad de la información en el que están inmersos las empresas.

Dentro del marco del paradigma actual, de “la utilidad orientada al usuario”, la información exclusivamente financiera ya no es suficientemente útil para la toma de decisiones. Esta pérdida de relevancia de la información financiera hace presumir la existencia de generadores de valor no reconocidos contablemente pero que el mercado aprecia en la valoración de las empresas y que se refiere a aspectos del entorno estratégico y operativo de la empresa (Larrán y otros, 2004, p. 130).

En cuanto a los beneficios provenientes de la mayor divulgación de información, se consideran que la divulgación de mayor cantidad de información contribuye a comprender mejor el riesgo económico de inversores y acreedores, reduciendo el costo de capital (Larrán y otros, 2004, p. 82).

La mayor o menor cantidad de información dada a conocer impactaría en el costo de capital y en el precio de mercado. Afectaría también el tipo de interés de préstamos futuros porque los analistas de riesgos podrían tomar el precio de la acción como indicador del nivel de realización de la empresa para evaluar su prima de riesgo (Meek y Gray, 1989) (Larrán y otros, 2004, p. 83).

Otros beneficios estarían dados por: la mejora de la liquidez e imagen, beneficios en la gestión interna, reducción de la asimetría informativa, aumento de la cobertura de analistas, credibilidad y reputación de la compañía, beneficios colectivos que se derivan de la mejora en el crecimiento económico, empleo y nivel de vida (García E. y Sánchez, J.P., 2006, p. 763).

Del análisis empírico surge que las empresas revelan mayor cantidad de información a la requerida, a partir de lo cual los autores, García y otros (2006) deducen que los beneficios superan a los costos de divulgar mayor cantidad de información (p. 763).

Dentro de los tipos de información no financiera tenemos “Memorias o Informes de Sostenibilidad”, los “Informes de Gobierno Corporativo” y los “Reportes Integrales”. A su vez, agrega: “el objetivo de cualquier medida no financiera debería ser capturar los datos que informen aquellos aspectos del negocio, que no estén reflejados en los estados financieros básicos...” (FASB, 2001, p. 56).

Por lo cual el nuevo enfoque o modelo de una empresa está orientada a generar riqueza de manera sostenible para el beneficio de la sociedad protegiendo el medio ambiente , el capital y talento intelectual , los recursos financieros y los bienes tangibles de una organización, siendo la nueva filosofía de una empresa en el siglo XXI actuar con transparencia a fin que la información no financiera logra los objetivos y beneficios para los diferentes grupos de interés **(Malgioglio et al, 2012)**.

1.2. Divulgación de información social y ambiental: beneficios potenciales y dificultades

Respecto a la divulgación de la dimensión Financiera y Económica del desempeño de las organizaciones la Ciencia Contable ha tenido un desarrollo notable. Lo que se ha buscado reflejar en dicha información principalmente es la riqueza que se está creando o destruyendo para los accionistas. Es decir, cuando hay utilidad en el Estado de resultados de un determinado periodo se refleja el incremento del patrimonio y por lo tanto se crea valor para los accionistas. Por el contrario, cuando se reflejan pérdidas se disminuye el patrimonio y por lo tanto se destruye el valor.

La sociedad en general, conocida en el ámbito empresarial como partes interesadas, necesitan información del desempeño de las organizaciones para ver la creación de valor y tomar distintas decisiones en función a sus necesidades. Esta necesidad de información está alineada al logro de objetivos mundiales como los llamados Objetivos de Desarrollo Sostenible ratificado por numerosos países a nivel mundial. El logro de estos objetivos se hace necesario para salvaguardar la existencia de las siguientes generaciones de la raza humana en un mundo que podría complicar su existencia en las próximas décadas.

Es así como, respecto a la dimensión Social y Ambiental de las organizaciones la Ciencia Contable ha tenido un lento avance, más bien, la iniciativa se ha dado fuera de las esferas Contables y se convierte en quehacer multidisciplinario. La discusión de divulgar información en estas dimensiones por lo general se centra en que las organizaciones deben divulgar no solo la información Financiera y Económica que está dirigida a pocas partes interesadas en las organizaciones y más en específico a los accionistas o inversionistas; en menor medida a los proveedores, a los empleados y a los clientes; casi no se toma en cuenta a la sociedad o comunidad y el medio ambiente.

A nivel mundial en el ámbito empresarial existen iniciativas para reflejar el desempeño no solo financiero y económico. Es así como por ejemplo tenemos el BSC o Balanced Scorecard que mide indicadores en perspectivas Financiera, Clientes, Procesos y Colaboradores. Nótese como se incluyen otras partes interesadas como son los clientes y la de los colaboradores como dimensiones para medir los indicadores. También en esta línea existen otros modelos o guías como están las Guías Global Reporting Initiative (GRI) y la norma ISO 26000 las mismas que desarrollaremos un poco más en los siguientes dos párrafos.

EL GRI

Con sede en Países bajos, la secretaria de las GRI (Global Reporting Initiative) trabaja para todo el mundo. La GRI es una organización internacional que ayuda a las organizaciones a asumir la responsabilidad de sus impactos, dándoles un lenguaje común para comunicar esos impactos en los informes de sostenibilidad para todas las partes interesadas.

Son numerosas organizaciones que en más de 100 países reportan bajo estándares del GRI y de esa manera promueven la práctica de entregar informes de sostenibilidad con las que permiten a las partes interesadas y a las propias empresas a tomar mejores decisiones y de esa manera generen mejores beneficios que ayuden no solo a generar riqueza económica si no también riqueza ambiental y social para todas las partes interesadas.

Actualmente las GRI son los reportes de sostenibilidad más usados a nivel mundial, esto debido entre otras cosas a que con el GRI se tiene confianza al ser un estándar reconocido a nivel mundial, sirve como un lenguaje común entre las organizaciones y sus partes interesadas, genera una mayor transparencia para rendición de cuentas en las organizaciones, fomenta la calidad y comparabilidad en los impactos que están generando las organizaciones y con ese reporte se puede conseguir insumos clave para tener una planificación organizada para la gestión de la sostenibilidad en las organizaciones.

ISO 26000

Las **siglas de ISO** se refieren a “International Organization for Standardization” o en idioma español “Organización Internacional de Normalización”. Es una institución internacional formada por diversas organizaciones que se encarga de crear normas o estándares que puedan servir a nivel mundial. Estos estándares ayudan como guías a distintas organizaciones en el mundo y uno de esos es la ISO 26000 que versa sobre Responsabilidad Social (RS).

La ISO 26000 brinda orientación a cualquier organización para mejorar continuamente su Responsabilidad Social y de esa manera contribuir al desarrollo ambiental, social y económico de una manera sostenible. La ISO 26000 no es un estándar certificable debido que no contiene requisitos para su cumplimiento. Sirve para las organizaciones que buscan mejorar sus procesos e impactos con acciones socialmente responsables.

Se puede implementar en cualquier organización en cualquier país o contexto. Es flexible y la organización decide como utilizarlo, el estándar es producto del consenso de muchas organizaciones a nivel mundial incluyendo la opinión de partes interesadas e incorpora experiencias de la vida real de diversos colaboradores de distintas organizaciones a nivel mundial.

La ISO 26000 define a la responsabilidad social como la responsabilidad de una organización por los impactos de sus actividades en la sociedad y el medio ambiente, de manera que contribuya al desarrollo sostenible incluyendo el bienestar de la sociedad y tomando en cuenta las expectativas de todas las partes interesadas. Esta filosofía significa contribuir al bienestar de todas las partes interesadas de las organizaciones y como es común denominador en los estándares ISO con un criterio de mejorar continuamente. Por lo anterior la divulgación de informes basados en la ISO 26000 ayuda a ver el desempeño de las organizaciones con un criterio mas que solo Financiero o Económico.

BEFECIOS DE SU IMPLEMENTACION

Utilizando cualquiera de las guías comentadas anteriormente, los beneficios que trae la divulgación de la creación de valor no solo económica van en línea con la transparencia de la información y por lo tanto agrega valor para la organización al brindar también información Social y Ambiental. Además, al ser la información enfocada en todas las partes interesadas se convierte en una importante herramienta que ayuda a tomar mejores decisiones a los

inversionistas y entidades financieras brindando más confianza y por lo tanto disminuyendo el costo del financiamiento.

Es así que los beneficios inmediatos que se pueden observar son, con los clientes dado que, dado que la mejora de su reputación e imagen permitirá mejor relacionamiento, está mejor reputación también servirá para retener y atraer a los mejores colaboradores , también los proveedores y las demás partes interesadas verán como las organizaciones las tienen en cuenta en sus reportes y por ende en su gestión. Todos estos beneficios sin duda repercutirán en los accionistas o inversionistas en la medida que vea en los reportes de sostenibilidad una herramienta para mejorar continuamente el desempeño de la organización con todas las partes interesadas y no solamente como un tema de filantropía o de un momento coyuntural en el tiempo.

Un beneficio que va más allá del indicador financiero representado por menor costo financiero por lo tanto mayor utilidad y por lo tanto mayor rentabilidad sobre la inversión es la mejora en la relación con las partes interesadas. Esto tomando en cuenta que los directivos de las organizaciones tendrán registrado en un reporte su situación y evaluarán año a año el desempeño de la organización respecto a las partes interesadas y también las partes interesadas tendrán la comunicación de como las organizaciones tienen mapeado la relación con ellos y por lo tanto se convertirá en beneficio de largo plazo para las organizaciones.

DIFICULTADES PARA LA IMPLEMENTACION O DIVULGACION DE LOS REPORTES DE SOSTENIBILIDAD

Entre los principales aspectos a mejorar en la implementación o divulgación de los reportes de sostenibilidad podemos Indicar:

- Identificar bajo que guía se hará el reporte (GRI, ISO, BSC, otro).
- Tener claro a quien va dirigido el reporte de modo que se pueda usar un lenguaje y medio que permita su adecuada comunicación.
- Comunicar los resultados que sirvan para las partes interesadas, más que solo descripción de acciones.
- Comunicar datos y cifras validadas, así como los datos buenos y malos para las partes interesadas (transparentemente)
- Mostrar la mejora continua o la evolución de los resultados en distintos periodos.
- Comprometer a la alta dirección en el proceso de implementación.
- Buscar asesoría especializada para la implementación que esté adecuadamente acompañado de colaboradores que estén motivados por la implementación.
- Asegurar el financiamiento económico de los costos que significa la implementación.

CAMINO HACIA LA INFORMACION INTEGRADA

Sin duda que los reportes de sostenibilidad enunciados líneas arriba son un importante avance en la divulgación del desempeño de las organizaciones que va mas allá de la información Financiero y Económica , se ven mejorados por los reportes integrados que comentaremos en otros acápite del presente artículo y al ser transversales a muchas disciplinas que no solo tienen que ver con las Ciencias empresariales , es un reto para la profesión Contable donde debe asumir un rol protagónico en estos temas.

1.3 las partes interesadas y el equilibrio entre el desarrollo financiero, económico y ambiental

La terminología ligada al concepto de Stakeholder proviene de la teoría homónima, propuesta por Freeman (1984). El término se refiere a todos los usuarios de la información contable, ya sean internos o externos. Tres décadas después de la preposición de su teoría, Freeman (2004) representa la teoría planteando desde sus nuevas concepciones y estudios que los interesados son “aquellos grupos que son vitales para la supervivencia y el éxito de las organizaciones”. Cabe señalar que Freeman es considerado el padre de la definición de stakeholders. Freeman y Mcvea (2001) afirman que el ímpetu detrás de la gestión de los Stakeholders era construir un marco analítico que demostrara compromiso con las preocupaciones de los gerentes que estaban siendo afectados en el ambiente organizacional.

A lo largo del tiempo, la Teoría de los Stakeholders recibió diversos aportes y perspectivas como Jawahar & McLaughlin (2001) quienes trabajan la idea de stakeholders y la teoría respectiva, a partir de premisas que se establecen a partir de un conjunto de referencias sobre el tema. También como Jones y Wicks (1999) que proponen OEM un enfoque en el que el de Monstre varía según las relaciones organizacionales con las partes interesadas a lo largo del propio ciclo de vida de la organización. Así como para Frooman (1999) quien destaca la Teoría como determinante en la elección de estrategias para ambos lados, que puede ser precisamente el tipo de relación que existe entre la organización y sus stakeholders en cuanto a recursos.

Dada la encuesta anterior sobre perspectivas vinculadas a la Teoría de los Stakeholders, Hoff (2008) posiciona la teoría en su relación con la construcción del desarrollo sostenible, contextualizando el rol de los stakeholders en la construcción de la responsabilidad social empresarial. El autor analiza y posiciona a los actores en un sentido histórico que trabaja en el nivel de desarrollo de los procesos productivos, medidas exclusivamente económicas y medidas relacionadas con el desarrollo sostenible. Entre los principales aportes del estudio el autor concluye que los aspectos relacionados con la optimización del uso de los recursos y la búsqueda de alternativas a los residuos y estándares de competitividad del sector productivo.

En conclusión es evidente cómo el rol de los stakeholders se aclara y fundamenta mejor a lo largo del tiempo, especialmente en lo que respecta a la construcción de organizaciones sostenibles, teniendo en cuenta que, dadas las necesidades contemporáneas de los Stakeholders, no se trata solo de la adopción de una política de responsabilidad social empresarial, sino la demostración práctica de evidencias que conectan a la organización con la sustentabilidad, así, el Reporte Integrado demuestra cómo una tendencia que está en la continuidad de las organizaciones contemporáneas.

1.4. El informe integrado

Los Reportes Integrados están diseñados para ayudar a las organizaciones a crear valor a corto, mediano y largo plazo. La capacidad de una organización para crear valor se refleja en su estrategia organizacional, la resiliencia de su modelo comercial, su sostenibilidad económica, social y ambiental, la identificación de riesgos y oportunidades y la calidad de las relaciones y evaluaciones por parte de sus grupos de interés. Además, al integrar varios

niveles de la organización, el informe integrado hace explícitos los mecanismos de creación de valor, modifica la estrategia y los mecanismos de asignación de recursos e incluso puede modificar el modelo de negocio. El Reporte integrado no es un informe corporativo ni es una mezcla de diferentes informes (externos e internos, cuantitativos y cualitativos). En cambio, es una herramienta de gestión que tiene la capacidad de agregar valor a las organizaciones que están en proceso de cambio para expandir su creación de valor a largo plazo.

Uno de los valores agregados del uso del marco del International Integrated Reporting Council (IIRC) es introducir el concepto de pensamiento integrado a la organización que lo adopta. El pensamiento integrado se refiere a las conexiones entre los diferentes tipos de capital, la planificación y la toma de decisiones para crear valor. Esto requiere un amplio nivel de conexión entre personas, funciones e información, alineando a las organizaciones hacia el logro de sus objetivos estratégicos. El reporte integrado le permite a una organización integrar y alinear componentes tradicionalmente aislados de la organización a través de un modelo de negocio orientado a la creación de valor.

El modelo de negocio se entiende en este marco como el proceso mediante el cual una organización busca crear y mantener el valor a corto, mediano y largo plazo. Es un sistema compuesto por insumos, actividades, productos y resultados elegidos por la organización. Los insumos provienen de los distintos tipos de capital y las actividades consumen o transforman esos insumos para obtener productos de negocios tales como bienes, servicios, desechos y otros subproductos. Los resultados son consecuencias internas y externas de las actividades o salidas de la organización en los diferentes capitales y se podría asemejar al concepto de impactos. Los resultados indican cómo la organización crea, mantiene o erosiona el valor en los múltiples capitales.

El concepto ampliado de valor requiere considerar los múltiples tipos de capital utilizados o afectados en el proceso. Su importancia se basa en el hecho de que su disponibilidad, calidad y asequibilidad pueden afectar tanto la viabilidad a largo plazo del modelo de negocio de la organización como su capacidad para crear valor a lo largo del tiempo. Estos tipos de capital se incrementan, disminuyen o transforman a través de las actividades de la organización en la que se consumen o modifican, lo que refleja la ética y la cultura organizacional tanto a través de ellos como de los efectos de las actividades comerciales sobre ellos.

Los seis tipos de capital considerados en el marco RI son los siguientes: financiero, industrial, humano, intelectual, social-relacional y natural. El capital financiero se refiere a las fuentes de fondos de la organización, no a su aplicación a otras formas de capital. El capital industrial incluye materiales, bienes o infraestructura controlados por la organización. El capital intelectual está compuesto por activos intangibles propiedad de la organización que ayudan a determinar la ventaja competitiva. El capital humano se compone de las capacidades, conocimientos, habilidades y experiencias de los empleados y gerentes de la compañía, que actúan como impulsores del crecimiento económico y la innovación. El capital social-relacional está determinado por las relaciones dentro de la organización y entre una organización y sus partes interesadas externas; incluye la efectividad de las relaciones en la cadena de suministro, la aceptación de la comunidad, las relaciones intergubernamentales, las relaciones con los competidores y la lealtad del cliente. Finalmente, el capital natural se refiere a los recursos naturales o “servicios de los ecosistemas” utilizados o afectados por la organización.

Otro aspecto central de los informes integrados es la materialidad. Un asunto es material cuando se determina que podría influir sustancialmente en la capacidad de la organización para crear valor a corto, mediano y largo plazo. Para determinar si un asunto es material o no, se debe considerar si afecta o tiene el potencial de afectar la estrategia de la organización, el modelo de negocio o cualquier tipo de capital. El proceso de determinar la materialidad tiene al menos tres etapas: 1. Identificación de problemas relevantes; 2. Evaluación de la importancia de estos problemas; y 3. priorización de problemas identificados.

El proceso de implementación requiere tratarse como la implementación de un proyecto, para lo cual se requiere la conformación de equipos liderados desde la alta dirección, representantes de las diferentes unidades de negocio, auditoría interna o comité de auditoría y participación de múltiples partes interesadas. Después de esto, es necesario determinar objetivos a cumplir, cronograma, recursos necesarios y responsables de las diferentes etapas. Posiblemente se requieran procesos de capacitación para que todo el equipo esté debidamente preparado y se hable un lenguaje común. Dependiendo del tamaño de la organización puede ser útil la presencia de un gerente de proyectos que aporte a las discusiones desde un punto de vista externo y objetivo, mantenga el enfoque y ayude en la resolución de conflictos.

También es necesario revisar los sistemas de información existentes para verificar los ajustes necesarios para que puedan capturar adecuadamente la información, especialmente la no financiera que posiblemente esté menos disponible que la financiera: debe haber un equilibrio entre los indicadores clave de desempeño KPIs financieros y no financieros, la información pasada y futura y las explicaciones narrativas.

Una vez que este sistema de gestión este implementado en la organización y se cuente con los insumos necesarios para la elaboración del reporte, se deben tener en cuenta las siguientes directrices, que se asemejan a las características cualitativas propias de la información financiera (ver párrafos 3.1 a 3.57 del marco conceptual 2013):

- Enfoque estratégico y orientación futura
- Conectividad de la información
- Relación con los grupos de interés
- Materialidad
- Concisión
- Fiabilidad y exhaustividad
- Consistencia y comparabilidad

También debe atenderse a los siguientes elementos de contenido (ver párrafos 4.1 a 4.62 del marco conceptual 2013):

1. Descripción general de la organización y entorno externo ¿Qué hace la organización y cuáles son las circunstancias en las que opera?
2. Gobernanza ¿Cómo respalda la estructura de gobierno de la organización su capacidad para crear valor a corto, medio y largo plazo?
3. Modelo de negocio ¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?
4. Riesgos y oportunidades ¿Cuáles son los riesgos y oportunidades específicos que afectan la capacidad de la organización para crear valor a corto, mediano y largo plazo, y cómo los está manejando la organización?

5. Estrategia y asignación de recursos ¿A dónde quiere ir la organización y cómo piensa llegar allí?
6. Rendimiento ¿En qué medida ha logrado la organización sus objetivos estratégicos para el período y cuáles son sus resultados en términos de efectos sobre los capitales?
7. Perspectiva ¿Qué desafíos e incertidumbres es probable que encuentre la organización al perseguir su estrategia, y cuáles son las posibles implicaciones para su modelo de negocio y su desempeño futuro?
8. Base de presentación ¿Cómo determina la organización qué asuntos incluir en el informe integrado y cómo se cuantifican o evalúan dichos asuntos?

En enero de 2021 se emitieron modificaciones al marco conceptual de 2013. En su mayoría las bases de la primera versión del marco se conservan. Los principales cambios se dieron en relación con la declaración de responsabilidad, la confusión entre productos y resultados y un mayor énfasis visual en la erosión de valor dentro del modelo de negocios. Algunos aspectos han sido ampliados o ejemplificados.

2. LOS CAPITALES

2.1 Capital Financiero: Recursos monetarios

El capital financiero es uno de los temas más importantes que se reportan en los Estados Financieros elaborados de acuerdo con las NIIF (Normas internacionales de información financiera), esto debido que la información que se presenta en este capital es muy importante para medir el desempeño económico o la medición de la riqueza económica que ha sido el único o principal objetivo de los reportes económicos desde los inicios en esta materia.

El capital financiero , se define como "Conjunto de fondos: disponible en las organizaciones para su uso en la producción de bienes o la prestación de servicios obtenidos a través de financiación, tales como deuda, capital o subvenciones, o generado a través de operaciones o inversiones" (IIRC, 2013.p12) .

Se refiere a los recursos económicos que se obtienen de terceros de accionistas y generado por la propia organización, se mide la creación de valor de esos flujos es decir lo que entró se procesó y en lo que terminó en un determinado ejercicio. Se entiende que este capital es afectado positivamente en el largo plazo, tomando en cuenta que se mejorará la relación con las partes interesadas.

Se podría decir que es el capital, aunque probablemente no tan importante como el capital natural, pero si consideramos que es el capital vital, debido a que sin este Capital probablemente no existiría la organización. Precisamente para resaltar la vitalidad de este capital podemos decir que se relaciona o se vinculan con la mayoría de las partes interesadas.

El capital financiero se relaciona con los accionistas al obtener fondos de ellos y pagar dividendos; con los proveedores por que se financia y paga el financiamiento con intereses; los empleados por que financia el pago de sus remuneraciones; con la comunidad por que

financiará o podría financiar sus proyectos más sensibles; con la sociedad en general cuando paga los impuestos; con los clientes por que debe financiar los bienes y servicios que servirán para cubrir sus necesidades o expectativas.

Como podemos observar el capital financiero es el que tiene más relación con las demás partes interesadas y por medio de los reportes integrados se trata de ver el impacto que tiene en esas partes interesadas a diferencia de los reportes elaborados para NIIF donde el objetivo principal es ver el desempeño financiero pero desde la perspectiva de la propia organización y de los accionistas o inversionista de esa organización , sin considerar a las demás partes interesadas y es ahí donde radica la principal diferencia de los reportes integrados.

Por lo que se indica en el párrafo anterior no se debe confundir con lo que se reporta en los Estados Financieros elaborados bajo estándares de las NIIF con los del Capital Financiero del Reporte Integrado por que éste último tiene un enfoque más holístico al considerar el impacto en las partes interesadas.

2.2. Capital Fabricado: Objetos físicos para su uso en la producción de bienes.

El capital manufacturado se reporta en los Estados Financieros elaborados de acuerdo con las NIIF, se ha discutido, estudiado y practicado ampliamente en el pasado en la literatura de reportes empresariales. Esto debido a que ayuda a medir el desempeño económico que ha sido el principal tema tratado durante décadas pasadas. Es por ello que no hay muchas discrepancias en cuanto a las definiciones planteadas en este capital

Se refieren a:

Objetos físicos fabricados (a diferencia de los objetivos físicos naturales) que están disponibles para una organización para su uso en la producción de bienes o la prestación de servicios, incluyendo:

- Edificios.
- Equipos-
- Infraestructura (como carreteras, puertos, puentes y plantas de tratamiento de residuos y agua)

El capital industrial suele ser creado por otras organizaciones, pero incluye los activos fabricados por la organización que informa, para la venta o cuando los retiene para su propio uso. (IIRC, 2013. p13). Se debe proporcionar información tanto cuantitativa como cualitativa que vaya alineado con los otros capitales y como se está creando valor en este capital para las partes interesadas.

Es importante precisar que en este capital solo se incluyen los referidos a los tangibles o físicos y no a los intangibles, a pesar de que para producir los capitales físicos se haya utilizado el intangible o capital humano o intelectual para su producción. Esto es una diferencia respecto a lo que se reporta bajo las NIIF (Normas internacionales de Información Financiera).

A pesar de que el Capital fabricado pueda estar en los Estados Financieros y en específico en el Estado de Situación Financiera, no pertenece al capital financiero, aunque se necesite de los flujos del capital financiero para poder generarlos.

Es importante notar que el capital manufacturado en combinación con los otros capitales, generan fondos propios de las organizaciones que servirán como Capital Financiero. En este punto podemos hacer una analogía con lo que se reporta en el estado de situación Financiera bajo las NIIF en la que servirán para generar utilidades que incrementará el patrimonio y servirá como flujo de fondos generado por las propias Organizaciones.

Lo que se informe en este Capital de acuerdo con el Reporte integrado no se debe confundir lo que se presenta en los Estados Financieros de acuerdo a NIIF dado que en el reporte integrado lo que se trata es de informar teniendo en cuenta al impacto en todas las partes interesadas y no solo teniendo en cuenta a los inversionistas o accionistas.

2.3. Capital Intelectual

Dado el contexto de las organizaciones contemporáneas, cuando se trata de las características del capital, se vuelve imprescindible abordar el papel y la importancia del Capital Intelectual. Para Antunes y Martins (2002), el Capital Intelectual es un conjunto de beneficios intangibles que agregan valor a las empresas. Para Edvinsson y Malone (1998, p. 19), el capital intelectual se puede definir como: “un capital no financiero que representa la brecha oculta entre el valor de mercado y el valor en libros. Por tanto, es la suma de capital humano y capital estructural”. Brooking (1996) explica en su opinión que el capital intelectual se puede subdividir en cuatro categorías: “Activos de mercado; Activos humanos; Activos de propiedad intelectual; Y los activos de Infraestructura ”(BROOKING, 1996).

Dentro de esta categorización propuesta por Brooking (1996), los Activos de Mercado relacionados con el Capital Intelectual pueden entenderse como el potencial que tiene la organización como resultado de sus intangibles y su correlación con el mercado. Dichos activos se pueden pagar en forma de marcas, clientes, fidelización de clientes, negocios recurrentes, negocios en curso (*backlog*), franquicias, entre otros activos intangibles que comparten una relación con las operaciones del mercado. Desde la visión Brooking (1996), junto con Antunes (1999) activos humanos relacionados con el capital intelectual se entiende como todos los beneficios que un individuo en particular o un colectivo puede prever una organización en la que él (s) es (será) insertada, utilizando como medio su pericia, creatividad, conocimiento, capacidad para actuar en conflictos, entre otras características. Al tratar el tema de Capital Humano, este tema se seguirá con mayor diligencia.

Continuando con la categorización de capital intelectual Brooking (1996) conceptualiza los activos de propiedad intelectual, que son los activos que necesitan protección legal, como secretos comerciales, *derechos de autor*, patentes, diseños vinculados a productos y servicios, entre los más diversos, que tienen relación de uso y protección. Finalmente, dentro de esta construcción categórica de Brooking (1996), los activos de Infraestructura representan procesos vinculados a tecnologías, metodologías y procesos adoptados, la figura misma de la cultura organizacional, los métodos de gestión y el sistema de información, la aceptación del riesgo, las bases de datos y todos los demás intangibles que comparten estas características.

Dentro de esta construcción categórica, es posible comprender las relaciones que el Capital Intelectual tiene con las organizaciones, y cómo el proceso organizacional no puede entenderse sin ser guiado por el Capital Intelectual. Edvinsson y Malone (1998) en una comprensión metafórica de la organización y su relación con el capital intelectual,

compara las organizaciones con un árbol, y como la parte visible del árbol (ramas, troncos y hojas) todas las estructuras tangibles presentes en la organización, gráficos y estados financieros, y como la parte intangible, es decir, la relacionada con el Capital Intelectual de las organizaciones, como las raíces que están presentes, pero no es posible visualizarlas en el entorno externo. Por tanto, para Edvinsson y Malone (1998, p. 9) “el capital intelectual demuestra cuán dinámicos son los factores ocultos que subyacen a la organización visible formada por edificios y productos”.

A partir de la comprensión de las especificidades del Capital Intelectual en cuanto a su categorización y caracterización, también es necesario comprender la relación entre Capital Intelectual y su medición. Para ello, Antunes y Martins (2002) revelan que a través de los constantes avances en las investigaciones relacionadas con el tema con el fin de definir una forma confiable y factible de evaluar los activos intangibles de una empresa, se han desarrollado varios modelos, aunque aún quedan problemas por resolver. Edvinsson y Malone (1998) propusieron el modelo Skandia, la primera empresa que desarrolló este instrumento, denominado Skandia Navigator, tenía la misión de incentivar el crecimiento y desarrollar el capital intelectual como valor visible que complementaba el Balance. Oliveira y Beuren (2003), corroboran lo anterior planteando el tratamiento contable que se aplica al capital intelectual, desde la perspectiva del proceso de gestión, representado por los conceptos y técnicas que se utilizan y que sustentan la acción de la administración en empresas con un valor de mercado superior al valor contable. Bassan y Hauschildt (2004) presentan algunos modelos para medir el capital intelectual y Vaz *et al.* (2014) contribuye revisando los modelos de valoración y medición del Capital Intelectual.

Dentro de las perspectivas abordadas por los autores, es posible comprender una sincronía en relación con los desafíos de la medición. Según Oliveira y Beuren (2003) el debate sobre cómo registrar activos intangibles ha ido ganando impulso a nivel mundial a lo largo del tiempo, enfocándose sobre la cuestión de cómo informar sobre los intangibles. SVEIBY (1998, p.221) explica que, en este contexto, este debate salió a la luz como resultado de la amplia difusión de la adquisición a finales de los 80. EDVINSSON y MALONE (1998, p.39) informan que, en 1992, pudieron divulgar internamente las tres primeras conclusiones de su equipo de trabajo: el capital intelectual es información complementaria y no subordinada a la información financiera; el capital intelectual es capital no financiero y representa la brecha oculta entre el valor de mercado y la contabilidad del valor; y el capital intelectual es un pasivo y no un activo.

Al consolidar los conceptos discutidos, se puede entender que la contabilización y divulgación del valor del Capital Intelectual en los Estados Financieros presenta dos principales dificultades diferenciadas, las cuales fueron señaladas por Gonçalves y Campos (2007), el desarrollo de ambos métodos de medición el valor de la mano de obra y la creación de una empresa, y los medios de amortización de las inversiones en recursos humanos. Finalmente, se reitera el constante desarrollo que ha ido adquiriendo el concepto con la evolución de las investigaciones sobre el tema, como en trabajos como los de Chiucchi y Dumay (2015) y Curado *et al.* (2011) quienes reconocen al Capital Intelectual como uno de los enfoques dominantes para ser admitidos en contabilidad. El siguiente tema trata del Capital Humano en su relación con el Capital Intelectual y sus especificidades.

2.4. Capital Humano

Dado el contexto que se presenta en el tema anterior entre el capital intelectual y sus categorías, esta construcción presenta las especificidades relacionadas con el Capital

Humano, y cómo se refiere a la relación entre el individuo, sus capacidades y beneficios que llegan a generarse dentro de la organización. Davenport (2000), explica en su trabajo diversas relaciones como el rol del trabajador como inversionista, los retornos de las inversiones en Capital Humano, el rol del Capital Humano dentro de una estrategia competitiva, la optimización y medición de la inversión en Capital Humano, entre otros conceptos que fueron y son importantes en la construcción del conocimiento científico sobre el tema.

Contribuyendo a los conceptos descritos anteriormente, Rego *et al.* (2015) presenta al Capital Humano en una realidad estratégica de gran importancia dentro de las organizaciones contemporáneas, como un instrumento para agregar valor y ventaja competitiva. Zavatieri (2016), tomando en cuenta esta base teórica, analiza el reporte de capital humano en informes integrados del sector bancario, con el objetivo de sugerir una propuesta para estandarizar la forma en que se presenta esta información y contribuir a mejorar la calidad de la información contable, minimizando la asimetría y permitiendo así una mayor comparación entre instituciones en lo que respecta al capital humano. Furnielis y *col.* (2017) corroboran desde la premisa que el capital humano es fundamental para el desarrollo de una organización, y su divulgación es relevante para evaluar y comprender la creación de valor en términos de competitividad y longevidad, en el área de interés del Informe Integrado (RI).

Por tanto, de las visiones expuestas sobre el Capital Humano, se desprende cómo éste proviene de la construcción teórica y empírica que ocupa un rol cada vez más representativo dentro de las organizaciones y de la iniciativa que involucra el Reporting Integrado, su trabajo ganó un protagonismo que involucra una gran perspectiva de valor agregado, y consecuentemente una gran responsabilidad dentro de su medición y estandarización. Los siguientes temas abordan las demás formas de Capital que se relacionan con el Reporting Integrado, procediendo posteriormente a la valoración práctica del capital en las organizaciones estudiadas.

2.5. Capital natural

Entre los demás capitales que componen la estructura del Reporte Integrado (RI), el Capital Natural se refiere a la composición de todos los recursos naturales como agua, tierra, minerales, entre otros, en relación con la gestión de los medios de producción. Ante este contexto y con base en cambios en el escenario político y económico, ya no se acepta que la maximización de utilidades sea la única responsabilidad y preocupación de las empresas, considerando que las actividades que realizan estas organizaciones provocan impactos mucho mayores que solo en el sector financiero (HACKSTON y MILNE, 1996).

Sobre la base de las características no renovables de los recursos naturales, que forman parte del Capital Natural, el discurso de la responsabilidad social ha sido abordado activamente por una serie de líderes internacionales sobre el desarrollo sostenible de las organizaciones. Según Sandler & Loyd (2009), la conexión entre empresa y sociedad se hizo a partir de la necesidad de enfrentar los problemas ambientales y sociales globales, y el desarrollo de los sectores privados.

Trabajos recientes demuestran una creciente integración entre conceptos relacionados con el Capital Natural y su importancia para el Informe Integrado. El trabajo de Zamula *et al.* (2020) por ejemplo propone un modelo de reporte integrado que evaluará

el impacto de la empresa en los recursos naturales, respondiendo a las solicitudes de información de las partes interesadas a nivel micro y macro , concluyen que la integración de recursos financieros y no financieros sobre los recursos naturales y su posición ambiental creará una base de información unificada para la gestión del capital natural y las actividades comerciales. A su vez, Anifowose , Abang & Zakari (2020) examinan la continuidad del Integrated Reporting, teniendo en cuenta una visión pesimista sobre la no relación entre los datos evidenciados en Integrated Reporting y la sostenibilidad, en definitiva, los autores analizan 83 informes teniendo como base el análisis del Capital Natural, entre sus aportes los autores toman una posición crítica sobre cómo las organizaciones deben mostrar el Capital Natural y relacionarlo con otros capitales, de lo contrario, se cuestiona incluso la viabilidad y utilidad del Reporte Integrado.

A través de la percepción de los autores citados dentro de este tema y a la relevancia del capital natural para las organizaciones y dentro de las revelaciones de la Información Integrada, los autores también reiteran la importancia de un correcto tratamiento de estos datos, y cómo para evitar relacionarlos con la irrealidad dentro de las organizaciones, es necesario que la información sobre la gestión de los recursos naturales se muestre de la mejor manera posible dentro del Informe Integrado, de lo contrario, incluso se cuestiona su relación con la sostenibilidad. El siguiente tema cierra la discusión teórica sobre capitales.

2.6. Capital social y relacional

El Capital Social y Relacional engloba la relación entre los usuarios de información interna y externa (*stakeholders*), su desempeño se evidencia en la capacidad de compartir información para mejorar el bienestar individual y colectivo a través de estándares compartidos, valores de comportamiento, confianza y compromiso para construir y proteger los intereses de las *partes interesadas* y los intangibles asociados con la marca y la reputación de la organización.

Nascimento *et al.* (2015), señala que cuando se trata de capital no financiero, se muestran algunos indicadores que se relacionan con el Capital Social y Relacional. Entre estos indicadores los autores destacan reclamos / procesos laborales, participación en acciones sociales, índice de satisfacción del cliente, provisión para proyectos sociales, Ranking de las mejores empresas para trabajar, entre otros indicadores relacionados. Nascimento *et al.* (2015) también señalan cómo las estrategias vinculadas al Capital Social y relacional, están vinculadas a la inversión social.

Lima & Silva (2017) posicionan al Capital Social y Relacional como una de las formas de presentar un buen nivel de divulgación de información social y ambiental, es decir, indicadores de medidas no financieras en función de su relación con la diversidad de grupos de interés que afectan y se ven afectados por estas organizaciones. Farneti y *col.* (2019) discuten cómo la información sobre capitales no financieros es influenciada por el Capital Social y Relacional en el marco del Reporte Integrado y concluyen que el marco del Reporte Integrado, cuando se estructura mediante un alineamiento de capitales, permite notar evidencia empírica que comprender la influencia de la Información Integrada en la difusión de la formación social y mejorar las relaciones con los grupos de interés en el contexto del sector público. Demartini & Trucco (2017) corroboran al reportar la ausencia de herramientas de control y auditoría vinculadas a Capital Humano y Capital Social y Relacional, los autores informan que tradicionalmente las herramientas de control se enfocan en actividades financieras y cómo se deben implementar herramientas de

auditorías cualitativas para realizar el control dentro del Capital Social y Relacional, los autores concluyen luego de un análisis exhaustivo en 827 organizaciones que es necesario utilizar una estructura de auditoría que permita comprender la realidad del Reporting Integrado, tomando en cuenta lo financiero y lo no financiero.

De acuerdo con la base teórica fundamentada, es claro que el Capital Social y Relacional representa un capital esencial en la percepción de los *Grupos de Interés*, por lo que es fundamental que este pueda alinearse con los demás capitales, para que en la construcción del Informe Integrado exista información clara y confiable y que mediante la lectura del Capital Social y Relacional, los Grupos de Interés pueden comprender la realidad de las interrelaciones entre la organización y sus capitales.

3. MARCO TEÓRICO DEL CONCEPTO DE MÚLTIPLES CAPITALS

En un artículo de 2018 titulado: "From Monocapitalism to Multicapitalism: 21st Century System Value Creation" Richard Howitt, en ese entonces CEO del IIRC y Ralph Thurm, cofundador de Reporting 3.0, establecen por qué se requiere tener en cuenta múltiples capitales que vayan más allá del capital financiero.

Del mencionado documento se pueden destacar los siguientes puntos:

La triple línea de resultados ha expandido la atención de los negocios hacia aspectos sociales y ambientales que han dado impulso a los reportes de sostenibilidad que se ocupan en gran parte de mediciones no financieras.

El marco para la elaboración de reportes integrados cubre e integra al menos seis capitales. Estos capitales representan riesgos y oportunidades para los negocios. Esto permite un entendimiento más holístico de cómo las organizaciones crean valor. El concepto de conectividad es crucial para los reportes integrados. El Marco <IR>, señala: "El stock total de capitales no es fijo en el tiempo. Hay un flujo constante entre y dentro de las capitales a medida que aumentan, disminuyen o transforman".

"Ya sea que los capitales que una organización usa o afecta sean o no propiedad de esa organización, su disponibilidad, calidad y asequibilidad pueden afectar la viabilidad a largo plazo del modelo comercial de una organización y, por lo tanto, su capacidad para crear valor a lo largo del tiempo. Este es particularmente el caso de los capitales que tienen una oferta limitada y no son renovables".

El surgimiento de nuevos modelos comerciales (incluidas las industrias de servicios que se convierten en los principales impulsores de valor en muchas economías desarrolladas) y de la era de la tecnología ha llevado a la creciente necesidad de comprender el valor de los intangibles, en los que el capital humano e intelectual son fundamentales para la estrategia y el éxito empresarial.

El pensamiento multicapitalista aporta beneficios a las empresas en términos de una mejor comprensión de la creación de valor. Esto incluye la creación de valor a partir del capital natural y su relación con los objetivos ambientales. Al proporcionar una forma de pensar que garantice que los impactos (tanto positivos como negativos) se entiendan en el contexto de la creación de valor por parte de la empresa, estas cuestiones materiales serán mejor aceptadas por las empresas y los inversores.

Un mundo en el que las empresas, los inversores y otros actores de nuestros mercados de capitales adopten un mundo de múltiples capitales conduciría a resultados más inclusivos, incluida una prosperidad de base amplia. Maximizaría el potencial de creación de valor de los recursos y las relaciones que utilizan las empresas. Daría a los inversores una comprensión holística de cómo la empresa crea valor, poniendo de relieve las implicaciones financieras de lo que anteriormente se denominaba factores no financieros.

Un enfoque de múltiples capitales se orienta hacia el propósito último de los negocios y las finanzas para la creación de valor del sistema, que armoniza la creación de valor financiero con el mantenimiento y mejora de los sistemas sociales y ecológicos en los que operan las empresas y la economía. También agrega nuevas formas de aproximarse a los riesgos empresariales

Mediante el uso de indicadores de desempeño (KPI) totalmente integrados y narrativos, el informe establece la lógica subyacente y las actividades realizadas en relación con cada capital para lograr su objetivo estratégico.

Las empresas han declarado que este enfoque multicapitalista está conduciendo a un cambio de comportamiento real, un pensamiento integrado, un mejor gobierno corporativo y una mayor capacidad de recuperación.

4. ORGANISMOS REGULADORES + IIRC: BUSQUEDA DE MEJORES PROCESOS DE MEDICIÓN DE DESEMPEÑO Y MEJORES RESULTADOS PARA LOS INVERSORES

En este punto es preciso resaltar que el IIRC hace parte de un ecosistema de reportes empresariales, amplio y complejo.

“El Better Alignment Project fue un proyecto pionero de dos años centrado en impulsar una mejor alineación en el panorama de la presentación de informes corporativos, para facilitar a las empresas la preparación de divulgaciones efectivas y coherentes que satisfagan las necesidades de información de los mercados de capital y la sociedad.”
<https://corporatereportingdialogue.com/better-alignment-project/>

En este proyecto participan:

- Carbon Disclosure Project (CDP)
- Climate Disclosure Standards Board (CDSB)
- Global Reporting Initiative (GRI)
- International Integrated Reporting Council (IIRC)
- Sustainability Accounting Standards Board (SASB)

Estos organismos se comprometieron a impulsar una mejor alineación de los marcos de informes de sostenibilidad, así como con marcos que promuevan una mayor integración de la información financiera y no financiera. El proyecto de colaboración se centró en alinear los estándares con las recomendaciones publicadas por el Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima (TCFD).

El Landscape map proporciona información sobre el propósito de estas (y otras) iniciativas de reporte, su alcance en términos de los capitales propuestos por el marco del IIRC y una evaluación de cada marco respecto a su alineación con los elementos de contenido del

marco del IIRC, por lo que se puede visualizar de manera gráfica, el cumplimiento (total, parcial o nulo) con estos aspectos. <https://corporatereportingdialogue.com/landscape-map/>

Scope of standard or framework through the lens of «IR»						
Initiative	Financial capital ⓘ	Manufactured capital ⓘ	Intellectual capital ⓘ	Human capital ⓘ	Social and relationship capital ⓘ	Natural capital ⓘ
CDP Questionnaires						●
CDSB Framework						●
FASB Accounting Standards	●	◐	◐	◐		◐
GRI Sustainability Reporting Standards				●	●	●
International Financial Reporting Standards	●	◐	◐	◐		◐
ISO 26000 – Social responsibility			◐	●	●	●
Sustainability Accounting Standards				●	●	●

Tabla #1 Alcance del estándar o marco a través del lente de IR
Fuente: <https://corporatereportingdialogue.com/landscape-map/>

El pasado 9 de junio, se anunció formalmente la fusión entre “The International Integrated Reporting Council (IIRC)” y “The Sustainability Accounting Standards Board (SASB) en un nuevo organismo denominado “The Value Reporting Foundation”

The Value Reporting Foundation ofrece un conjunto completo de recursos diseñados para ayudar a las empresas y los inversores a desarrollar una comprensión compartida del valor empresarial: cómo se crea, conserva o erosiona con el tiempo. Los recursos, incluyen los principios de pensamiento integrado, los principios para la elaboración de reportes integrados y los estándares contables de sostenibilidad de SASB. Estas herramientas son complementarias, ya que el marco para la elaboración de reportes integrados no se dirige a una industria en específico, se basa en principios para la preparación y presentación de los reportes integrados, direccionando su conectividad, mientras que los estándares de SASB se dirigen a industrias específicas, se basan en métricas, proveen guías de aplicación de los estándares y procuran una mayor comparabilidad de la información. <https://www.valuereportingfoundation.org/>

5. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN SOBRE LOS CAPITALES EN UN REPORTE INTEGRADO DE CADA PAIS

1.1. Empresa: Movidia SA

País: Brasil

Sector: Servicios-alquiler de carros/leasing

1. Si el informe incluye referencias cruzadas a otros marcos utilizados en la elaboración del informe integrado ¿a qué marcos se hace referencia? (Marque todas las que correspondan) Pag. 8

- GRI **X**
- ODS **X**
- Pacto Global **X**
- SASB ___
- Dow Jones Sustainability Index ___
- IFRS ___
- Otro ¿cuál? Lineamientos de sostenibilidad e indicadores de referencia para la industria del Global Concrete Cement Association (GCCA) opción cumplimiento extendido

2. En total, ¿Cuántas páginas tiene el reporte? (excluyendo la información financiera)

103 páginas

3. El reporte responde a la pregunta ¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?

Ver figura en la página 25 y explicación acerca del grupo económico en la página 26.

Califique de 1 a 5 el grado en que el reporte satisface la orientación del Marco conceptual (1: no satisface la orientación del Marco conceptual en absoluto, y 5: satisface plenamente la orientación del Marco conceptual):

1 2 3 4 5

Por favor comente sobre la calificación brindada: En la página 43 se anuncian los diferenciales competitivos, con impulsos (oportunidades) y factores de riesgo, dentro de esta página se anuncia la sostenibilidad como un compromiso de entrada de la Compañía y entrada en el portafolio del Índice de Sostenibilidad Corporativa (ISE). También en este contexto, refuerzan el compromiso con el negocio ético y justo como herramienta en la construcción de valor compartido. En las relaciones entre las capitales, existe una preocupación por sus actividades operativas relacionadas con su capital y emisiones de carbono, buscando en esta integración el objetivo de carbono neutro y positivo. Sin embargo, a través de la lectura crítica del contenido, es posible identificar una brecha relacionada con la integración de acciones. Quizás una representación gráfica podría ser mejor para aclarar el proceso. **Página de referencia: 43-48; 60-61**

4. ¿Sobre cuál de los siguientes capitales se proporciona información? (Por favor marque todo lo que corresponda) *ver párrafos 2.10 a 2.19 del marco conceptual*

- | | |
|---|---|
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Financiero | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Humano |
| <input type="checkbox"/> Capital Industrial | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Social y Relacional |
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Intelectual | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Natural |

4.1. Seleccione dos de los capitales que se encuentren bien definidos. ¿Por qué?

El capital intelectual cuenta con un comité creado como tablero de nuevos productos (página 50), a través de este tablero se presentan nuevos productos vinculados a un programa de fidelización (página 52), y seis subproductos que están implementados o en

fase de implementación (página 55) , entre estos productos, destacan tres en la meta relacionada con el Capital Natural, en términos de reducción de carbono.

El capital Natural, a su vez, presenta acciones comprometidas con el objetivo, vinculadas también al mantenimiento de vehículos, consumo consciente de energía y acciones relacionadas con la siembra y reforestación (págs. 61 a 70)

4.2. Elija dos que no vea claramente definidos. ¿Por qué? ¿Qué sugerencias haría como lector?

El capital social presenta algunos programas y actividades que se llevan a cabo y señala cómo son importantes para la sostenibilidad, pero no se relacionan con las metas de la organización en sí, hacer esta conexión será fundamental.

Asimismo, el capital financiero expone datos tabulados que tienen poca relación con los demás, casi descontextualizándolos del resto del texto.

4.3. ¿Los capitales presentes en el reporte identifican claramente sus indicadores clave de desempeño-KPIs?

Dentro de Capital natural, todos los KPI relacionados con emisiones, administrativo, unidad intermodal y residuos se presentan en contexto con los indicadores en las tablas.

4.4. ¿Se muestran los efectos de los capitales sobre la capacidad de crear valor de la organización?

Aunque en ocasiones no es posible identificar la interrelación entre capitales, cada capital demuestra sus efectos en la creación de valor. Entre ellos se encuentran las estrategias (página 56), los objetivos a alcanzar (página 63) y las acciones que pueden resaltar el papel de la empresa en la gestión de sus recursos (páginas 70-71). Tales acciones demuestran efectos que pueden estar relacionados con la creación de valor.

4.5. ¿Son evidentes dentro del reporte las interrelaciones e interdependencias entre los diferentes tipos de capital? Por ejemplo, el impacto del capital humano en el aumento de capital financiero

Dentro de la construcción de los capitales se pueden destacar varios puntos positivos, pero la interrelación e interdependencias no se ven claramente, las páginas 43 a 49 demuestran el proceso de creación de valor y la búsqueda de la meta de reducción de carbono, colocando el índice de sostenibilidad de la empresa en el Corporativo, sin embargo, no es posible comprender la evidencia.

1.2. Empresa: Cementos Argos

País: Colombia

Sector: Industrial

1. Si el informe incluye referencias cruzadas a otros marcos utilizados en la elaboración del informe integrado ¿a qué marcos se hace referencia? (Marque todas las que correspondan) Pag. 5

- GRI X
- ODS X
- Pacto Global _____
- SASB X

- Dow Jones Sustainability Index X
- IFRS X
- Otro ¿cuál? Lineamientos de sostenibilidad e indicadores de referencia para la industria del Global Concrete Cement Association (GCCA) opción cumplimiento extendido

2. En total, ¿Cuántas páginas tiene el reporte? (excluyendo la información financiera) 151 páginas

3. El reporte responde a la pregunta ¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?

(ver Marco conceptual párrafos 4.10 – 4.22)

Califique de 1 a 5 el grado en que el reporte satisface la orientación del Marco conceptual (1: no satisface la orientación del Marco conceptual en absoluto, y 5: satisface plenamente la orientación del Marco conceptual):

1 2 3 4 5

Por favor comente sobre la calificación brindada: En la página 54 se puede ver gráficamente el proceso de creación de valor de la compañía, se identifican los capitales que sirven de insumos y se transforman a través de las actividades de abastecimiento, producción de concreto, cemento y agregados, pedidos, logística y postventa. También identifica las externalidades en diferentes capitales (humanas, naturales, sociales y financieras). Todo esto orientado por una estrategia de sostenibilidad y teniendo en cuenta el contexto externo.

Página de referencia: 54-57

4. ¿Sobre cuál de los siguientes capitales se proporciona información? (Por favor marque todo lo que corresponda) ver párrafos 2.10 a 2.19 del marco conceptual

- | | |
|---|---|
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Financiero | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Humano |
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Industrial | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Social y Relacional |
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Intelectual | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Natural |

4.1. Seleccione dos de los capitales que se encuentren bien definidos. ¿Por qué?

El capital natural y el capital humano. Esta claro como la estrategia ambiental de la compañía (pag. 112) impacta claramente el capital natural, planteando objetivos y mediciones en temas de cambio climático, construcción sostenible, emisiones y economía circular. El capital humano se desarrolla en la sección gestión del talento (pag. 129 a 139). Esta sección muestra cómo se gestiona y se evalúa la gestión, las mediciones de desempeño, diversidad e inclusión, salud en el trabajo, casos de éxito entre otros.

4.2. Elija dos que no vea claramente definidos. ¿Por qué? ¿Qué sugerencias haría como lector?

El capital intelectual. En la página 54 se mencionan 10 patentes y cinco en trámite, pero esta información no se amplía dentro del reporte. El capital financiero no se muestra mas allá de mostrar los estados financieros de la compañía, no se extraen KPIs específicos que puedan ser útiles a los inversionistas. Sería importante desarrollar una sección para cada capital donde se muestren sus definiciones, mediciones clave, desempeño y proyecciones futuras.

4.3. ¿Los capitales presentes en el reporte identifican claramente sus indicadores clave de desempeño-KPIs?

La sección desempeño 2020 (Pag 80-110) muestra los principales indicadores de la compañía de acuerdo con sus asuntos materiales.

4.4. ¿Se muestran los efectos de los capitales sobre la capacidad de crear valor de la organización?

La grafica de la página 54 muestra la dependencia de la organización a diferentes tipos de capitales, así como los impactos (externalidades en diferentes tipos de capitales que pueden afectar la capacidad de crear valor de la organización. Se busca generar relaciones de confianza, producir responsablemente, velar por la rentabilidad del negocio y compartir los valores institucionales.

4.5. ¿Son evidentes dentro del reporte las interrelaciones e interdependencias entre los diferentes tipos de capital? Por ejemplo, el impacto del capital humano en el aumento de capital financiero

No se evidencias las relaciones e interdependencias entre los diferentes capitales. Sin embargo, se muestra en la página 54 la creación de valor en la dimensión económica, social y ambiental expresada en términos monetarios.

1.3. Empresa: Unión Andina De Cementos UNACEM

País: Perú

Sector: Industrial

1. Si el informe incluye referencias cruzadas a otros marcos utilizados en la elaboración del informe integrado ¿a qué marcos se hace referencia? (Marque todas las que correspondan)

- GRI **X se menciona y hace referencia durante todo el informe (pág. 271)**
- ODS **X se menciona y hace referencia durante todo el informe**
- Pacto Global **X se menciona y hace referencia durante todo el informe**
- SASB
- Dow Jones Sustainability Index **X Pág. 12**
- IFRS
- Otro ¿cuál? Distintivo Empresa Socialmente Responsable (ESR) desarrollado por Perú 2021 y CEMEFI (Centro Mexicano para la Filantropía). **Pág. 12**

2. En total, ¿Cuántas páginas tiene el reporte? (excluyendo la información financiera)

- 289 páginas

3. El reporte responde a la pregunta ¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?

el modelo de negocio de una organización a través del sistema de transformación de inputs en productos y resultados. **(ver página 74)**

4. Califique de 1 a 5 el grado en que el reporte satisface la orientación del Marco conceptual (1: no satisface la orientación del Marco conceptual en absoluto, y 5: satisface plenamente la orientación del Marco conceptual):

1 2 3 4 5

Por favor comente sobre la calificación brindada:

En la página 73 se puede apreciar el propósito de construcción de un mundo sostenible el cual se alinea con compromisos frente a distintos grupos de interés, se identifican capitales esenciales como el capital humano e intelectual, social relacional, el financiero, el natural y el manufacturado que tienen amplia relación con los grupos de interés y se pone mucho énfasis en los valores como la excelencia, responsabilidad, ética, compromiso, innovación y la legalidad. Todo esto orientado con fines de sostenibilidad y teniendo en cuenta el entorno social. **Página de referencia: 72-97**

5. ¿Sobre cuál de los siguientes capitales se proporciona información? (Por favor marque todo lo que corresponda)

- | | |
|---|---|
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Financiero | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Humano |
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Industrial | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Social y Relacional |
| <input checked="" type="checkbox"/> Capital Intelectual | <input checked="" type="checkbox"/> Capital Natural |

a. Seleccione dos de los capitales que se encuentren bien definidos.

¿Por qué?

El capital humano y el capital social. El capital humano se desarrolla en la sección de gestión de talento (pág. 148 a 175) donde se desarrollan temas como: el empleo, gestión del talento y diversidad; también se desarrolla dentro de la misma aspectos como ambiente de trabajo seguro y saludable y se suma una cultura de respeto por los derechos humanos todos estos sumados a una multiplicidad de indicadores abarcados dentro de cada una. El capital social se desarrolla dentro de la sección gestión social (pág. 176 a 197), en el que se habla sobre gestión social, salud, educación, medio ambiente comunitario y relaciones comunitarias, todos estos enfoques refieren al apoyo y la labor en desarrollo social por parte de la entidad.

b. Elija dos que no vea claramente definidos. ¿Por qué? ¿Qué sugerencias haría como lector?

El capital intelectual. Si bien el reporte se hace referencia muchas veces al capital intelectual este no tiene un desarrollo adecuado donde se pueda apreciar con mayor detalle los enfoques que este necesita para su desarrollo. El capital financiero si bien muestran información que resulta interesante, no desarrollan otros aspectos que serían necesarios conocer, sería mejor si ampliara la información que revela la entidad con respecto a este capital.

c. ¿Los capitales presentes en el reporte identifican claramente sus indicadores clave de desempeño-KPIs?

El desempeño se muestra durante todo el reporte integrado en las diversas secciones; no existe una página específica donde se mencione solo el desempeño sin embargo podemos encontrar en las paginas 80 a 82 temas materiales y principales expectativas de los grupos de interés donde se puede apreciar el desempeño ambiental, desempeño económico y desempeño social.

d. ¿Se muestran los efectos de los capitales sobre la capacidad de crear valor de la organización?

En la gráfica de la página 73 revela los grupos de interés, sus compromisos y los capitales involucrados sumado a las páginas 75 y 76 donde se muestra

la relación existente de los capitales con los grupos de interés y los resultados que estos generan expresados de forma que se fácil de entender.

- e. **¿Son evidentes dentro del reporte las interrelaciones e interdependencias entre los diferentes tipos de capital? Por ejemplo, el impacto del capital humano en el aumento de capital financiero**

No se evidencia las relaciones e interdependencias que existe entre los diferentes capitales.

6. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

1 - Si el informe incluye referencias cruzadas a otros hitos utilizados en la elaboración del informe integrado, ¿a qué hitos se hace referencia?

Marcos utilizados	1 - Brasil	2- Colombia	3- Perú
GRI	X	X	X
ODS	X	X	X
Pacto Global	X		X
SASB		X	
Dow Jones Sustainability Index		X	X
IFRS		X	
Otro ¿cuál?	GCCA	GCCA	ESR e CEMEFI

Considerando la comparación entre empresas de los tres países estudiados. Se encontró que el GRI y los ODS son estructuras utilizadas en todas las empresas analizadas. GRI se considera un estándar mundialmente reconocido y la estructura más utilizada. En esta investigación, el 100% utilizó el modelo GRI en su composición.

Las empresas analizadas también adoptaron al 100% para la construcción del informe integrado (RI) el cumplimiento de los objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), con el uso de estructuras y métricas. Dentro de los objetivos de desarrollo sostenible - ODS, los que mejor se ajustan a las realidades de las organizaciones estudiadas son: Objetivo 05, que trata sobre la igualdad de género, tema que se abordó en las tres empresas estudiadas dentro del capital humano, donde entre los enfoques se reiteró la política que la empresa adopta en la promoción de la igualdad y cómo se llevan a cabo los programas orientados a formar líderes más diversos. Dentro del Objetivo ODS número 08, fue posible identificar otra similitud en los tres informes, ya que las tres empresas abordaron su rol en la promoción del trabajo decente y el crecimiento económico. Además, también se trabajó en el objetivo número 16 en las organizaciones, los tres versaron sobre políticas de cumplimiento y promoción de la transparencia como herramientas para combatir la corrupción.

En cuanto a la estructura del Pacto Mundial, no solo se adoptó en Colombia de las empresas analizadas, siendo identificada la estructura en las empresas brasileñas y

peruanas. Al utilizar el Pacto Mundial, las empresas se comprometen a seguir sus principios en sus actividades. Los estándares del Consejo de Normas Contables de Sostenibilidad (SASB), utilizado únicamente por la empresa analizada en Colombia. Sobre el Índice de Sostenibilidad Dow Jones - fue posible identificarlo en las empresas analizadas en Colombia y Perú. Las NIIF - se identificaron solo en la estructura de reporte presentada por la empresa colombiana. Considerando otros informes utilizados, como los de Brasil y Colombia, fue posible identificar la metodología de la Global Cement and Concrete Association (GCCA) .

Se encontró que la empresa analizada en Colombia, en este estudio, fue el informe que utilizó el mayor número de modelos de compilación para la elaboración del Informe Integrado.

2 -en relación al número de páginas.

1 - Brasil	2- Colombia	3- Perú
103	151	289

Hubo un promedio de 181 páginas entre las tres empresas. Se observó objetividad en algunos informes y muchos gráficos y tablas en otros.

3 - ¿El informe responde a la pregunta ¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?

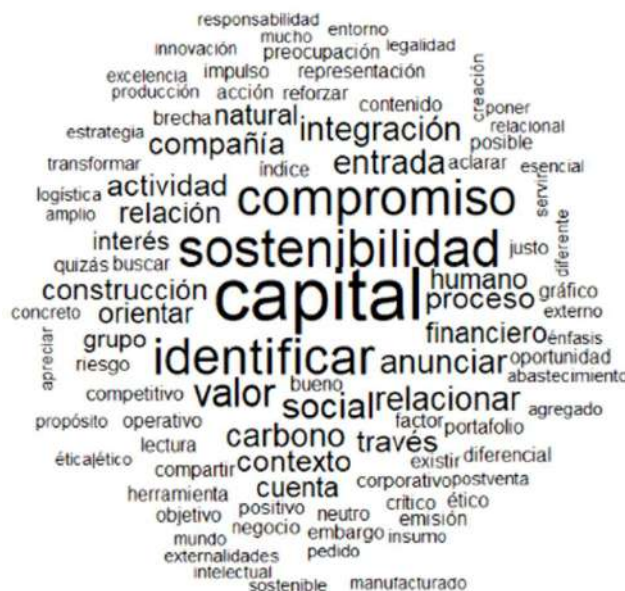
Todas las empresas analizadas en este estudio responden cuál es el modelo de organización. En la empresa brasileña se describe en las páginas 25 y 26, en la empresa colombiana en los párrafos del Marco Conceptual 4.10-4.22 y en la empresa peruana en la página 74,

En cuanto a la satisfacción de la estructura conceptual, en los grados 1 a 5.

1 - Brasil	2- Colombia	3- Perú
4	5	5

Se consideró que las empresas analizadas en los países tienen una estructura satisfactoria, considerando que todas utilizan el modelo GRI, sumado a otros modelos.

A través de un análisis conjunto que permitió el análisis de las empresas estudiadas utilizando el software Iramuteq como base dentro del análisis de nube de palabras, fue posible crear la imagen a continuación:



La imagen muestra como las tres palabras más frecuentes en la unión de los tres textos que componen el análisis de empresas se relacionan con Capital, Compromiso y Sostenibilidad, otros términos como valor, social, financiero, natural e integración se muestran bastante frecuentes. Esto ayuda a comprender cómo se redactó el modelo de negocio de la organización para abordar la sostenibilidad dentro de la estructura de la organización.

4 ¿ Sobre cuáles de los siguientes capitales se proporciona información? (Marque todas las que coincidan)

Capitales (IR)	1 - Brasil	2- Colombia	3- Perú
Capital Financiero	X	X	X
Capital Industrial/Fabricado		X	X
Capital Intelectual	X	X	X
Capital Humano	X	X	X
Capital Natural	X	X	X
Capital Social y Relacional	X	X	X

En las empresas estudiadas se identificó que, en Colombia y Perú, el informe integrado destaca los seis capitales. Sin embargo, la empresa analizada en Brasil en sus activos no fue identificada como capital industrial debido a que la empresa se encuentra en el sector de servicios, clasificado como leasing. Y el resto de las empresas analizadas eran del sector industrial. La justificación para elegir una empresa de servicios en Brasil está dada por la estructura, ya que el capital financiero se asemeja a las demás, y que las organizaciones brasileñas del sector industrial generalmente publican el Informe Integrado del grupo económico y no de una sola empresa, lo que lo haría difícil la comparabilidad de la información.

4.1 Seleccione dos de los capitales bien que se encuentren bien definidos. ¿Por qué?

1 - Brasil	2- Colombia	3- Perú
Capital intelectual	Capital humano	Capital humano
Capital natural	Capital natural	Capital social

Analizando los capitales que están bien definidos en los informes, se verificó que el Capital natural se repite en dos países, esta información se muestra relevante a partir de trabajos como Anifowose, Abang & Zakari (2020) y Zamula, et al. (2020) al resaltar de manera crítica que el Reporte Integrado necesita tener correctamente evidenciado su Capital Natural, para no correr el riesgo de incluso ser invalidado por no encajar en la estructura de Sustentabilidad.

Destaca también que el Capital humano que se verificó en dos empresas en Colombia y Perú. Según Lima & Silva, el Capital Humano es uno de los capitales considerados no financieros y su divulgación debe ser clara y acorde con el modelo de negocio.

De forma aislada, el capital intelectual en la empresa brasileña y el Capital social en la empresa peruana fueron valorados en la definición.

4.2 Elija dos que no vea claramente definidos. ¿Por qué? ¿Qué sugerencias haría como lector?

1 - Brasil	2- Colombia	3- Perú
Capital social	Capital intelectual	Capital intelectual
Capital financiero	Capital financiero	Capital financiero

En las empresas que fueron estudiadas en esta investigación, se encontró que el capital financiero es el menos claro, requiriendo una mayor relación entre capitales o formas de presentación más comprensibles para estar claramente identificadas. Este resultado corrobora lo dicho por Anifowose, Abang & Zakari (2020) y De Villiers, & Sharma (2020), donde los primeros autores destacan la falta de conversación entre información financiera e información no financiera en una perspectiva crítica sobre Integrated Reporting y autores posteriores ofrecen una reflexión crítica sobre diferentes formas de presentación de informes, con un enfoque particular en la presentación de informes integrados. Ambos trabajos reiteran cómo la divulgación de Capital Financiero necesita ser más integrada y colaborativa con otros capitales, no solo utilizando de gráficos y tablas, sino interrelacionando en cómo Capital Financiero obtiene datos de otros capitales y cómo colaboran con el resultado financiero.

En la Compañía Brasileña, se apunta como el capital menos claro, el capital social, porque a través de su lectura se extrajo poca información práctica, no está claro qué estrategias serían o se están adoptando y qué tan efectiva se da la comunicación con los stakeholders. El capital intelectual no quedó claro en las empresas peruanas y colombianas porque su relación está más ligada al Capital Humano, no se percibió énfasis en los activos intangibles, aquí se destaca como un apéndice que la empresa brasileña presentó capital intelectual con datos claros y objetivos, lo cual se puede explicar por la línea de negocio que la empresa actual, y dentro de las líneas de servicios, el capital intelectual se comporta como primordial.

Analizando las referencias entre los capitales mejor identificados y las que no se evidencian claramente, se puede ver cómo las empresas demuestran similitudes y distinciones. El capital financiero fue unánime entre las empresas, independientemente de la sucursal o país, este dato converge con la literatura relacionada. Entre los capitales más evidentes, destaca el Capital Natural, que se identificó en Brasil y Colombia. El Capital Natural debe estar bien evidenciado, como reiteran Anifowose, Abang & Zakari (2020), de lo contrario, la Informes Integrados no puede relacionarse con la Sostenibilidad.

4.3 ¿Los capitales presentes en el informe identifican claramente sus indicadores clave de desempeño (KPI)?

La nube de palabras formada por los archivos de análisis de las empresas estudiadas se relaciona principalmente con el término Capital y valor como el más frecuente, posteriormente también se mostraron frecuentes términos como acción, creación, generar, relación, efecto y organización. A partir de estos datos es posible comprender la conversación entre los términos, que converge a un análisis que concuerda con los capitales dentro de la generación de valor.

4.5 ¿Las interrelaciones e interdependencias entre los diferentes tipos de capital son evidentes en la presentación de informes? Por ejemplo, el impacto del capital humano en el aumento del capital financiero

Para el último análisis, se destaca en primer lugar que, analizando las empresas encuestadas, no fue posible entender la interdependencia entre capitales, como una forma de agregar valor a los datos, por lo que se utilizó en lugar de crear una nube de palabras, la Teoría de Gráficos propuesta por Marchand & Ratinaud (2012), un análisis de similitud que demuestra no solo la frecuencia de los términos, sino también la interdependencia entre ellos. A continuación, se muestra la imagen que representa esta relación:



La imagen demuestra claramente con las líneas más gruesas las conexiones entre los términos, donde el término interdependencias tiene fuertes relaciones con el capital, el valor y la creación. En el lado opuesto, el término evidencia se relaciona con embargo, que solo corrobora el resultado donde no se percibe esta evidencia de interdependencias. Finalmente, el término “relación” tiene un vínculo débil con las interdependencias y la evidencia, lo que finaliza el análisis describiendo que se intentó construir esta relación, pero no fue posible. Se entiende que la relación de capitales en los informes debe ser un punto alto para futuros estudios.

7. CONCLUSIONES

La NIC: Presentación de Estados Financieros, establece lineamientos generales para la presentación de estados financieros, con un grado de comprensión, fiabilidad, relevancia y comparabilidad. El Marco Conceptual para la Información Financiera es la piedra angular de los estándares internacionales, con el objetivo que la información financiera sea útil para la toma de decisiones por parte de los stakeholders.

La información no financiera es aquella que no está reflejada en los estados financieros tradicionales, el incremento de información cualitativa pone de manifiesto la insuficiencia de la información financiera para cumplir apropiadamente con la finalidad del paradigma de “la utilidad orientada al usuario”, la información exclusivamente financiera ya no es suficientemente útil para la toma de decisiones. Dentro de la información no financiera se tiene “Memorias o Informes de Sostenibilidad”, “Informes de Gobierno Corporativo” y los “Reportes Integrados”.

En el presente trabajo Interamericano se analizó el contexto de la información financiera, no financiera e integrada para mostrar su evolución. Los temas más importantes que se destacan en la investigación son que la información financiera ha tenido la atención de la academia y el mundo empresarial desde sus inicios. También es importante destacar el crecimiento que en las últimas décadas ha tenido la información social y ambiental. Lo que ayuda a ver la información de una manera más holística y no solo financiera es el entendimiento de los impactos que causa el ser humano al hacer empresa en la sociedad y el medio ambiente, así como, las crisis financieras, económicas, sociales y sanitarias que se dan en el mundo. Un tema que dificulta el desarrollo el avance de esta visión holística es la falta de apoyo en la implementación de sistemas de información debido a la falta de visión de largo plazo de algunos empresarios, que todavía no entienden que sin el capital natural no existirían los demás capitales.

En el trabajo también se analizó una empresa de Brasil, una empresa de Perú y una empresa de Colombia, revisando qué información se revela sobre los múltiples capitales y cómo se presenta en sus reportes integrados. Los puntos para destacar luego de la revisión son que: las tres empresas consideran en sus reportes las directrices del GRI además del marco para la elaboración de reportes integrados, también consideran todos los capitales del reporte integrado excepto en el caso de la empresa de Brasil que no considera el Capital fabricado. Los capitales mejor presentados en los reportes analizados fueron el capital humano y el natural, lo que muestra una integración de asuntos de sostenibilidad en los reportes integrados y entre los menos definidos se encontró el capital financiero, posiblemente porque este capital se presenta en la información financiera tradicional, aunque los aspectos más clave de este, deberían hacer parte del reporte integrado.

En las tres empresas se muestra la relación entre los capitales y la creación de valor, pero no se especifica cómo estos capitales se interrelacionan entre sí para la creación/erosión de valor, por lo que se considera un campo a explorar en futuras investigaciones.

8. GUÍA DE DISCUSIÓN

Consideramos que hay un amplio tema de tema que podrían ser considerados como futuros trabajos vamos a nombrar algunas de ellas:

- ¿Cuál es la importancia de la información no financiera e integrada?
- ¿Cuáles son los impactos de los reportes integrados en la toma de decisiones de todas las partes interesadas de las entidades?
- ¿Cómo enfocar la visión holística del pensamiento integrado en las organizaciones por medio de los reportes integrados?
- ¿Cuál es la relación entre los reportes integrados con el modelo de negocio de las entidades?
- ¿El concepto de multicapitalismo aplica para todas las entidades sin importar su tamaño o sector?
- ¿Cómo mejorar la revelación de las interrelaciones e interdependencias entre los capitales dentro de un reporte integrado?
- ¿Cómo acercar a las pequeñas y medianas empresas a la información no financiera e integrada?

9. BIBLIOGRAFÍA

- Alves, N.J.F., *et al.* (2017). Relato integrado e o formato da informação financeira para evidenciar a criação de valor das empresas do Programa Piloto. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, ISSN-e 2318-1001, Vol. 5, Nº. 3, págs. 99-122.
- Amat, O. (2010). Contabilidad y Finanzas para dummies. *Planeación y Evaluación Financiera*. <http://www.contabilidadyfinanzas.com/gastos-de-administracion-y-ventas.html>
- Anifwose , Abang y Zakari (2020). Integrados capitales de informes y empresas ' sostenible de valor : la evidencia de la asiática continente. *Asian Review of Accounting* 28 (4), págs. 567-589.
- ANTUNES, M. T. P. **Contribuição ao entendimento e mensuração do capital intelectual** 1999. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- ANTUNES, M.T.P.; MARTINS, E. Capital intelectual: verdades e mitos. **Rev. contab. finanç.** 13 (29), 2002.
- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- BASSAN, C. C.; HAUSCHILDT, R. MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL: UM DESAFIO IMPORTANTE PARA A CONTABILIDADE. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis - UFSM**. vol. 1, n.2, 2005.
- BROOKING, A. **Intellectual Capital: Core Assets for the Third Millennium Enterprise**. London: Thomson Business Press, 1996.
- Camargo, B. V., & Justo, A. M. (2016). Tutorial para uso do software de análise textual IRAMUTEQ. 01. ed. rev. Florianópolis/SC: Laboratório de Psicologia Social da Comunicação e Cognição –LACCOS/UFSC, 18 p. v. 02.
- Castro, E. (2011). Riesgos a los que se enfrentan las entidades bancarias en el Perú. *Universidad Nacional Mayor de San Marcos*, 1–246. <http://cybertesis.unmsm.edu.pe/handle/cybertesis/1172>

- CHIUCCHI, M.R.; DUMAY, J. Unlocking intellectual capital. **Journal of Intellectual Capital**, Vol.16(2), pp.305-330, 2015.
- Costa- Climent , R., y Martínez- Climent , C. (2018). Rentabilidad sostenible de la banca ética y convencional . *Contemporary Economics* , 12 (número especial 4), pág. 519-530 .
- CURADO, C. *et al.* Intellectual capital disclosure payback. **Management Decision**, Vol.49(7), pp.1080-1098, 2011.
- Davenport. T. O. (2000). *Capital Humano: O que é e porque as pessoas investem nele*. Nobel.
- Demartini , C. y Trucco , S. (2017). Relación entre la información integrada y el riesgo de auditoría en el ámbito europeo : el diseño de la investigación . *Contribuciones a la ciencia de la gestión* , págs. 59-82
- EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. **Capital intelectual**. São Paulo: Makron Books, 1998.
- GONÇALVES, V.; CAMPOS, J. C. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIZAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL E O DESAFIO QUE TRAZ AOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE. **VII Encontro Latino Americano de Pós-Graduação**, 2007.
- Freeman, RE (1984). *Gestión estratégica : un enfoque de partes interesadas*. Boston: Pitman .
- Freeman, RE y Mcvea , J. (2001). El enfoque de las partes interesadas para la gestión estratégica . *Ciencias Sociales Investigación Red Paper Collection* . Virginia: Universidad de Virginia .
- Frooman , J. (1999). Estrategias de influencia de las partes interesadas . *Academy of Management Review* , Nueva York, 24 (2), p . 191-205, abril .
- Furnielis *et al.* (2017). Aspectos da gestão de pessoas e do capital humano evidenciados no relato integrado. 3, *Revista Brasileira de Administração Científica* - Ago, Set, Out, Nov, Dez.
- Hackston , D. y Milne , M. (1996) . Algunos determinantes de las divulgaciones sociales y ambientales en Nueva Zelanda . *Diario de contabilidad , auditoría y rendición de cuentas* , 9 (1), pp. 77 a 108
- Farneti , F. y col. (2019). La influencia de la integración de informes y partes interesadas necesidades en la divulgación de sociales la información en una propiedad del gobierno de la empresa . *Investigación sobre contabilidad de Meditari* , 27 (4), págs. 556-579
- Hoff , DN (2008). La construcción del desarrollo sostenible a través de las relaciones entre las organizaciones y sus grupos de interés : la propuesta de un marco analítico. Tesis (Doctorado) - Universidad Federal de Rio Grande do Sul, Centro de Estudios e Investigaciones en Agronegocios, Programa de Postgrado en Agronegocios.
- IIRC. (2013). El Marco Internacional Integrated Reporting. *The International IR Framework*, 38.
- Jawahar , IM y Mclaughlin , GL (2001). Hacia una teoría descriptiva de los stakeholders : un enfoque del ciclo de vida organizacional . *Academy of Management Review* , Nueva York, vol. 26, no. 3, pág. 397-414, julio .
- Jones, TM y Wicks , AC (1999) Teoría convergente de las partes interesadas . *Academy of Management Review* , Nueva York, 24 (2) , pág. 205-221, abr.Leyton Diaz, J. C. (2020). *El nuevo marco conceptual para la información financiera*. Colombia.
- Lima, HG y Silva, RP (2017). DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN DEL SECTOR DE PATRIMONIO DE CAPITAL NO FINANCIERO DE BM & FBOVESPA: EVIDENCIA DEL INFORME INTEGRADO. *Revista Contable UFBA* , Salvador-Bahia. 11 (3), págs. 120-142, septiembre-diciembre.
- Malgioglio et al, 2. (2012). *La importancia de la información financiera para la tome de decisiones*. Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas , Escuela de Contabilidad Universidad Nacional de Rosario-Argentina, Rosario -Argentina.

- Marchand, P., & P. Ratinaud. (2012). L'analyse de similitude appliquée aux corpus textuelles: les primaires socialistes pour l'élection présidentielle française. Em: Actes des 11eme Journées internationales d'Analyse statistique des Données Textuelles. JADT 2012. (687–699). Presented at the 11eme Journées internationales d'Analyse statistique des Données Textuelles. JADT 2012., Liège, Belgique
- Melo, C. (2017). IRAMUTEQ-Análise de similitude. [S. l.]: LEPP-Saúde, 2017. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=F47NgaAbiPl>. Acesso em: 29 maio 2021
- Nascimento, MC y col. (2015). Informe Integrado: Análisis del Nivel de Adherencia de las Empresas del Novo Mercado a los Indicadores Clave (KPIs) de Capitales No Financieros. *Actas del XV Congreso de la USP sobre Contraloría y Contabilidad - Contabilidad y Contraloría en el siglo XXI*, 15.
- OLIVEIRA, J. M.; BEUREN, I. M. O tratamento contábil do capital intelectual em empresas com valor de mercado superior ao valor contábil. **Rev. contab. finanç.** 14 (32), 2003.
- Palacio, JRS, Climent, VC y Catalá, AE (2021). El modelo organizativo de la economía para el bien común y su comparación con otros enfoques de sostenibilidad. CIRIEC-España Revista de Economía Publica, Social y Cooperativa, 101, pp. 143-163
- Rego, et. al. (2015). *Manual de gestão de pessoas e do capital humano*. 3ºed, Sílabo Gestão.
- Sadler, D. y Loyd, S. (2009). Neo-liberalización corporativa social de responsabilidad: La política económica de la empresa ciudadanía. *Geoforum*, Departamento de Geografía, Universidad de Liverpool, Reino Unido, 40 (4), p. 613-622, julio.
- Schiehl, E., Borba, J. A., & Murcia, F. D.-R. (2007). Financial accounting: an epistemological research note. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(45), 83–90. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772007000400008>
- SVEIBY, K. E. **A nova riqueza das organizações**: gerenciando e avaliando patrimônios do conhecimento. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- VAZ, C.R. et al. Capital intelectual: classificação, formas de mensuração e questionamento sobre usos futuros. **Navus - Revista de Gestão e Tecnologia**, v.5, n.2, p. 73-92, 2015
- Zavatieri, I. M. (2016). *Relato Integrado: um estudo de estruturas de divulgação do capital humano em relatórios bancários*. 2016. 100 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - FECAP, São Paulo.
- Zamula, et al. (2020). Indicadores de condición ecológica de los recursos naturales en informes integrados de. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu* (6), págs. 180-186.

CV DE LOS AUTORES DEL TRABAJO INTERAMERICANO

ÁREA 1: INVESTIGACIÓN CONTABLE. Área 1.3: La contabilidad ambiental, social y ecológica y los reportes contables organizacionales no financieros, ante el desafío de la sustentabilidad, de la biodiversidad y el multiculturalismo.



Nombre: TICIANE LIMA DOS SANTOS

País: BRASIL

Organización representada: Conselho Federal de Contabilidade

Filiación institucional: Universidade federal Rural da Amazonia

Formación académica de grado:

- Ciências Contábeis e Pedagogia

Formación académica post-grado:

- Mestrado e Doutorado em Administração



Nombre: MARÍA ANGÉLICA FARFÁN LIÉVANO

País: COLOMBIA

Organización representada: Federación de Contadores Públicos de Colombia-FEDECOP.

Filiación institucional: Pontificia Universidad Javeriana-Bogotá

Formación académica de grado:

- Contadora Pública-Universidad del Quindío.

Formación académica post-grado:

- Doctorado de la Universidad de Buenos Aires-Orientación Contabilidad.



Nombre: JUAN CARLOS ORELLANO ANTÚNEZ

País:

Organización representada: Junta de Decanos de Colegios de Contadores del Perú

Filiación institucional: Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Formación académica de grado:

- Contador Público

Formación académica post-grado:

- Maestría en Dirección de empresas



Nombre: LEÓN ALCANTARA NAVARRO

País: PERÚ

Organización representada: Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú

Filiación institucional: Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión

- **Formación académica de grado:** Contador Público – FACEC -Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión

Formación académica post-grado:

- Doctor en Contabilidad Universidad Inca Garcilaso de la Vega

**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad a celebrarse del 18 al 21 de
octubre del 2021, en Porto Alegre, RS, Brasil**

Título

**Dinámica de los principios y las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica
contables**

Tipo de trabajo: Nacional

ÁREA 1 INVESTIGACIÓN CONTABLE

1.1. Desafíos de la investigación en contabilidad: desarrollos teórico-
conceptuales para la transformación de la práctica del profesional contable

1.1.10. Relación teoría y práctica contabilidad: en sus dimensiones
científica, tecnológica y técnica

Autores

CPC. Víctor Hugo DE LA CRUZ CERRÓN

Colegio de Contadores Públicos de Junín

Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú

Director Nacional del Perú ante el AIC: CPC. Oscar Alfredo Díaz Becerra

CPA. Marco Antonio DAQUI JANETA

Colegio De Contadores De Chimborazo (ECUADOR)

Director Nacional de Ecuador ante el AIC: CPA Dr. Alexei Estrella Morales

Resumen ejecutivo

La investigación Dinámica de los principios y las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables parte del problema ¿Por qué es necesario la investigación de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría contable y qué relevancia tiene dicho estudio para la práctica contable? Del que se infiere su propósito: analizar la estructura y el funcionamiento de los supuestos básicos de la teoría y práctica contables. La metodología de este estudio es el análisis conceptual, epistemológico y metateórico que permite estructurar un sistema explicativo sobre los principios y las dimensiones de la dinámica teoría-práctica de la contabilidad.

El resultado más importante es: la investigación de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría contable es necesario porque permite estructurar una explicación plausible sobre la estructura y funcionamiento de dichos principios y dimensiones a través de la dinámica de la razón teórica y razón práctica que le da relevancia fundamental a los mecanismos de la acción en la práctica contable.

Palabras clave: dinámica teoría-practica, principios, dimensiones epistemológicas, teoría contable, práctica contable.

Introducción

La presente investigación titulada Dinámica de los principios y las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables tiene como propósito analizar la estructura y el funcionamiento de los supuestos básicos de la teoría y práctica contables. El problema fundamental de esta investigación es ¿Por qué es necesario la investigación de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría contable y qué relevancia tiene dicho estudio para la práctica contable?

La hipótesis inicial de la investigación es: la investigación de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría contable es necesario porque permite estructurar una explicación plausible sobre la estructura y funcionamiento de dichos principios y dimensiones a través de la dinámica de la razón teórica y razón práctica que le da relevancia fundamental a los mecanismos de la acción en la práctica contable.

El fundamento de este estudio está signado por la racionalidad teórica y práctica. La racionalidad teórica es concebida principalmente como la racionalidad de las cogniciones, especialmente las creencias. Las fuentes esenciales de cogniciones teóricamente racionales son: percepción, memoria, conciencia, razón y testimonio. Es parte de esta racionalidad el papel de la coherencia en la explicación de las creencias racionales y los roles probatorio y conceptual de la coherencia. A la luz de esta explicación se describe la estructura de un sistema racional de cogniciones en personas cuyas creencias reflejan tanto la capacidad de respuesta directa a las fuentes básicas de cognición, como las inferencias que se basan en esas fuentes. Se incluye en este ámbito las condiciones para el cambio racional de creencias y se esboza los aspectos estructurales y de desarrollo de la racionalidad teórica de una persona. A su vez, la razón práctica es la capacidad humana general para resolver, mediante la reflexión, la cuestión de qué hacer. La deliberación de este tipo es práctica en al menos dos sentidos. Primero, es práctico en su tema, en lo que se refiere a la acción. Pero también es práctico en sus consecuencias o en su tema, en la medida en que la reflexión

sobre la acción misma impulsa directamente a las personas a actuar. Nuestra capacidad de autodeterminación deliberativa plantea dos conjuntos de problemas filosóficos. Primero, hay preguntas sobre cómo la deliberación puede tener éxito en ser práctica en su tema. ¿Qué debemos asumir, tanto sobre los agentes como sobre los procesos de razonamiento en los que participan, para dar sentido al hecho de que la reflexión deliberativa puede dar lugar directamente a la acción? ¿Podemos hacer justicia a esta dimensión de la razón práctica preservando al mismo tiempo la idea de que la deliberación práctica es genuinamente una forma de razonamiento? En segundo lugar, existen grandes cuestiones relativas al contenido de las normas que se aplican en el razonamiento práctico. ¿Qué normas de valoración de la acción nos obligan como agentes? ¿Estas normas proporcionan recursos para la reflexión crítica sobre nuestros fines o son exclusivamente instrumentales? ¿Bajo qué condiciones las normas morales producen estándares válidos para razonar sobre la acción?

La metodología de este estudio es el análisis conceptual, epistemológico y metateórico que permite estructurar un sistema explicativo sobre los principios y las dimensiones de la dinámica teoría-práctica de la contabilidad.

El presente trabajo cumple con todos los parámetros formales y la estructura que se indican en el reglamento correspondiente. Y se presenta para su evaluación.

Desarrollo del tema

En esta sección se desarrollan los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables.

1. Teoría contable: principios y dimensiones epistemológicas

Se entiende por teoría contable a un sistema explicativo sobre los hechos contables. El principal elemento de la teoría contable son las regularidades o pautas que representan a la realidad contable.

1.1. Principios epistemológicos de la teoría contable

Los principios epistemológicos de la teoría contable son principios que hacen posible el conocimiento contable. Estos principios explican la posibilidad del conocimiento contable de la realidad o los hechos contables. Veamos.

1.1.1. El principio de la lógica formal. La lógica formal proporciona algunas herramientas poderosas para observar la naturaleza de la representación y el cálculo. El cálculo proposicional y de predicados sirve para expresar muchos tipos complejos de conocimiento, y muchas inferencias pueden entenderse en términos de deducción lógica con reglas de inferencias (Gazzaniga et al., 2019). El esquema de explicación para este principio es:

- ⇒ Las personas tienen representaciones mentales similares a las oraciones en la lógica de predicados.
- ⇒ Las personas tienen procedimientos deductivos e inductivos que operan sobre esas oraciones.
- ⇒ Los procedimientos deductivos e inductivos, aplicados a las oraciones, producen las inferencias.
- ⇒ Sin embargo, no es seguro que la lógica proporcione las ideas centrales sobre la representación y la computación necesarias para la ciencia cognitiva, ya que

pueden ser necesarios métodos de computación más eficientes y psicológicamente naturales para explicar el pensamiento humano.

1.1.2. El principio de las reglas de la cognición. Gran parte del conocimiento humano se describe naturalmente en términos de reglas de la forma SI ... ENTONCES ..., y muchos tipos de pensamiento, como la planificación, pueden modelarse mediante sistemas basados en reglas (Passingham, 2016). El esquema de explicación utilizado es:

- ⇒ La gente tiene reglas mentales.
- ⇒ Las personas tienen procedimientos para usar estas reglas para buscar un espacio de posibles soluciones y procedimientos para generar nuevas reglas.
- ⇒ Los procedimientos para usar y formar reglas producen el comportamiento.
- ⇒ Los modelos computacionales basados en reglas han proporcionado simulaciones detalladas de una amplia gama de experimentos psicológicos, desde la resolución de problemas criptográficos hasta la adquisición de habilidades y el uso del lenguaje. Los sistemas basados en reglas también han sido de importancia práctica al sugerir cómo mejorar el aprendizaje y cómo desarrollar sistemas de máquinas inteligentes.

1.1.3. El principio de los conceptos de la cognición. Los conceptos, que en parte corresponden a las palabras del lenguaje hablado y escrito, son un tipo importante de representación mental. La aplicación de conceptos es entonces una cuestión de lograr una correspondencia aproximada entre los conceptos y el mundo. (Newman, 2019). El esquema explicativo utilizado en los sistemas basados en conceptos es:

- ⇒ Las personas tienen un conjunto de conceptos, organizados a través de espacios que establecen jerarquías de clases y partes y otras asociaciones.
- ⇒ Las personas tienen un conjunto de procedimientos para la aplicación de conceptos, que incluyen la activación de propagación, la coincidencia y la herencia.

- ⇒ Los procedimientos aplicados a los conceptos producen el comportamiento.
- ⇒ Los conceptos se pueden traducir en reglas, pero agrupan información de manera diferente a los conjuntos de reglas, lo que hace posible diferentes procedimientos computacionales.

1.1.4. El principio de las analogías de la cognición. Las analogías juegan un papel importante en el pensamiento humano, en áreas tan diversas como la resolución de problemas, la toma de decisiones, la explicación y la comunicación lingüística. Los modelos computacionales simulan cómo las personas recuperan y mapean los análogos de origen para aplicarlos a situaciones objetivo (Murphy & Honey, 2016). El esquema de explicación de las analogías es:

- ⇒ Las personas tienen representaciones verbales y visuales de situaciones que pueden usarse como casos o análogos.
- ⇒ Las personas tienen procesos de recuperación, mapeo y adaptación que operan sobre esos análogos.
- ⇒ Los procesos analógicos, aplicados a las representaciones de los análogos, producen el comportamiento.
- ⇒ Las limitaciones de similitud, estructura y propósito superan el difícil problema de cómo se pueden encontrar y utilizar experiencias previas para ayudar con nuevos problemas. No todo pensamiento es analógico y el uso de analogías inapropiadas puede dificultar el pensamiento, pero las analogías pueden ser muy efectivas en aplicaciones como la educación y el diseño.

1.1.5. El principio de la neurociencia teórica. La neurociencia teórica es el intento de desarrollar teorías y modelos matemáticos y computacionales de las estructuras y procesos del cerebro de los humanos y otros animales. Se diferencia del conexionismo en tratar de ser biológicamente más exacto modelando el comportamiento de un gran número de neuronas realistas organizadas en áreas cerebrales funcionalmente significativas. Los

modelos computacionales del cerebro se han vuelto biológicamente más ricos, tanto con respecto al empleo de neuronas más realistas como las que tienen picos y tienen vías químicas, como con respecto a la simulación de interacciones entre diferentes áreas del cerebro como el hipocampo y la corteza. Estos modelos no son estrictamente una alternativa a las explicaciones computacionales en términos de lógica, reglas, conceptos, analogías, imágenes y conexiones. pero debería encajar con ellos y mostrar cómo se puede realizar el funcionamiento mental a nivel neural (Gage, 2018). El esquema explicativo de la neurociencia teórica es:

- ⇒ El cerebro tiene neuronas organizadas por conexiones sinápticas en poblaciones y áreas cerebrales.
- ⇒ Las poblaciones neuronales tienen patrones de picos que se transforman a través de entradas sensoriales y los patrones de picos de otras poblaciones neuronales.
- ⇒ Las interacciones de las poblaciones neuronales llevan a cabo funciones que incluyen tareas cognitivas.
- ⇒ Desde la perspectiva de la neurociencia teórica, las representaciones mentales son patrones de actividad neuronal y la inferencia es la transformación de tales patrones.

1.1.6. El principio bayesiano de la cognición. Los modelos bayesianos son prominentes en la ciencia cognitiva, con aplicaciones a fenómenos psicológicos como el aprendizaje, la visión, el control motor, el lenguaje y la cognición social. El enfoque bayesiano asume que la cognición es aproximadamente óptima de acuerdo con la teoría de la probabilidad, especialmente el teorema de Bayes, que dice que la probabilidad de una hipótesis dada evidencia es igual al resultado de multiplicar la probabilidad previa de la hipótesis por la probabilidad condicional de la evidencia. dada la hipótesis, todo dividido por la probabilidad de la evidencia (Forstmann & Wagenmakers, 2015). El esquema explicativo de la cognición bayesiana es:

- ⇒ La mente tiene representaciones de correlaciones estadísticas y probabilidades condicionales.
- ⇒ La mente tiene la capacidad de realizar cálculos probabilísticos como las aplicaciones del teorema de Bayes.
- ⇒ La aplicación de cálculos probabilísticos a representaciones estadísticas logra tareas mentales como la inferencia.
- ⇒ Aunque los métodos bayesianos han tenido aplicaciones impresionantes para una amplia gama de fenómenos, su plausibilidad psicológica es discutible debido a las suposiciones sobre la optimización y los cálculos basados en la teoría de la probabilidad.

1.2. Dimensiones epistemológicas de la teoría contable

La investigación científica ha llevado a inmensos éxitos explicativos y tecnológicos, en parte como resultado de la omnipresencia de las teorías científicas. Este hecho no se refleja fácticamente en el desarrollo teórico de la contabilidad. Aun así, la teoría está en pleno desarrollo. Las teorías científicas efectivas en el ámbito contable magnifican la comprensión, ayudan a proporcionar explicaciones legítimas y ayudan a formular predicciones. Pasando de sus funciones representativas productoras de conocimiento a sus roles intervencionistas (L. Laudan, 1986), las teorías contables son parte integral de las tecnologías de construcción utilizadas en entornos de consumo, industriales y científicos con diversas dimensiones (Díez & Moulines, 2018).

En el ámbito teórico, operan tres dimensiones sobre la teoría científico-contable: la dimensión sintáctica, la dimensión semántica y la dimensión pragmática (Mahner & Bunge, 2000).

Estas dimensiones se presentan así: La dimensión sintáctica sostiene que una teoría es una colección axiomatizada de oraciones y ha sido cuestionada por la dimensión semántica de que una teoría es una colección de modelos no lingüísticos, y ambos son

cuestionados por la dimensión pragmática de que una teoría es una entidad amorfa que consiste quizás en oraciones y modelos. pero igualmente importante de ejemplos, problemas, estándares, habilidades, prácticas y tendencias (Laudan, 2010).

En resumen, la sintaxis se refiere a estructuras gramaticales y abstractas; la semántica investiga el significado y la representación; y la pragmática explora el uso. Es importante destacar que, si bien ningún punto de vista es ajeno a la sintaxis, la semántica o la pragmática de la teoría, el bautismo de cada uno es producto de cómo se percibe como dominante uno de los tres aspectos del lenguaje: la teoría como reconstrucción lógica sintáctica (dimensión sintáctica); la teoría como modelado matemático semánticamente significativo (dimensión semántica); o estructura teórica tan compleja y tan estrechamente ligada a la teoría pragmática, es decir, función y contexto (dimensión pragmática) (Muñoz & Velarde Lombraña, 2000).

2. Práctica contable: principios y dimensiones epistemológicas

Considérese a la práctica contable como un sistema de acciones realizada por un agente dentro del sistema contable, teniendo como fundamentos: razones y motivos. Las dimensiones de dichas acciones se expresan como racionalidad instrumental y estructural.

2.1. Principios epistemológicos de la práctica contable

Los principios epistemológicos de la práctica contable son el internalismo y el externalismo.

El primero de ellos, a menudo denominado internalismo, sostiene que las razones para la acción deben basarse en las motivaciones previas de un agente (Mele & Rawling, 2004). De acuerdo con esta posición influyente, un agente dado *s* puede tener razones para hacer *x* solo si *x* le hace avanzar algún aspecto en el 'conjunto motivacional subjetivo' de *s*. Debe haber alguna conexión racional entre la expresión *x* de *s* y las motivaciones subjetivas a las que *s* ya está realmente sujeto; de lo contrario, la afirmación de que *s* tiene razón a *x* debe ser rechazada por falsa o incoherente. Detrás de esta posición internalista se

encuentra la idea de que la razón práctica es práctica en su tema. Los internalistas sostienen que podemos dar sentido a la generación de nuevas intenciones a través del razonamiento solo si asumimos que dicho razonamiento está condicionado por recursos motivacionales que ya están a mano. La razón práctica, desde el punto de vista internalista, es la capacidad de desarrollar las implicaciones de los compromisos contenidos en el conjunto motivacional subjetivo existente; el resultado es que la motivación es anterior a la razón práctica y la limita (Abdel-Kader, 2011).

Los externalistas rechazan esta explicación, argumentando que uno puede tener razones para la acción que son independientes de las motivaciones anteriores de uno. Suelen estar de acuerdo en que el razonamiento práctico es capaz de generar nuevas motivaciones y acciones. En otras palabras, coinciden en que, si el agente *s* tiene una razón para hacer *x*, debe ser posible que *s* adquiriera la motivación para *x* a través de la reflexión sobre las razones relevantes. Pero niegan que tal razonamiento deba estar limitado de manera significativa por *s*. Según este enfoque, la razón práctica no se concibe simplemente como una capacidad para resolver las implicaciones de los propios deseos y compromisos existentes; implica igualmente la capacidad de razonar sobre lo que objetivamente sería bueno hacer y de actuar sobre la base de este tipo de reflexión evaluativa. Por tanto, la reflexión normativa se considera independiente de las motivaciones anteriores de uno y capaz de abrir nuevas posibilidades motivacionales (Baard & Dumay, 2020).

Se entiende convencionalmente que este desacuerdo se debe a enfoques divergentes de la explicación de la acción intencional. Los internalistas están impresionados por las diferencias entre las intenciones y los estados cognitivos que figuran en ejemplos paradigmáticos de razonamiento teórico. Señalando estas diferencias, preguntan cómo la razón práctica puede lograr producir nuevas intenciones si no se basa en algo del mismo tipo psicológico básico: una motivación o deseo que ya es parte del equipo motivacional subjetivo del agente. Muchos externalistas encuentran este contraste entre intenciones y

estados cognitivos sobredimensionado. Observan que necesitamos postular disposiciones básicas de receptividad normativa para dar cuenta de la capacidad de reflexión teórica sobre las razones para afectar nuestras creencias, y cuestionar por qué estas mismas disposiciones no pueden explicar el hecho de que el razonamiento práctico es práctico en sus consecuencias. Cognitivas o no, las intenciones pertenecen a la amplia clase de actitudes que son sensibles a los juicios, y esto puede explicar la capacidad de la reflexión práctica para generar nuevas intenciones. Otra posibilidad es que las intenciones resulten de disposiciones o capacidades distintas de los mecanismos psíquicos que hacen posible la racionalidad teórica. Dependiendo de cómo se desarrolle, este enfoque puede ofrecer una forma diferente de explicar las consecuencias prácticas de la reflexión práctica, sin asumir que las razones para la acción se basan en las motivaciones subjetivas de un agente. Cognitivas o no, las intenciones pertenecen a la amplia clase de actitudes que son sensibles a los juicios, y esto puede explicar la capacidad de la reflexión práctica para generar nuevas intenciones (Brunero, 2020).

2.2. Dimensiones epistemológicas de la práctica contable

Las dimensiones epistemológicas de la práctica contable son la racionalidad instrumental y la racionalidad estructural. La racionalidad instrumental, en su forma más básica, instruye a los agentes a tomar aquellos medios que son necesarios en relación con sus fines dados. El principio instrumental no hace suposiciones sobre las perspectivas de un escrutinio racional de los fines de las personas. La crítica racional de este tipo aparentemente presupone que existen razones y valores objetivos, que proporcionan estándares para la evaluación de fines que son independientes de los hechos psicológicos sobre lo que las personas están motivadas a perseguir. Sin embargo, se puede dudar de que tales estándares independientes puedan conciliarse con los compromisos metafísicos de la práctica científica contemporánea. Un mundo desprovisto de valores o normas objetivos no deja lugar a la crítica racional de los fines de las personas: la determinación

racional de los medios para la realización de los fines que se consideran dados, como un hecho psicológico humano (Baldarelli et al., 2017).

El principio instrumental dice que somos requeridos racionalmente tomar los medios necesarios para lograr nuestros fines; si el principio representa una norma vinculante de la razón práctica, entonces estamos abiertos a la crítica racional en la medida en que dejamos de exhibir este tipo de consistencia instrumental, independientemente de si queremos cumplir con el principio o no. Si el naturalismo realmente implica que no puede haber normas o valores objetivos, cabe preguntarse cómo se puede hacer una excepción para el requisito instrumental. Una posición naturalista más consistente sería rechazar la racionalidad instrumental a favor de una actitud escéptica hacia la razón práctica en todas sus formas. Pueden plantearse más preguntas sobre la plausibilidad de la sugerencia de que la norma instrumental agota los requisitos de la razón práctica. La norma dice que uno debe tomar los medios que son necesarios en relación con los propios fines dados psicológicamente. Pero, ¿cómo puede el hecho de que un medio dado exhiba este tipo de necesidad dar a una persona una razón para elegir los medios, si el fin no es en sí mismo algo que sería valioso lograr de alguna manera? El principio instrumental parece funcionar como una norma vinculante de la razón práctica sólo si se da por sentado que existen. Muchos defensores del principio instrumental estarían de acuerdo en que no genera razones para la acción. El hecho de que un medio dado sea necesario, en relación con los fines dados de uno, no es una razón para tomar el medio. El principio instrumental funciona, más bien, como un requisito estructural de las propias actitudes (Breton, 2019).

Por esto, la racionalidad estructural es necesaria y fundamental. Por lo tanto, supongamos que uno tiene la intención del fin E y cree (verdaderamente) que E sólo se puede lograr si uno tiene la intención de hacer M . Parece que hay dos formas en las que uno podría revisar las propias actitudes en respuesta a estas consideraciones, de manera compatible con el principio instrumental: se podría formar la intención en M , o se podría

abandonar la intención original en *E*. El principio instrumental, considerado en sí mismo, es indiferente entre estas dos posibilidades; debe entenderse como un requisito de amplio alcance, que gobiernan combinaciones de actitudes, más que una fuente de conclusiones normativas desprendibles sobre lo que uno tiene razones para hacer (Popkova & Sergi, 2020).

La idea de que existen requisitos estructurales en nuestras actitudes parece ser fundamental y significativamente relevante para comprender la naturaleza y el alcance de la razón práctica. Y es efectivamente relevante para comprender la acción del contador en los sistemas contables (Libby & Thorne, 2018).

3. Dinámica de la teoría y práctica contables

La dinámica de la teoría y práctica contables se pueden representar en forma de dinámica de principios epistemológicos y dinámica de las dimensiones epistemológicas.

3.1. Dinámica de los principios epistemológicos de la teoría y práctica contables

La dinámica de los principios epistemológicos de la teoría y práctica contables es a través de la coherencia de dichos principios.

Un tipo de coherencia es totalmente consistente con la concepción bien fundamentada de la racionalidad teórica que conlleva considerar que se deriva de fuentes básicas como la memoria y la razón. Para ver esto, observe primero que no se puede creer en una proposición sin tener los conceptos que figuran esencialmente en ella. De lo que no se puede entender, no se puede creer. Además, los conceptos vienen y funcionan en sistemas. No operan atomísticamente. Este punto es el núcleo de una teoría de la coherencia de la función conceptual: de la adquisición de conceptos y su operación, sobre todo en el discurso, el juicio y la inferencia. Esa teoría es plausible. Por ejemplo, no puedo creer, y por lo tanto no puedo creer racionalmente, que una sirena esté sonando a menos que tenga conceptos de sirena y de sonar. No puedo tener estos a menos que tenga muchos otros conceptos, como los de señalización, audición y respuesta. Por supuesto, no

es necesario un concepto muy específico, y varios conjuntos alternativos serán suficientes. En parte, tener un concepto (de algo perceptible) es (al menos para personas remotamente normales) estar dispuesto a formar creencias bajo estimulaciones sensoriales apropiadas, digamos creer que un espécimen de la cosa está presente cuando uno puede verlo y está preguntó si hay algo así cerca. Por tanto, de nuevo es de esperar que, a partir de una única experiencia perceptiva, se justifiquen muchas proposiciones conectadas para el perceptor (Kurnaz & Serçemeli, 2019).

La teoría de la coherencia de la función conceptual pertenece más a la semántica y la filosofía de la mente que a la epistemología. Pero tiene profundas implicaciones epistemológicas. El hecho de que los conceptos se adquieran en relaciones mutuas puede implicar que la racionalidad y la justificación no surjan atomísticamente, en una creencia (o deseo o intención) aislada a la vez. De esa manera mínima, pueden estar “cargados de teoría”, aunque el término induce a error al sugerir que tener una familia de conceptos implica tener una teoría. Nada de esto implica, sin embargo, que una vez que una persona adquiere la capacidad conceptual necesaria para lograr la justificación, la justificación no puede derivar de una fuente a la vez (ni es necesario suponer que la formación de conceptos se desarrolle antes o de forma aislada de la formación de creencia racional). Esta teoría de la adquisición conceptual y la competencia también es bastante consistente con la visión de que, lejos de derivar de la coherencia, la justificación, en virtud de la forma en que se basa en sus fuentes, trae consigo coherencia (Laudan et al., 1988).

3.2. Dinámica de las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables

La dinámica de las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables se da en forma de inferencias, formación de creencias y cambio de creencias.

La inferencia es omnipresente en nuestras vidas como seres racionales, el razonamiento se considera tan importante para nuestra racionalidad. Porque la inferencia es

central en el razonamiento y, si el último término se usa estrictamente y se contrasta con “pensar”, podría decirse que es el único caso (Matthews, 2019).

No existe un límite preciso para el número de creencias que pueden basarse inferencialmente en creencias que son "básicas" en el sentido de "no inferenciales", y no hay límite para la longitud de una cadena de inferencias. Uno puede inferir conclusiones de las propias conclusiones, otras conclusiones de ellas, etc. Nuestra racionalidad no es directamente proporcional al número de creencias que tenemos, ni siquiera a la mera cantidad de nuestras creencias o conocimientos racionales. Además, una persona teóricamente racional debe tener un sistema de creencias con ciertas características estructurales (Focquaert et al., 2021).

Ya se ha indicado que es de esperar cierto grado de coherencia entre creencias en personas racionales. Podemos añadir que, en igualdad de condiciones, un conjunto de creencias más coherente tiende a ser más racional en general y a manifestar una mayor racionalidad en su poseedor que un conjunto menos coherente.

El hecho de que las creencias racionales deben, en general, ser coherentes con la experiencia, lejos de implicar que su coherencia mutua produce racionalidad, expresa una restricción sobre los tipos de creencias cuya coherencia mutua es una razón para esperar que sean racionales. en la experiencia, incluido el tipo de experiencia reflexiva que produce creencias de proposiciones evidentes por sí mismas, entonces cualquier conjunto coherente podría considerarse racional, incluido uno que sea internamente coherente pero inconsistente con lo que respalda la experiencia de la persona, como en los casos típicos en los que una enfermedad mental conduce a un elaborado sistema de delirios (Hoang, 2020).

Si la racionalidad teórica requiere cierto tipo de capacidad de respuesta a la experiencia, y si las creencias que son respuestas directas (no inferenciales) a ella son básicas en la estructura cognitiva de uno, entonces debe esperarse que nuestro sistema de creencias tenga ciertas características psicológicas. Algunas de nuestras creencias deben

ser no inferenciales y otras basadas en ellas. Muchos pueden basarse en uno solo; muchos básicos pueden apoyar una sola creencia. Aquí no hay un límite preciso. Tampoco existe un límite preciso para el número de vínculos que puede haber entre un elemento básico y los elementos basados en él (Focquaert et al., 2021).

Además, el sistema de creencias de uno puede cambiar mucho con el tiempo. Una creencia que no es inferencial en un momento puede ser inferencial más tarde, cuando uno ha adquirido una premisa para ella. Una creencia basada inferencialmente en premisas puede retenerse en la memoria mucho después de que las premisas se hayan olvidado y, por lo tanto, no ser inferencial, digamos de memoria directa. Cuando la impresión de memoria que fundamenta la creencia cumple ciertas condiciones (por ejemplo, es firme y no entra en conflicto con ninguna otra impresión o creencia que se tenga), la retención de la creencia puede ser racional. Aquí es pertinente tanto una especie de coherencia como una conexión con los elementos fundamentales (Hoque et al., 2017).

Resultados

La razón teórica y la razón práctica permite comprender la dinámica de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría-práctica contable.

La reflexión teórica se ocupa de una cuestión normativa más que fáctica, es decir, de la cuestión de lo que uno debe creer. Intenta responder a esta pregunta normativa evaluando y sopesando las razones de la creencia, las consideraciones que hablan a favor y en contra de las conclusiones particulares que uno podría sacar sobre la forma en que es el mundo. Además, lo hace desde un punto de vista de reflexión primera personal: la postura del razonamiento teórico en este sentido es la postura comprometida del creyente, no la postura de contemplación desapegada de las propias creencias. Visto de esta manera la razón teórica, interpretada en esta línea, aborda las consideraciones que recomiendan aceptar afirmaciones particulares sobre lo que es o no es el caso. Es decir, implica una reflexión con miras a la verdad de las proposiciones, y las razones de la creencia de las que trata son consideraciones que hablan a favor de que tales proposiciones sean verdaderas o dignas de aceptación. La razón práctica, por el contrario, no se preocupa por la verdad de las proposiciones, sino por la deseabilidad o el valor de las acciones. Las razones por las que trata son consideraciones que hablan a favor de que determinadas acciones sean buenas o dignas de ejecución de alguna manera. Esta diferencia en el tema corresponde a una diferencia adicional entre las dos formas de razón, con respecto a sus consecuencias. La reflexión teórica sobre lo que uno debe creer produce cambios en el conjunto general de creencias de uno, mientras que la razón práctica da lugar a la acción; como se señaló anteriormente, es práctico no solo en su tema, sino también en su tema (Mosterin, 2006).

Se deben hacer dos observaciones sobre esta forma de entender la razón práctica. En primer lugar, el contraste recién trazado podría sugerir que existe una diferencia categórica en las consecuencias de la razón teórica y práctica, en la medida en que la primera produce cambios en nuestros estados mentales, mientras que la segunda da lugar a

movimientos corporales. Pero sería engañoso contrastar los dos tipos de capacidad racional en estos términos. El razonamiento práctico da lugar no a movimientos corporales per se, sino a acciones intencionales, y estas son inteligibles como tales sólo en la medida en que reflejan nuestros estados mentales. Por tanto, sería más exacto caracterizar la cuestión de la razón tanto teórica como práctica como actitudes; la diferencia es que el razonamiento teórico conduce a modificaciones de nuestras creencias, mientras que el razonamiento práctico conduce a modificaciones de nuestras intenciones(Mosterín, 2008).

En segundo lugar, es importante tener claro que en ninguno de los casos las modificaciones de actitud características ocurren de manera infalible. Hay lugar para la irracionalidad tanto en el dominio teórico como en el práctico, que en su forma más fuerte implica la falta de formación de las actitudes que uno reconoce que requieren las consideraciones sobre las que ha reflexionado(Mosterín, 2008).

El razonamiento es un proceso inferencial que toma como entrada algunas actitudes de un sujeto y produce como salida la formación o modificación de otras actitudes. Procesos inferenciales de este tipo están involucrados en los casos paradigmáticos en los que ejercitamos nuestras capacidades tanto por razones teóricas como prácticas. En el caso práctico, sin embargo, hay una pregunta interesante sobre cómo entender exactamente las actitudes nuevas o modificadas que son el resultado de nuestro razonamiento sobre qué hacer. En una comprensión amplia del razonamiento práctico, es un proceso inferencial a través del cual se forman nuevas intenciones o se modifican las antiguas. Según esta visión, resolvemos mediante el razonamiento la cuestión de qué vamos a hacer. Un entendimiento más limitado sostiene que el razonamiento debe entenderse como un proceso inferencial mediante el cual modificamos nuestras creencias, incluidas nuestras creencias normativas sobre lo que debemos hacer. Según esta interpretación, el razonamiento práctico, estrictamente hablando, es un proceso inferencial a través del cual ajustamos nuestras creencias sobre la acción, incluidas nuestras creencias sobre lo que tenemos razones para

hacer; pero los ajustes en nuestras intenciones que resultan de tal reflexión no son en sí mismos conclusiones de razonamiento. Los agentes que han resuelto la cuestión de lo que deberían hacer todavía tienen una cuestión que resolver, sobre lo que van a hacer. Pero los defensores de la visión más estrecha señalarían que esta pregunta adicional no debe resolverse mediante el razonamiento: una vez que uno ha descubierto lo que debe hacer, no hay forma práctica. el razonamiento práctico, estrictamente hablando, es un proceso inferencial a través del cual ajustamos nuestras creencias sobre la acción, incluidas nuestras creencias sobre lo que tenemos razones para hacer; pero los ajustes en nuestras intenciones que resultan de tal reflexión no son en sí mismos conclusiones de razonamiento (Mosterín, 2016).

En base a esto, podría parecer que una vez que entendemos la racionalidad teórica y práctica de las cogniciones individuales, paradigmáticamente, las creencias, podemos comprender la noción de una persona (teóricamente) racional simplemente especificando que una proporción adecuada de las creencias de la persona (o al menos las disposiciones para formarlas) son racionales y, dependiendo de las experiencias de la persona, quizás también requieran creencias de cierto tipo. Incluso si hay desacuerdo sobre la proporción mínima de creencias racionales requeridas para la racionalidad (teórica), al menos podríamos definir la noción de que una persona es más racional que otra (o que esa persona en un momento diferente) en términos del número de creencias racionales. Pero una breve reflexión muestra que esto no puede ser. Por un lado, algunas creencias son más importantes para la racionalidad que otras. Una creencia supersticiosa tonta podría ser una mera mancha en un registro cognitivo que de otro modo sería razonable; una creencia que subyace a la falacia del jugador (que habría, digamos, un seis en un lanzamiento justo de un dado se volvería más probable dada su ausencia en una docena de lanzamientos sucesivos) puede decolorar grandes segmentos de ese registro. Además, incluso un gran número de creencias importantes en los aspectos relevantes pueden exhibir poca interconexión. Piense

en un gran conocimiento matemático aislado de las creencias que permiten sus aplicaciones (si esta desconexión es siquiera posible), o en un buen conjunto de creencias morales en ausencia de creencias relacionadas sobre la psicología humana. Las personas con creencias desconectadas de este tipo pueden dejar de ser teóricamente racionales en general (M. Bunge, 2014).

Existe un tipo de integración cognitiva que se requiere en una persona racional desde el punto de vista de la razón teórica, así como un doble requisito: una proporción adecuada de cogniciones racionales y la ausencia de ciertos tipos de "viciadores". Creencias irracionales, como las que violan los principios lógicos o impiden una respuesta apropiada a los fundamentos experienciales de la creencia racional. No hay forma de ser cuantitativo aquí, pero podemos decir que en un extremo hay una mínima racionalidad teórica y en el otro el tipo que exhibiría un Dios perfectamente omnisciente (M. Bunge, 2014).

Una persona teóricamente racional no necesita alcanzar un alto nivel de racionalidad, por ejemplo, al exhibir una mente crítica o buen juicio. Entre la racionalidad mínima y la excelencia intelectual se encuentra la razonabilidad en cuestiones teóricas, un estatus por encima de la primera pero que no requiere la satisfacción de los altos estándares esenciales para la segunda. De manera similar, una creencia puede ser mínimamente racional, pero no razonable, como cuando alguien se ve influenciado por argumentos que, aunque no carecen de verosimilitud, pueden verse en una reflexión cuidadosa como engañosos. Para cada uno de estos casos, la línea de base relevante depende en gran medida de la experiencia de la persona. Cuanto más limitada sea la experiencia de una persona, menos creencias racionales deberíamos esperar que tenga la persona, en igualdad de condiciones. Pero en una persona racional debería haber una coherencia general no solo dentro del sistema de creencias, sino también entre este y la experiencia de la persona. Cuando este patrón se combina con activos intelectuales como la percepción, el buen juicio y una capacidad

significativa para el buen razonamiento, podemos hablar de una persona teóricamente razonable (M. Bunge, 2015b).

La razonabilidad en el dominio teórico no implica una racionalidad global, del tipo que implica también la racionalidad práctica de uno. Incluso si ciertas creencias implican motivación, no hay garantía de que una persona razonable en el dominio de las creencias tenga suficiente motivación —y emociones y actitudes apropiadas— para calificar como una persona racional en general. No podemos tener éxito como seres prácticos en ausencia de racionalidad teórica, pero para el éxito práctico necesitamos más. En cuanto al logro de la racionalidad teórica en sí, las creencias verdaderas, por numerosas que sean, no son suficientes; Las creencias bien fundamentadas, no importa cuán rico o perspicaz sea el contenido, no lo implican aparte de la integración, e incluso cuando se integran, también pueden fallar en hacer que una persona sea racional en general. Los poderes lógicos, en ausencia de creencias debidamente fundamentadas para proporcionar premisas sostenidas racionalmente, son como un motor sin combustible (M. Bunge, 2015b).

Entonces, entendida en un sentido general, la racionalidad teórica requiere el tipo de creencias bien fundamentadas que sólo es posible si se tiene como base la experiencia sensorial y reflexiva; pero también se necesita una integración entre las creencias así fundamentadas y la capacidad lógica para construir inferencialmente más allá de ellas. Cuando la racionalidad teórica está bien desarrollada, la persona también tendrá una medida de imaginación, del tipo que nos permite enmarcar hipótesis, elaborar ideas e incluso construir teorías. Pero la imaginación, incluso si normalmente revela algún grado de racionalidad teórica, también puede producir creencias o hipótesis irracionales. Tanto el mal como el bien pueden surgir de los buenos terrenos, pero no hay límite para lo que se puede construir a partir de ellos, ni una dirección fija en la que puedan ir la especulación racional y las huidas imaginativas. La racionalidad teórica implica cierto grado de conexión entre nuestras creencias y las fuentes básicas, y requiere cierta integración entre los elementos

que se desarrollan, por muy lejos que sean, de ellos, pero estas restricciones no son rígidas.

La racionalidad teórica es compatible con muchos tipos diferentes de contenido; puede surgir en personas con muchos tipos diferentes de disposiciones psicológicas; y puede mejorar indefinidamente con el tiempo (Bunge, 2006).

Discusión de resultados y guía de discusión

1. Discusión de resultados

Hemos visto ahora qué tipo de fundamentos, básicos e inferenciales, tienen los elementos teóricamente racionales, y qué tipo de estructura tiene un sistema de elementos racionales en una persona racional. Sin embargo, hasta ahora, el alcance de la racionalidad teórica se ha dejado en gran parte abierto. ¿Hay proposiciones, como verdades lógicas simples, que cualquier persona racional deba creer? ¿Y hay límites para la gama de proposiciones que pueden ser objetos de creencia racional en personas como nosotros?

Ya se ha señalado que ser guiado por un principio lógico aparentemente puede preceder a creer en él. Pero, aunque nuestro potencial para formar creencias es incalculablemente amplio, estamos muy limitados en las proposiciones, en particular las verdades lógicas y las proposiciones elementales que nuestra experiencia hace obvias, podemos no creer. No obstante, incluso si este requisito conlleva una fuerte disposición a creer las negaciones de esas proposiciones, la creencia real de estas últimas no es una condición para la racionalidad. Desde el punto de vista general que he estado destacando, la racionalidad teórica es ante todo una especie de respuesta a los fundamentos (el tipo en virtud del cual se justifican las cogniciones). En los casos básicos, es la capacidad de respuesta a las experiencias, en particular a los fundamentos de la experiencia; en los otros casos, es sobre todo la capacidad de respuesta a creencias formadas sobre la base de la experiencia (el segundo caso es típicamente de respuesta inferencial). Los casos básicos de receptividad a la experiencia aparentemente no requieren creer en proposiciones particulares (Díez & Moulines, 2018).

De hecho, parece que la capacidad de respuesta experiencial central para la racionalidad ni siquiera implica tener creencias, en oposición a disposiciones para formarlas, en absoluto. El cerebro podría manipularse de tal manera que por un corto tiempo uno se quede sin creencias, sino solo con capacidades y disposiciones para formar creencias. No

está claro cómo sería la conciencia en ese momento; pero un modelo para comprenderlo podría ser un ejercicio en el que, quizás con la ayuda de una reflexión escéptica, se suspenda el juicio sobre una proposición plausible que se está considerando. Puede haber un límite hasta el cual esta habilidad puede desarrollarse en una persona racional, pero tal vez con la ayuda de una hábil manipulación cerebral se podría inducir la no creencia en relación con todas las proposiciones del sistema de creencias de uno (Olivé & Pérez-Tamayo, 2011).

Independientemente de lo que digamos sobre la cuestión de si una persona teóricamente racional debe tener creencias, y de hecho algunas que son teóricamente racionales, es evidente que la cuestión central aquí concierne a lo que se requiere para una respuesta adecuada (directa o indirecta) a la experiencia. Si eso es posible para una persona que no tiene creencias, sino que solo tiene las capacidades y disposiciones adecuadas para formar creencias, entonces una persona racional no necesita tener creencias (Radnitzky & Andersson, 1984).

Nuestra segunda pregunta sobre el alcance de la racionalidad teórica es aún más difícil. Podría parecer que podríamos decir que el alcance de los elementos teóricamente racionales posibles para nosotros está limitado sólo por nuestra finitud. Después de todo, ¿no es posible que un Dios omnipotente pueda simplemente dotar a uno de una creencia racional de cualquier proposición que, dada la capacidad finita de comprensión de uno, sea comprensible para uno? Esto no es incondicionalmente así (al menos bajo el supuesto plausible de que el poder divino opera dentro del dominio de lo lógicamente posible). No creeríamos racionalmente una proposición simplemente porque Dios haya implantado la creencia en nosotros o incluso porque sea una verdad a priori. La creencia racional (y de hecho la cognición racional de cualquier tipo) requiere fundamentos adecuados, no solo la causalidad de un ser perfecto o un contenido verdadero eminentemente creíble. Sugiero que

resulta que los límites de nuestras creencias racionales no se extienden más allá de nuestros fundamentos que confieren racionalidad (Zamora Bonilla, 2013).

Dada esta dependencia de la racionalidad por motivos, el alcance de la racionalidad teórica para una persona será bastante diferente de su alcance para otra. Cada uno de nosotros tiene experiencias diferentes y las personas difieren ampliamente en los poderes de inferencia. Una persona intelectualmente normal, sin embargo, debe tener una mínima capacidad de respuesta a la experiencia —incluida la experiencia intelectual de la reflexión sobre asuntos simples a priori— y un mínimo de poderes lógicos de inferencia. Esto se ha ilustrado con respecto a la experiencia sensorial y la consideración de verdades a priori tan simples como que, si x es más largo que y , entonces y es más corto que x . Entonces, habrá una superposición considerable en las proposiciones que las personas racionales ordinarias creen racionalmente, particularmente si comparten el mismo entorno y tienen una educación similar (Vega Reñón & Olmos Gómez, 2016).

Implícita en la concepción de racionalidad teórica que se está esbozando está la idea de que debería haber una gran superposición en las creencias racionales de las personas que experimentan los mismos fenómenos o consideran las mismas proposiciones evidentes por sí mismas o incluso en general a priori. asumiendo, por supuesto, que podemos experimentar los mismos colores y formas, sonidos y texturas, sabores y olores, y los mismos tipos de placeres y dolores, y que podemos considerar las mismas proposiciones a priori, como ciertas lógicas y matemáticas. Si esto es así, entonces no solo hay superposición sustancial en las cogniciones teóricamente racionales de personas sensorial e intelectualmente normales; también podemos aumentar esa superposición por el tipo de comunicación positiva constituida por el testimonio y disminuirla por ciertos tipos de elaboración de nuestras diferencias (Elster, 2006).

Hay una pregunta más que surge cuando consideramos hasta qué punto los principios de racionalidad se modelan adecuadamente sobre los de la lógica. Para los

filósofos, al menos, podría parecer que debería haber al menos este paralelo: así como la implicación lógica siempre preserva la verdad, la inferencia lógicamente válida siempre preserva la racionalidad. Si p es verdadero e implica q , entonces q es verdadero; si creo racionalmente en lo primero e infiero válidamente lo segundo de él (y, como sería habitual, lo sostengo sobre la base de lo primero), entonces creo racionalmente en lo segundo. Ya he sugerido que este principio de cierre (llamado así porque dice que la clase de creencias racionales es "cerrada" en relación con el tipo de inferencia especificada) parece ser válido para muchos casos. Pero no es evidente que no haya excepciones (Suárez, 2019).

El principio de cierre que se acaba de formular se refiere al cierre de la racionalidad para la creencia infernal. Pero nuestra preocupación por el alcance de la racionalidad teórica también se extiende a qué proposiciones son racionales para que una persona (crea). No solo nos interesan las creencias reales, sino también la racionalidad teórica aplicada a las creencias potenciales. A la luz de esto, podríamos sostener que, si uno cree racionalmente que p , y p evidentemente implican q , entonces (en igualdad de condiciones) uno sería racional al creer q sobre la base de p . Hay muchos principios de cierre que se refieren a la racionalidad teórica. Una es que si uno tiene bases sobre las cuales creer p sería racional, pero uno no cree p , entonces, si p implica evidentemente q , uno sería racional al creer q sobre la base de p si creyera p sobre esa base. Esto es plausible pero no evidente por sí mismo. Lo que se puede decir con cierta confianza es que hay algunos principios de cierre debidamente calificados, incluidos algunos que son inductivos en lugar de deductivos, que nos permiten ver un gran número de proposiciones como teóricamente racionales para una persona que tiene creencias racionales, o incluso simplemente buenos motivos para las creencias racionales, para empezar (Suppe, 1990).

Hablando de manera más general, podríamos decir que para cualquiera con la gama de elementos teóricamente racionales que es plausible atribuir a la mayoría de las personas que tienen incluso una buena educación en la escuela primaria, la racionalidad teórica tiene

un alcance indefinidamente amplio con respecto a las proposiciones que uno puede creer racionalmente extendiendo inferencialmente el sistema de creencias de uno. Todo fundamento para una creencia racional puede hacer que más de una creencia basada en ella sea racional; toda creencia racional es una base para inferencias que pueden producir indefinidamente muchas más creencias racionales (Andersson, 1982).

Aquí conviene abordar brevemente otra cuestión. ¿Qué alcance tiene la racionalidad teórica en materia práctica? Esta pregunta tiene aspectos que no podemos abordar aquí, pero varios puntos se pueden hacer brevemente y completarán el tratamiento de la racionalidad teórica que estoy presentando. Un punto de vista extremo —a veces atribuido a Hume— es que no existe una racionalidad práctica y, por tanto, no hay fines particulares que debamos buscar en la vida; más bien, la acción está guiada por creencias y su éxito depende de si satisface los deseos "básicos" del agente. Por lo tanto, si desea satisfacer sus deseos, debe intentar tener creencias racionales que los guíen, ya que es más probable que sean ciertas que las no racionales. Se podría rechazar este punto de vista extremo y sostener, en cambio, que las acciones (y los deseos) son totalmente racionales sobre la base de creencias racionales reales o potenciales. (El último caso puede ocurrir cuando uno tiene los fundamentos para creer que debería A, pero no se ha formado la creencia, que en ese momento es una creencia racional potencial). Una posición más plausible sería que una acción es racional si y solo si la persona tiene fundamentos sobre los cuales es teóricamente racional creer que uno puede realizarla racionalmente. Esto no requiere que la acción tenga realmente una base en una razón teórica. El punto es sólo que la racionalidad práctica es un estatus que puede atribuirse justificadamente a las acciones sobre la base de la razón teórica (Moulines, 1991).

Un punto de vista bastante diferente es que hay experiencias, como comer una comida deliciosa cuando se tiene hambre, que es racional querer tener por su propio bien, y hay acciones relacionadas con ellas, como comer una comida deliciosa, que es racional de

realizar por su propio bien. Asociada con este punto de vista está la posición de que no sería racional creer que deberíamos tener tales experiencias si ya no “valieran la pena quererlas” y, por lo tanto, constituyen bases apropiadas para la racionalidad práctica del deseo y la acción dirigida hacia ellas. No necesitamos evaluar todas estas ideas aquí. Hay dos puntos que se sostendrían en cualquier caso con respecto al alcance de la racionalidad teórica con respecto a su autoridad sobre la razón práctica. En primer lugar, nadie duda de que la acción y el deseo deben estar guiados por la razón teórica, más o menos en el sentido de que debemos guiarnos en la búsqueda de nuestras metas por creencias racionales de medios y fines. En segundo lugar, pocas o ninguna duda de que, si tenemos ciertos tipos de creencias negativas sobre una acción, como que realizarla será doloroso o hará que no consigamos las cosas importantes que deseamos reflexivamente, entonces la posible racionalidad práctica de la acción. la acción puede ser derrotada (Bunge, 2015a).

La autoridad de la razón teórica sobre la razón práctica, entonces, es considerable. No podemos llegar a ningún destino sin una ruta, y no podemos elegir bien las rutas a menos que nos guíemos por creencias teóricamente racionales. Por otro lado, podemos tener un mapa excelente sin tener un destino, y si ninguno valiera la pena visitarlo por cuenta propia, ¿por qué deberíamos ir a algún lado? Si nada valiera la pena querer o hacer por lo que es, ¿por qué deberíamos hacer algo? Parece poco probable que sea racional querer hacerlo solo sobre la base de lo que creemos sobre él simplemente como un medio para otra cosa. Sin embargo, este es un problema profundo, particularmente si consideramos casos de acciones requeridas por la moralidad. Afortunadamente, la acción y el deseo pueden recibir apoyo tanto de creencias racionales sobre ellos como de experiencias de sus características intrínsecamente gratificantes o de elementos suficientemente similares. Aquí tendríamos un caso de amplio alcance por la razón teórica junto con su cooperación con elementos, como experiencias agradables, que sustentan la racionalidad práctica por derecho propio (Laudan, 1993).

En este punto, es natural preguntarse si una creencia puede ser racional desde el punto de vista práctico, como cuando se podría decir que uno tiene una razón práctica para sostenerla. Uno podría, por ejemplo, tener excelentes razones para pensar que creer que uno sobrevivirá a una enfermedad le ayudará a hacerlo. Según algunos puntos de vista, esta es una razón pragmática para creer que uno sobrevivirá, y si así lo consideramos, podríamos pensar que tales razones pueden, en algunos casos, hacer que una creencia sea racional.²⁹ Sin embargo, podemos distinguir entre una razón para creer p y una razón para hacerse creer p . Es cierto que hacerse creer que p puede producir una razón para creerlo, ya que cuando uno cree que sobrevivirá a la enfermedad lo hace probable, pero una vez que se observa la distinción básica entre los dos tipos de razones, parece dudoso que las razones prácticas del tipo en cuestión, razones para la acción, pueden duplicarse como razones teóricas, razones para creer (Hoang, 2020).

1. Guía de discusión

1. ¿Por qué la teoría contable se estructura en base a principios y dimensiones epistemológicas?
2. ¿Qué principios epistemológicos sustentan a la teoría contable?
3. ¿Qué dimensiones epistemológicas tiene la teoría contable?
4. ¿Por qué la práctica contable se estructura en base a principios y dimensiones epistemológicas?
5. ¿Qué principios epistemológicos sustentan a la práctica contable?
6. ¿Qué dimensiones epistemológicas tiene la práctica contable?
7. ¿Por qué es necesario investigar la dinámica de la teoría y práctica contables?
8. ¿Cómo funciona la dinámica de los principios epistemológicos de la teoría y práctica contables?
9. ¿Cómo funciona la dinámica de las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables?

10. ¿Por qué se considera que la razón teórica y la razón práctica permite comprender la dinámica de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría-práctica contable y qué consideraciones críticas se puede plantear a esta postura?

Conclusiones

1. La investigación de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría contable es necesario porque permite estructurar una explicación plausible sobre la estructura y funcionamiento de dichos principios y dimensiones a través de la dinámica de la razón teórica y razón práctica que le da relevancia fundamental a los mecanismos de la acción en la práctica contable. Las tesis fundamentales que explican la dinámica de la teoría y práctica contables se derivan de la racionalidad teórica y la racionalidad práctica. La racionalidad teórica responde a sus preguntas evaluando y ponderando las razones de la creencia y las relaciones (internas) entre las creencias. Podría decirse que la razón teórica apunta a la verdad de las proposiciones. En consecuencia, las razones para creer son consideraciones que hablan a favor de que las proposiciones sean dignas de aceptación en la medida en que el objetivo de uno en la creencia es la verdad. Las razones que invoca la racionalidad práctica son consideraciones que hablan a favor de realizar acciones particulares o adoptar intenciones y fines particulares. Y las relaciones internas a las que apela son las que existen entre medios y fines, por un lado, e intenciones y acciones, por el otro.
2. La teoría contable es un sistema explicativo sobre los hechos contables. El principal elemento de la teoría contable son las regularidades o pautas que representan a la realidad contable. Los principios epistemológicos de la teoría contable son principios que hacen posible el conocimiento contable. Estos principios explican la posibilidad del conocimiento contable de la realidad o los hechos contables. A saber, el principio de la lógica formal, el principio de las reglas de la cognición, el principio de los conceptos de la cognición, el principio de las analogías de la cognición, el principio de la neurociencia teórica y el principio bayesiano de la cognición.
3. La investigación científica ha llevado a inmensos éxitos explicativos y tecnológicos, en parte como resultado de la omnipresencia de las teorías científicas. Este hecho no se

refleja fácticamente en el desarrollo teórico de la contabilidad. Aun así, la teoría está en pleno desarrollo. Las teorías científicas efectivas en el ámbito contable magnifican la comprensión, ayudan a proporcionar explicaciones legítimas y ayudan a formular predicciones. Pasando de sus funciones representativas productoras de conocimiento a sus roles intervencionistas, las teorías contables son parte integral de las tecnologías de construcción utilizadas en entornos de consumo, industriales y científicos con diversas dimensiones. En el ámbito teórico, operan tres dimensiones sobre la teoría científico-contable: la dimensión sintáctica, la dimensión semántica y la dimensión pragmática.

4. La práctica contable es un sistema de acciones realizada por un agente dentro del sistema contable, teniendo como fundamentos: razones y motivos. Las dimensiones de dichas acciones se expresan como racionalidad instrumental y estructural. Los principios epistemológicos de la práctica contable son el internalismo y el externalismo. Y las dimensiones epistemológicas de la práctica contable son la racionalidad instrumental y la racionalidad estructural.
5. La dinámica de la teoría y práctica contables se pueden representar en forma de dinámica de principios epistemológicos y dinámica de las dimensiones epistemológicas. La dinámica de los principios epistemológicos de la teórica y práctica contables es a través de la coherencia de dichos principios. La dinámica de las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables se da en forma de inferencias, formación de creencias y cambio de creencias. Por tanto, la razón teórica y la razón práctica permite comprender la dinámica de los principios y dimensiones epistemológicas de la teoría-práctica contable.

Referencias

- Abdel-Kader, M. G. (2011). *Review of management accounting research*.
<https://doi.org/10.1057/9780230353275>
- Andersson, G. (1982). *Progreso y racionalidad en la ciencia*. Alianza Editorial.
- Baard, V., & Dumay, J. (2020). *Interventionist research in accounting: A methodological approach*. Routledge.
- Baldarelli, M.-G., Del Baldo, M., & Nesheva-Kiosseva, N. (2017). *Environmental Accounting and Reporting: Theory and Practice* (1st ed. 2017). Springer International Publishing :
 Imprint: Springer. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-50918-1>
- Breton, G. (2019). *A postmodern accounting theory: An institutional approach* (First edition).
 Emerald Publishing Limited.
- Brunero, J. (2020). *Instrumental rationality: The normativity of means-ends coherence*. Oxford
 University Press.
- Bunge, M. (2014). *Emergencia y convergencia: Novedad cualitativa y unidad del
 conocimiento*. Gedisa.
- Bunge, M. (2015a). *Crítica de la nueva sociología de la ciencia*. Laetoli.
- Bunge, M. (2015b). *Materia y mente: Una investigación filosófica*. Laetoli.
- Bunge, M. A. (2006). *A la caza de la realidad. La controversia sobre el realismo*. Editorial
 Gedisa.
- Díez, J. A., & Moulines, C. U. (2018). *Fundamentos de filosofía de la ciencia*. Ariel.

- Elster, J. (2006). *Lógica y sociedad. Contradicciones y mundos posibles*. Gedisa Editorial.
- Focquaert, F., Shaw, E., & Waller, B. N. (2021). *The Routledge handbook of the philosophy and science of punishment*.
<http://www.vlebooks.com/vleweb/product/openreader?id=none&isbn=9780429016653>
- Forstmann, B. U., & Wagenmakers, E.-J. (Eds.). (2015). *An introduction to model-based cognitive neuroscience*. Springer.
- Gage, N. M. (2018). *Fundamentals of cognitive neuroscience: A beginner's guide* (1st edition). Elsevier.
- Gazzaniga, M. S., Ivry, R. B., & Mangun, G. R. (2019). *Cognitive neuroscience: The biology of the mind* (Fifth edition). W.W. Norton & Company.
- Hoang, L. N. (2020). *The equation of knowledge: From Bayes' rule to a unified philosophy of science*. CRC Press, Taylor & Francis Group.
- Hoque, Z., Parker, L. D., & Covalleski, M. A. (Eds.). (2017). *The Routledge companion to qualitative accounting research methods*. Routledge, Taylor & Francis Group.
- Kurnaz, E., & Serçemeli, M. (2019). *Contemporary research in accounting, auditing and finance*.
- Laudan, L. (1986). *El progreso y sus problemas: Hacia una teoría del crecimiento científico*. Encuentro.
- Laudan, L. (1993). *La Ciencia y el relativismo: Controversias básicas en filosofía de la ciencia*. Alianza Editorial.

- Laudan, L., Laudan, R., & Donovan, A. (1988). *Scrutinizing Science Empirical Studies of Scientific Change*. <https://doi.org/10.1007/978-94-009-2855-8>
- Laudan, R. (2010). *Nature of technological knowledge: Are models of scientific change relevant?* Springer.
- Libby, T., & Thorne, L. (Eds.). (2018). *The Routledge companion to behavioural accounting research*. Routledge, Taylor & Francis Group.
- Mahner, M., & Bunge, M. (2000). *Fundamentos de biofilosofía*. Siglo veintiuno editores.
- Matthews, M. R. (Ed.). (2019). *Mario Bunge: A centenary Festschrift*. Springer.
- Mele, A. R., & Rawling, P. (Eds.). (2004). *The Oxford handbook of rationality*. Oxford University Press.
- Mosterin, J. (2006). *Crisis de los paradigmas en el siglo XXI*. Universidad Inca Garcilaso de la Vega.
- Mosterín, J. (2008). *Lo mejor posible: Racionalidad y acción humana*. Alianza.
- Mosterín, J. (2016). *Conceptos y teorías en la ciencia*. Alianza.
- Moulines, C. U. (1991). *Pluralidad y recursión: Estudios epistemológicos*. Alianza Editorial.
- Muñoz, J., & Velarde Lombraña, J. (2000). *Compendio de epistemología*. Trotta.
- Murphy, R. A., & Honey, R. C. (Eds.). (2016). *The Wiley handbook on the cognitive neuroscience of learning*. John Wiley & Sons, Ltd.

- Newman, A. (2019). *Research methods for cognitive neuroscience*.
<http://www.vlebooks.com/vleweb/product/openreader?id=none&isbn=9781473953000>
- Olivé, L., & Pérez-Tamayo, R. (2011). *Temas de ética y epistemología de la ciencia: Diálogos entre un filósofo y un científico* (1. ed). Fondo de Cultura Económica.
- Passingham, R. (2016). *Cognitive Neuroscience: A Very Short Introduction*.
<https://www.overdrive.com/search?q=1EE66D7B-6D87-4B9B-8FE2-90C7F709D0D8>
- Popkova, E. G., & Sergi, B. S. (2020). *Digital Economy: Complexity and Variety vs. Rationality*.
- Radnitzky, G., & Andersson, G. (1984). *Estructura y desarrollo de la ciencia*. Alianza Editorial.
- Suárez, M. (2019). *Filosofía de la ciencia: Historia y práctica*.
- Suppe, F. (1990). *La estructura de las teorías científicas*. Universidad Nacional de Educación a Distancia.
- Vega Reñón, L., & Olmos Gómez, P. (2016). *Compendio de lógica, argumentación y retórica*.
- Zamora Bonilla, J. (2013). *Cuestión de protocolo: Ensayos de metodología de la ciencia*.
<https://elibro.net/ereader/elibrodemo/114256>

Curriculum vitae



1. DATOS PERSONALES

- 1.1. Apellidos y Nombres : DE LA CRUZ CERRON VICTOR HUGO
1.2. Dirección Huancayo: Residencial Corona del Fraile, Manzana E Lot
1.3. Teléfonos: 960275068
1.4. E-mail: vdelacruz@valuacionesdelacruz.com

2. ESTUDIOS REALIZADOS

- 2.1. Facultad de Contabilidad – Universidad Nacional del Centro del Perú 1986 – 1991
2.2. Maestría en Administración, mención Finanzas en la Escuela de Post Grado de la Universidad Nacional del Centro del Perú 1993- 1995.

3. CERTIFICACIONES

- 3.1. Certificado Internacional en Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, por The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
3.2. Certificación N° 201230318 de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú.

4. GRADOS, TITULOS Y ESPECIALIDADES

- 4.1. Grado Académico **Bachiller en Contabilidad**
4.2. Título Profesional **Contador Público**
4.3. Superintendencia de Banca, Seguros y AFP: **Perito Valuador**
4.4. Contraloría General de la República: **Auditor Financiero**

5. EXPERIENCIA LABORAL

- 5.1. Titular de Valuaciones de la Cruz persona natural con negocio dedicada a la valuación de empresas y activos.
5.2. Gerente General de Consultoría Técnica y Contable SAC. empresa dedicada a la valuación, inventario y consultoría en gestión de activos fijos en empresas públicas y privadas en Perú y Ecuador. 2016-continúo-
5.3. Director Ejecutivo, de la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú, la institución representativa de la profesión contable del país de abril de 2018 a junio 2019.

6. INVESTIGACIONES Y PUBLICACIONES

- 6.1. Trabajo de Nacional “La Clasificación De Las Ciencias De La Contabilidad En Perspectiva Holística Y Globalizadora” expuesto en la XXXII Conferencia Interamericana de Contabilidad Lima octubre del 2017
- 6.2. Primer Lugar en la V Convención Nacional de Normas Internacionales de Información Financiera CONANIIF con el trabajo de investigación “Modelo De Valuación A Valor Razonable De Planta Y Equipo Bajo El Reglamento Nacional De Tasaciones Armonizado Con Las Normas Internacionales De Información Financiera Y Las Normas Internacionales De Valuación” organizado por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú mayo del 2017
- 6.3. Mención Honrosa con el Trabajo de Investigación en la II Convención Nacional de Normas Internacionales de Información Financiera CONANIIF “Componetización y Determinación de Vidas Útiles en la Aplicación por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera” Mayo 2014
- 6.4. Mención Honrosa con el trabajo de investigación en la IV Convención Nacional de Auditoria AUDITA 2011 “La Auditoria de Proyectos Financiados por la Cooperación Internacional”
- 6.5. Co – autor del Libro Filosofía de las Políticas Científicas, Pretexto y Contexto del Desarrollo de la Ciencia Contable, editada por Ediciones ICODE, octubre del 2002.

7. ACTIVIDADES PROFESIONALES E INSTITUCIONALES

- 7.1. Secretario de la Comisión Técnica Nacional de Investigación Contable de la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú Periodo 2013- 2014.
- 7.2. Presidente del Comité Funcional de Investigación del Colegio de Contadores Públicos de Junín agosto 2010. Dic 2012
- 7.3. Presidente del Comité Electoral del Colegio de Contadores Públicos de Junín en junio – octubre 2000.

CPA. Marco Antonio DAQUI JANETA

Colegio De Contadores De Chimborazo (ECUADOR)



Certificado en Normas Internacionales de Información Financiera por ICAEW; Certificado en Control Interno COSO - IAI Global; Magister en Contabilidad y Auditoría UNACH.; Egresado del Programa de Maestría en Finanzas ESPOCH; Diplomado Internacional en NIIF de la Universidad de Aconcagua-Argentina; Diplomado en Finanzas con Especialización en Mercado de Valores, Bolsa de Valores de Guayaquil; Diplomado en Sistema Integral de Administración de Riesgos Enfocado a entidades del Sector Solidario, U de Riegos.Com; Licenciado CPA de la Universidad Nacional de Chimborazo; Miembro del Colegio de Contadores Públicos de Pichincha N° 17-2096; Socio del Instituto de Auditores Internos del Ecuador N° 1497040; Ex Perito Contable de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros; Ex Liquidador de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros; Ex Interventor de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros; Ex Perito Contable del Consejo Nacional de la Judicatura; Ex Docente de la ESPOCH y UNACH; Docente del Programa de Maestría en Contabilidad y Auditoría de la Universidad Autónoma de los Andes; Auditor Interno Calificado por la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria; Comisario del Hospital de Especialidades San Juan S.A.; Comisario de la Unión Cementera Nacional UCEM S.A.; Gerente General de Contacomcorp Cía. Ltda.; Gerente General de D&O Asociados Cía. Ltda; Presidente de la Comisión de Educación Continua y Mejoramiento Profesional del Colegio de Contadores de Chimborazo.; Conferencista en eventos de la profesión contable en Ecuador, Perú y Colombia.; Consultor en Normas Internacionales de Información Financiera.

Director Nacional de Ecuador ante el AIC : CPA Dr. Alexei Estrella Morales

Seudónimo

Víctor Hugo DE LA CRUZ CERRÓN, Seudónimo: HUÁSCAR.

Marco Antonio DAQUI JANETA, Seudónimo: ATAHUALPA.

Atividades profissionais da contabilidade:

Agrupamento pela percepção de importância dos stakeholders primários

Tipo de trabalho: Nacional

Área temática: 1 – Investigação contabilística

Subárea: 1.1 - Desafios da pesquisa em contabilidade: desenvolvimentos teórico/conceituais para a transformação da prática contábil profissional

Autoras:

Caroline de Oliveira Orth

Clea Beatriz Macagnan

Rosane Maria Seibert

País representado: BRASIL

Nome do Diretor nacional: _____

Resumo

Partindo do pressuposto de que a matriz institucional se altera no tempo, provocando mudanças ambientais constantes, este artigo objetivou identificar os fatores que agrupam as atividades da profissão contábil valorizadas pelos stakeholders primários – contadores e usuários internos. As atividades desenvolvidas pelo profissional da contabilidade, no Brasil, foram regulamentadas em 1983. Desde então, a matriz institucional sofre alterações de diferentes ordens. Essas alterações promovem novas demandas de atividades do profissional de contabilidade. Para a realização da pesquisa, aplicou-se um questionário para uma amostra de 338 stakeholders primários solicitando que atribuíssem valor a cada uma das atividades elencadas pela resolução 560 (CFC, 1983). A análise dos componentes principais possibilitou identificar cinco fatores de atividades valorizadas pelos stakeholders primários: atividades fiscais; estruturais; operacionais, informacionais; e estratégicas. As três primeiras relacionadas as questões mais rotineiras da contabilidade relacionadas ao estereótipo do contador mais tradicional e as duas últimas voltadas à gestão e as estratégicas organizacionais, relacionadas ao contador participativo no processo de tomada de decisão das organizações, o que denota as mudanças provocadas pela matriz institucional. Portanto, a conduta da profissão contábil está criando valor e relevância para manter e construir um futuro sustentável e próspero para a profissão.

Palavras-chave: Atividades desenvolvidas; profissional da contabilidade; organizações; stakeholders primários; mudanças constantes; matriz institucional.

Introdução

A formação do profissional em contabilidade configura-se pela matriz institucional a que pertence (Hamilton, 2013). Essa matriz institucional altera-se por eventos sociais, como: globalização (Annisette e Trivedi, 2013), crises e escândalos corporativos (Humphrey, 2005),

crescimento do comércio mundial, rivalidade na indústria (Gendron et al., 2006), pelas alterações na estrutura de governança das organizações (Kuhlman, 2013) e no sistema normativo contábil. Essas alterações oferecem oportunidades para refletir sobre a profissão contábil, sua identidade, atividades desenvolvidas e transformações necessárias (Brouard et al., 2017).

A atualização da atuação profissional é fundamental para a contabilidade (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 2011; Hamilton, 2013). O que permite a esses profissionais ampliarem a oferta de serviços, certificações de especialidades, como por exemplo: nas áreas de tecnologia da informação e finanças, o que os credencia para atuarem no mercado globalizado. Na medida em que esses serviços são introduzidos na profissão contábil é possibilitado expansão de tipo de trabalho realizado, para além dos mais tradicionais e rotineiros da contabilidade (Annisette e Trivedi, 2013; Goretzki et al., 2013; Brouard et al., 2017). A globalização e os avanços tecnológicos corroem os papéis mais tradicionais de manutenção dos registros e conformidade dos contadores e os promove a trabalhadores do conhecimento e consultores de negócios, um papel em constante evolução (Howieson et al., 2014).

Nesse sentido, mesmo que as prerrogativas da profissão contábil, no Brasil, permaneçam as mesmas desde 1983 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 1983) e proporcionem seguir um padrão nas rotinas contábeis (Durocher et al., 2007), os profissionais precisam se ajustar ao contexto de mudanças que se apresenta. Eles precisam promover as transformações necessárias, acompanhando o processo de mudança institucional, para continuarem inseridos e atuando junto as organizações, principalmente como parceiros dos negócios, participando da gestão organizacional (Goretzki et al., 2013). O estereótipo do contador tradicional, caracterizado por trabalhos rotineiros, como registros, entradas de dados e relatórios (Järvinen, 2009) deve ser substituído por um contador participativo no processo de tomada de decisão das organizações (Goretzki et al., 2013).

Portanto, partindo do pressuposto de que a matriz institucional se altera no tempo, provocando mudanças ambientais constantes, este artigo buscou identificar os fatores que agrupam as atividades da profissão contábil valorizadas pelos stakeholders primários: contadores e usuários internos (proprietários; diretores; gerentes; supervisores; analistas e assistentes). Embora as prerrogativas profissionais estejam claras pela resolução 560 (CFC, 1983), dado o contexto social atual de mudanças constantes, o valor de cada uma das atividades desenvolvidas, deve ser explicado e explorado (Brouard et al., 2017; Pratt et al., 2006). Também devem ser compreendidas as principais atividades, considerando as atualizações da matriz institucional, possibilitando a valorização da profissão contábil, tanto pelas organizações quanto pelos seus respectivos profissionais (Berry e Routon, 2020; Lee et al., 2000).

Para tanto, constituiu-se uma amostra de 338 contadores e usuários internos da contabilidade para avaliar a importância das atividades elencadas pela resolução 560 (CFC, 1983). A partir desses resultados se procedeu análise de componente principal para extrair fatores que agruparam as atividades, a partir do grau de importância atribuído. Os resultados apontaram cinco fatores de atividades valorizadas pelos stakeholders primários: atividades fiscais; estruturais; operacionais, informacionais; e estratégicas. As três primeiras relacionadas as questões mais rotineiras da contabilidade relacionadas ao estereótipo do contador mais tradicional e as duas últimas voltadas à gestão e as estratégicas organizacionais, relacionadas ao contador participativo no processo de tomada de decisão das organizações, o que denota as mudanças provocadas pela matriz institucional.

Destaca-se que a formação dos contadores, sua influência nas organizações e na sociedade, depende da valorização atribuída as atividades realizadas por esses profissionais. Assim, a conexão e a sinergia entre as prerrogativas da profissão e as necessidades das organizações torna-se questão fundamental para a sustentabilidade da atividade do profissional da contabilidade. Para tanto, o desempenho de suas atividades deve atender aos anseios de

seus stakeholders, os quais se alteram segundo as mudanças estabelecidas na matriz institucional, o que estabelece a dinamicidade do ambiente (Brouard et al., 2017; Ishola et al., 2018). Isso porque a atualização e valorização da profissão perpassa por interações colaborativas, entre os profissionais da contabilidade, academia e usuários da contabilidade (Berry e Routon, 2020). Assim, este estudo encontra relevância por contribuir com as discussões sobre as atividades valorizadas pelos stakeholders primários da contabilidade.

Este artigo apresenta na sequência, a revisão da literatura sobre as atividades do profissional da contabilidade, os procedimentos metodológicos, os resultados e as discussões dos mesmos com a literatura revisada, as considerações finais e as referências utilizadas.

Atividades do profissional da contabilidade e a evolução institucional

No processo de ambientação contábil, a institucionalização profissional ocorre por meio de mudanças progressivas e abrangentes. O primeiro estágio seria a homogeneização, onde os profissionais contábeis ajustariam a execução de suas atividades para parecerem com os outros. O segundo estágio seria a evolução propriamente dita, onde os primeiros passos em territórios desconhecidos são dados. O terceiro estágio seria a reforma onde aconteceria uma transfiguração significativa rumo ao novo (Hanson, 2001). Porém, para a mudança é necessário adotar procedimentos consistentes e coerentes com as necessidades profissionais, pois a contabilidade continua resolvendo problemas organizacionais similares aos que desenvolvia no início da regulamentação da profissão (DiMaggio e Powell, 1991; Meyer e Rowan, 1977). Além disso, são as crenças, sistemas culturais e regras que fornecem significado para interpretar as ações evolutivas (Lawrence e Shadnam, 2008). Portanto, a evolução da profissão e das atividades contábeis, precisam manter o conhecimento histórico agregando aprendizado para a transformação e institucionalização das mudanças (DiMaggio e Powell, 1991; Hanson, 2001; Meyer e Rowan, 1977; Scott, 1991). As instituições tornam a evolução compreensível e as ações de mudança significativas. Ou seja, as instituições influenciam as ações e a estrutura profissional (Lawrence e Shadnam, 2008).

As atividades desenvolvidas pelos profissionais de contabilidade criam identidade e seu valor está relacionado aos resultados obtidos. A realização das atividades está sempre em busca de atender ao compromisso de aprimoramento no desempenho profissional, reduzindo o turnover e aumentando o nível de satisfação, tanto da organização quanto do profissional (Hall et al., 2005). O compromisso profissional fortalece a identificação e o envolvimento do sujeito com a profissão, o qual encontram eco na matriz institucional onde o contador atua. Matriz institucional configurada pelas crenças, pela aceitação dos objetivos e dos valores profissionais dessa categoria, em que o sujeito passa a agir pelo desejo de se manter membro da profissão (Hall et al., 2005; Lee et al. 2000).

No Brasil, o Decreto-Lei nº 9.245 de 27 de maio de 1946 (BRASIL, 1946) estabeleceu as atribuições dos profissionais da contabilidade. A partir dessas atribuições a Resolução 560, de 28 de outubro de 1983 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1983), regulamentou a profissão de contador, estabelecendo as prerrogativas específicas e compartilhadas do profissional da contabilidade que continuam em vigor até o presente momento.

O Decreto-Lei 9.245, no seu artigo 25º (BRASIL, 1946), considerou como trabalhos técnicos de contabilidade os seguintes: “a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral; b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações; e c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade”. O CFC criado pelo Decreto-Lei 9.245 (BRASIL, 1946), órgão regulador e fiscalizador da profissão contábil, por meio da resolução 560, desmembrou os trabalhos técnicos estabelecidos pelo Decreto-Lei em 48 prerrogativas

específicas do profissional de contabilidade e 19 atividades compartilhadas com outras profissões (CFC, 1983).

A aceitação da matriz institucional, a qual leva ao compromisso profissional, fundamenta-se em 4 razões (Lee et al., 2000): 1) a carreira profissional estabelece foco na vida pessoal; 2) o compromisso profissional promove a retenção dos indivíduos; 3) o desempenho individual melhora com a experiência profissional, o que faz o indivíduo permanecer na profissão e manter-se em formação continuada; e 4) atividades valorizadas pelos stakeholders podem levar ao maior comprometimento, estabelecendo maior identidade profissional.

De outra parte, as atividades da profissão contábil regulamentadas proporcionam o estabelecimento de rotinas e padrões mínimos nos processos contábeis (Durocher et al., 2007). Porém, pode haver institucionalização de novas funções ou adaptações nas atividades contábeis já existentes, principalmente naquelas relacionadas aos papéis de gestão que transformam os profissionais da contabilidade em parceiros dos negócios (Goretzki et al., 2013). Os avanços tecnológicos e o crescimento das organizações estariam transformando a demanda de atividades dos contadores. De uma perspectiva menos operacional para uma demanda de contadores experientes em gestão (Oyewo, 2020). Ou seja, o *bookkeeper*, caracterizado por trabalhos rotineiros como: registros, entradas de dados, conciliações e feitura de relatórios (Järvinen, 2009), está sendo substituído por um contador mais gerencial, que participa da gestão das organizações (Goretzki et al., 2013), com uma mudança orientada para os negócios (Granlund e Lukka, 1998). O contador assume o papel de trabalhador do conhecimento e de consultor de negócios (Howieson et al., 2014).

As atividades rotineiras da contabilidade continuariam fundamentais, porém elas seriam desenvolvidas por sistemas e máquinas com maior rapidez e eficiência. De outra parte, os profissionais de contabilidade desenvolveriam atividades voltadas a análise dessas informações, dialogando e estabelecendo suporte aos seus respectivos stakeholders. Ou seja, a partir da análise da normativa: resolução 560 (CFC, 1983) pode-se inferir que os profissionais

da contabilidade desempenham suas atividades técnicas num plano secundário e o contexto atual demandaria uma atuação que dê suporte a uma atividade fim da organização, o que demonstra a evolução institucional. O profissional de contabilidade está necessitando ajustar-se da mentalidade tradicional de processamento de números para assumir a liderança em estratégias e operações organizacionais (Howieson et al., 2014; Spanyol, 2006; Thomson, 2009). Mesmo as pequenas e médias organizações, que geralmente terceirizam as atividades de contabilidade, procuram não apenas serviços regulares e rotineiros de contabilidade, mas procuram um parceiro de negócios para crescer junto com a organização, que seja capaz de apoiar, irrigar, cultivar e evoluir junto, participando mais gerencial e estrategicamente no ambiente de negócios (Zandi et al, 2019).

Dentre as atividades do profissional da contabilidade existem operações contábeis diversas como os registros contábeis, práticas de contabilidade de custos e gerenciais, práticas de suporte ao processo de tomada de decisão organizacional, conhecimento das regras fiscais, práticas de auditoria, formas de comunicação dos resultados, dentre outras (Granlund e Lukka, 1998; Hicks et al., 2007; Howieson et al., 2014). Todas as atividades estão inseridas num ambiente de negócios das organizações e cultural de um país ou do contexto globalizado onde as organizações atuam (Annisette e Trivedi, 2013; Goretzki et al., 2013). A cultura indica que as profissões, inclusive a contábil, deve seguir as crenças, as normas e os valores, em dimensões de espaço e tempo, da sociedade em que se insere.

Nesse sentido, as pessoas tendem a se adaptar aos ambientes cultural e normativo para que seus comportamentos não sejam muito diferentes dos demais ao seu redor (Loach et al., 2017; Payne e O'Neil, 2019), acompanhando assim, a evolução institucional. O mesmo ocorre com as atividades profissionais, levando-as a condutas aceitas e semelhantes dentro do contexto em que as organizações atuam (Granlund e Lukka, 1998; Payne e O'Neil, 2019).

As atividades da contabilidade são amplas, porém, nem todo profissional as executa na íntegra. Elas estão relacionadas à área contábil que o indivíduo seguirá na sua carreira

profissional (Hicks et al., 2007). Se for profissional liberal, com firma de contabilidade terá que desempenhar determinadas atividades, normalmente voltadas para: pequenas e médias organizações. Se for contador de uma única organização ou de uma *holding*, suas atividades serão direcionadas aos negócios dessa organização ou *holding*. Por outro lado, se o profissional seguir a carreira de auditor, atuando numa organização de auditoria, suas atividades serão direcionadas a auditoria das Demonstrações Contábeis e ou de consultoria. Ou ainda, se o profissional atuar como auditor interno, suas atividades dirigem-se às operações e aos controles internos organizacionais, mais especificamente (Bowles et al., 2020; Brennan e Kirwan, 2015).

Cabe destacar também, que a profissão contábil é vulnerável às interrupções por meio da automação, dado às inovações tecnológicas incrementais e disruptivas, e de modelos de negócios alterados (Al-Htaybat et al., 2018; Berry e Routon, 2020; Bowles et al., 2020; Tongur e Engwall, 2014). O que exige que o profissional de contabilidade adote um comportamento ajustado a essa realidade, contribuindo de outra forma para o sucesso da organização. Assim, os profissionais da contabilidade, por meio das atividades que desempenham, precisam criar relevância e valor para manter e construir um futuro sustentável e próspero para a profissão. Nessa perspectiva, o profissional contábil deverá incorporar, além das habilidades técnicas, competências voltadas a um perfil solucionador de problemas, criativo e comunicador (Chartered Accountants [CA ANZ], 2017). Em outras palavras, esse profissional deverá desenvolver competências mais genéricas, de liderança, comunicação, pensamento crítico e resolução de problemas, incluindo o papel gestor (Howieson et al., 2014). Além disso, as atividades devem ser voltadas não só para o campo da contabilidade, mas também para a gestão das organizações, de forma mais ampla, incluindo conhecimento em finanças, gestão e tecnologia da informação (Barth, 2018; Berry e Routon, 2020; Hiramatsu, 2018; Kaplan, 2011). Essas competências, que perpassam por todas as atividades da profissão, são para o sucesso

no futuro, que tem como pano de fundo, a globalização, mudanças tecnológicas incrementais, disruptivas e demográficas (Al-Htaybat et al., 2018; Bowles et al., 2020; CA ANZ, 2017).

Complementarmente, as mudanças no papel do profissional da contabilidade, para uma função de consultor, requerem mais competências para lidar com as incertezas (Howieson et al., 2014). Essa visão entende o desenvolvimento do profissional da contabilidade como um processo de educação continuada que enfatiza o “aprender a aprender”, de acordo com as mudanças ambientais e as necessidades resultantes para a profissão (Howieson et al., 2014; Watson, 2006). A formação continuada, que pode ser formal ou não, também vai depender do ambiente de aprendizado que o profissional encontra (Hicks et al., 2007). Para os profissionais da contabilidade o aprendizado prático é bastante comum (Marsick e Watkins, 2001). Aprender, por meio de qualquer método, tem sido visto como uma fonte de vantagem competitiva, tanto para os profissionais como para as organizações (Al-Htaybat et al., 2018; Eddy et al, 2006; Hicks et al., 2007). A necessidade de constante atualização ganhou relevância a partir da adoção dos padrões internacionais de contabilidade denominados *Internacional Financial Reporting Standards* – IFRS. Segundo Doan et al, (2020), o que mais impactou na adoção das IFRS foram as qualificações e competências das equipes de contabilidade.

Portanto, considerando a legislação brasileira em vigor, as atividades do profissional da contabilidade estão agrupadas em três grandes grupos desde 1983 (CFC, 1983). O que poderia refletir-se nos resultados de análise fatorial desta pesquisa. Porém, os fatores também podem refletir o perfil do profissional esperado na atualidade, pelo contexto de mudanças constantes (Brennan e Kirwan, 2015; Goretzki et al., 2013; Howieson et al., 2014). Cabe destacar que o enfoque dado às atividades profissionais da contabilidade, seguiu e continuará seguindo conforme a oferta dos serviços e as necessidades elencadas pelos usuários internos e externos. Ou seja, os seus stakeholders primários são aqueles que tem afetado e continuarão afetando, bem como foram afetados e continuarão sendo afetados pelo desempenho da

profissão (Freeman, 2017; Mitchell et al., 1997; Parmar et al., 2010). Assim, cabe a eles a valorização para a perenidade da profissão, nesse contexto de mudanças que se apresenta.

Procedimentos Metodológicos

O desenvolvimento metodológico desta pesquisa foi realizado por meio de *survey*, com aplicação de questionário, para dar suporte à análise de componente principal e atender o objetivo da pesquisa.

A população configura-se por profissionais que atuam em organizações, empresarial ou não, mas que tenham no mínimo 1 ano de atuação. Esse critério foi adotado com objetivo de captar uma percepção de profissionais com um mínimo de experiência e reflexão sobre os produtos contábeis. Dois grupos de respondentes foram selecionados para a pesquisa por serem *stakeholders* primários da contabilidade: profissionais que atuam na contabilidade de empresas ou em escritórios contábeis (doravante denominados profissionais) e profissionais que se utilizam as informações fornecidas pela contabilidade para o desenvolvimento de suas atividades (doravante denominados usuários). Os profissionais e usuários escolhidos por acessibilidade foram: os proprietários; diretores; gerentes; supervisores; analistas e assistentes, conforme tabela 1. Todos eles alocados na região metropolitana de uma capital de estado brasileiro.

O questionário para a pesquisa *survey*, foi elaborado em duas partes: A primeira objetivou coletar informações demográficas dos respondentes e a segunda buscou avaliar o grau de importância atribuída as atividades realizadas pelos profissionais contábeis. As informações demográficas foram respondidas mediante questões de múltipla escolha. Para elencar as atividades desempenhadas pelos profissionais da contabilidade utilizou-se as atribuições dispostas no art. 3º da Resolução nº 560, as quais, segundo o CFC, são prerrogativas desse profissional (CFC, 1983). Destaca-se que das 48 prerrogativas específicas do profissional da contabilidade, algumas foram agrupadas e esse instrumento finalizou com 30

atividades para avaliação. Para cada atividade, o respondente deveria atribuir valor através de uma escala *likert* de 7 pontos, variando entre 1 menos importante e 7 mais importante.

Para a validação de conteúdo, o questionário foi submetido a uma professora que integrante de um programa de doutorado em contabilidade, especialista no tema. Para a validação do questionário foi submetido à avaliação por 30 estudantes do curso de graduação em ciências contábeis da mesma instituição. Cada questão foi lida e debatida, tanto em termos da correta redação, quanto do significado.

Para a coleta das evidências utilizou-se da ferramenta *Microsoft Forms*. O questionário foi encaminhado em duas etapas, primeiro junto aos usuários e posteriormente junto aos profissionais da contabilidade. Dos profissionais retornaram 170 e dos usuários 268, totalizando 438 respostas e 13.116 observações. Na sequência, ao submeter as respostas aos procedimentos de validação para a análise de componente principal, a amostra alterou-se para 139 profissionais e 199 usuários da contabilidade, totalizando 338 respostas válidas. A amostra resultante é considerada de conveniência dado os desafios de coleta das evidências para um estudo desta natureza.

Quando do encerramento das duas etapas da coleta de evidências, gerou-se, automaticamente, duas planilhas que foram exportadas para o *Excel*. Cada planilha continha os dados relativos aos grupos de respondentes, usuários e profissionais, respectivamente. A partir dessas duas planilhas gerou-se uma terceira, manualmente, na qual incluiu-se uma coluna para identificar o grupo de respondentes. Em seguida incluiu-se os dados relativos a cargo, gênero, tempo de experiência e a pontuação relativa a cada uma das 30 atividades desempenhadas pela contabilidade.

A planilha com os dados unificados foi importada para o *software Statistical Package for Social Sciences (SPSS)* versão 20. Inicialmente analisou-se os dados no que diz respeito a existência de valores ausentes. A pergunta relativa ao cálculo e valorização de ações apresentou 10 valores ausentes, representando 2,3% da amostra para essa questão. A

pergunta relativa à consolidação de balanços apresentou 11 valores ausentes, ou seja, 2,5%, e as questões relativas ao balanço patrimonial, controle interno e avaliação de desempenho apresentaram 1 valor ausente cada. Como os valores ausentes não ultrapassaram 10% da amostra, não foram eliminados (Hair et al., 2009). Na sequência, as prerrogativas profissionais estejam claras pela resolução 560 (CFC, 1983), efetuou-se análise de *outliers* uni e multivariados, os quais foram excluídos da amostra.

O passo seguinte da análise de componente principal para a extração de fatores foi avaliar a adequabilidade das atividades profissionais da contabilidade para a análise. Essa avaliação foi feita utilizando-se de dois critérios: A medida de adequabilidade da amostra de Kaiser e o teste de Barlett (Lattin et al., 2011). A medida de adequabilidade da amostra de Kaiser, o eigenvalue avalia a adequação pela comparação do coeficiente de correlação pareado e parcial e atribui valores entre zero e um, porém o mínimo aceitável é de 0,5 (Cortina, 1993; Figueiredo Filho e Silva Junior, 2010; Hair et al., 2009; Kaiser, 1968, 1974). O teste de Bartlett é utilizado para testar se as variâncias das variáveis são homogêneas (Box, 1953; Hair et al., 2009; Lattin et al., 2011).

Por fim, realizou-se a análise dos componentes principais, propriamente dita, e os testes de validação dos fatores extraídos. Com a análise do componente principal usou-se a força de fatores compostos para agrupar as atividades da profissão contábil. Essa análise reduziu, por agrupamento, as atividades e manteve a possibilidade de identificar o tipo de atividade a que se refere e, ao mesmo tempo, ilustrou melhor a variância e não alterou as variáveis originais (Lattin et al., 2011; Williams et al., 2010).

Para concluir a análise de componente principal, optou-se por uma rotação Varimax ortogonal, facilitando a atribuição das atividades profissionais aos fatores extraídos. Usando essa técnica, os fatores permanecem não correlacionados após a rotação (Abdi, 2003). Analisando-se cada linha, é possível definir os componentes de cada fator, de acordo com as variáveis que estão mais fortemente associadas. Ou seja, a análise do componente principal

organiza os fatores não correlacionados com base em sua variância decrescente, sendo, portanto, o primeiro fator aquele com a maior variância e o último o que apresentar a menor variância (Lattin et al., 2011; Williams et al., 2010). Na Análise Fatorial entre blocos, efetuou-se a avaliação da anti-imagem que mede o poder de explicação das dimensões em relação a cada variável analisada e das suas comunalidades que indica a proporção de variância explicada pelos fatores comuns (Hair et al., 2009; Kim e Mueller, 1978).

Os fatores extraídos foram validados por meio da estatística de Kaiser, apresentando valores de, no mínimo 0,5, e do Alpha de Cronbach, apresentando valores de, no mínimo, 0,6, considerados aceitáveis para estudos exploratórios (Cronbach, 1951; Figueiredo Filho e Silva Junior, 2010; Hair et al., 2009; Kaiser, 1968; 1974). Para Kaiser (1968) e Cortina (1993) o Alpha de Cronbach e o *eigenvalue* da medida de Kaiser devem estar diretamente relacionados, indicando a mesma decisão. Esses cálculos foram realizados pelos programas de softwares SPSS e Excel.

Resultados e Discussões

Este tópico apresenta os resultados da pesquisa e as discussões com a literatura revisada. Os resultados se subdividem em informações demográficas dos respondentes, estatística descritiva das atividades profissionais da contabilidade e as análises de componente principal que formam os fatores derivados de cada conjunto de itens.

Informações Demográficas dos Respondentes

A amostra qualificada para análise totalizou 338 respondentes, dos quais 139 (41%) pertencem ao grupo de profissionais da contabilidade (contadores) e 199 (59%) ao grupo de usuários internos da contabilidade. A Tabela 1 mostra os perfis, tanto no total da amostra, quanto por grupo de respondentes.

Tabela 1*Dados demográficos dos respondentes*

Qualificação dos respondentes	Amostra completa	Usuários	Profissionais
Gênero			
Feminino	45%	38%	56%
Masculino	55%	62%	44%
Cargo			
Diretor/proprietário	28%	33%	21%
Gerência/Supervisão	40%	46%	31%
Analista/assistente	32%	21%	48%
Tempo de experiência na Função			
1 a 5 anos	21%	23%	19%
6 a 10 anos	25%	23%	28%
11 a 20 anos	28%	31%	25%
21 a 30 anos	14%	14%	14%
Mais de 30 anos	12%	9%	14%

Pela tabela 1 constata-se que o público masculino predomina ligeiramente sobre o feminino. Porém, quando se efetua a análise por grupos, percebe-se uma predominância do público feminino entre os profissionais e uma forte presença masculina no grupo de usuários. No que diz respeito ao cargo dos respondentes, enquanto no grupo de usuários predomina respondentes com cargos de gerência e supervisão, no grupo de profissionais predomina respondentes no cargo de analista e assistente. Entre o grupo de profissionais a maior concentração de respondentes possui até 10 anos de experiência, enquanto no grupo de usuários a maior concentração de respondentes possui entre 10 e 20 anos de experiência, guardando uma relação com os cargos.

Estatística Descritiva das Atividades Profissionais da Contabilidade

A tabela 2 apresenta os resultados relativos ao grau de importância atribuído pelos respondentes às atividades profissionais da contabilidade. Nela estão contidos o número de respostas obtidas, os valores mínimo e máximo atribuídos, a média e o desvio padrão dos

valores atribuídos. Destaca-se que, tanto para a avaliação da estatística descritiva, quanto para a análise fatorial, optou-se por realizar a análise da amostra agregada (338 respondentes) e não por grupo de respondentes.

Tabela 2

Estatística Descritiva

Variáveis	Mínimo	Máxim o	Média	Desvio padrão
Demonstração do Resultado do Exercício - DRE	2	7	6,35	1,06
Balanco Patrimonial	2	7	6,26	1,10
Atividades relacionadas com impostos e obrigações acessórias	3	7	6,18	1,04
Análise das demonstrações contábeis	1	7	6,02	1,33
Contribuições previdenciárias e de encargos trabalhistas	2	7	5,94	1,15
Demonstração do Fluxo de Caixa - DFC	1	7	5,91	1,38
Análise de custos e despesas	1	7	5,86	1,43
Planejamento estratégico e orçamentário	1	7	5,81	1,47
Apuração, cálculo e registro de custos	1	7	5,78	1,44
Balancetes e demonstrações do movimento por contas	1	7	5,77	1,31
Conciliações de contas	1	7	5,64	1,45
Integração e consolidação de balanços	1	7	5,58	1,55
Escrituração regular de todos os fatos relativos ao patrimônio	1	7	5,51	1,38
Análise de projetos e orçamento empresarial	1	7	5,49	1,50
Elaboração e acompanhamento de orçamentos	1	7	5,49	1,47
Abertura e encerramento de empresas	1	7	5,41	1,56
Regulações judiciais ou extrajudiciais de assuntos relacionados	1	7	5,33	1,42
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL	1	7	5,32	1,56
Planificação das contas	1	7	5,32	1,48
Notas Explicativas	1	7	5,25	1,54
Exame das causas de insolvência	1	7	5,24	1,60
Análise de novos empreendimentos	1	7	5,19	1,58
Avaliação do desempenho dos projetos internos	1	7	5,17	1,54
Controle, guarda, manutenção ou destruição de documentos	1	7	5,17	1,45
Organização e operação dos sistemas de controle interno	1	7	5,15	1,46
Valor patrimonial de participações, quotas ou ações	1	7	5,10	1,43
Concepção e implantação das taxas de depreciação	1	7	4,95	1,45

Estabelecimento de fluxogramas	1	7	4,94	1,51
Organização e operação dos sistemas de controle de materiais	1	7	4,88	1,64
Tradução das Demonstrações em moeda estrangeira	1	7	4,72	1,80

Na média, a atividade considerada mais importante pelos respondentes foi a Demonstração do Resultado do Exercício (6,35), seguida do Balanço Patrimonial (6,26) e pelas atividades relativas à apuração dos impostos (6,18). Mesmo que para essas três atividades a dispersão seja pequena (1,06, 1,10 e 1,04, respectivamente), a apuração dos impostos se destaca também pela mínima dispersão entre os respondentes. Isso demonstra que a contabilidade brasileira ainda desempenha um relevante papel fiscalista, associado com a resolução de problemas contábeis do gestor (CA ANZ, 2017; Howieson et al., 2014), porém, menos gerencial e de suporte a tomada de decisões (Barth, 2018; Berry e Routon, 2020; Hiramatsu, 2018; Howieson et al., 2014; Kaplan, 2011). Isso também demonstra que a evolução institucional que leva a mudanças nas atividades profissionais ocorre de forma consolidada (Hanson, 2001; Lawrence e Shadnam, 2008).

As atividades que apresentaram as menores médias são a conversão das demonstrações contábeis em moeda estrangeira (4,72), controle de materiais (4,88) e estabelecimento de fluxogramas (4,94). Sobre essas atividades não há tanto consenso entre os respondentes, uma vez que os desvios padrão são mais elevados (1,80, 1,64 e 1,51, respectivamente). Essas respostas podem significar que os respondentes, na sua maioria, atuam em pequenas e médias empresas e não necessitam desempenhar um papel mais gerencial e voltado às organizações internacionais (Bowles et al., 2020; Brennan e Kirwan, 2015).

Além disso, as respostas obtidas referente as atividades mais e menos importantes, bem como as intermediárias, também podem significar que os profissionais da contabilidade, seguem a cultura instalada e atendem as necessidades demandadas, sem protagonizarem iniciativas de valorização profissional voltadas ao papel de consultor de negócios e de

solucionador de problemas (Annisette e Trivedi, 2013; Goretzki et al., 2013; Granlund e Lukka, 1998; Loach et al., 2017; Payne e O'Neil, 2019). Por outro lado, os usuários da contabilidade também se acomodam com o que lhes é oferecido, acostumados com as atividades mais tradicionais, atendendo as demandas legais apenas, sem perceber os profissionais da contabilidade como seus parceiros de negócios (Goretzki et al., 2013; Granlund e Lukka, 1998; Howieson et al., 2014; Järvinen, 2009; Payne e O'Neil, 2019). Assim, constata-se que as mudanças na profissão serão intensificadas quando a demanda por um novo profissional também se intensificar. Ou seja, os costumes, a cultura e as regras levam ao conservadorismo também na evolução da profissão.

Fatores das Atividades Profissionais da Contabilidade

A fim de derivar construções sobre os agrupamentos das atividades profissionais da contabilidade identificando mudanças constantes do ambiente, a análise de componente principal foi utilizada para obter estimativas dos fatores iniciais que respondem pela maior variância na amostra (Norusis, 1990). A análise dos fatores foi aplicada aos 30 itens representativos das atividades que são prerrogativas dos contadores conforme Resolução 560 (CFC, 1986) valoradas pelos stakeholders primários. Para análise de fatores, Stevens (1986) recomenda uma razão casos-variáveis de 5:1 para garantir um procedimento de análise de fatores confiável. Nesta pesquisa, essas proporções excederam o limiar mínimo, atingindo uma razão de 14:1.

Para o conjunto de atividades, na análise fatorial exploratória a medida KMO foi de 0,951, sendo, portanto, considerada adequada. O teste de esfericidade de *Bartlett* é significativo ($p, 0:000$), o que significa que as variáveis sob cada fator estão correlacionadas o suficiente para fornecer uma base razoável para a condução da análise de componente principal. O qui-quadrado aproximado para o teste de esfericidade de *Bartlett* para os fatores de sucesso foi 8.217,331 com 435 graus de liberdade (d.f.). O teste de *Bartlett* indicou que

existiam correlações não-zero no nível de significância de 0,000, estabelecendo assim sua validade estatística.

Na análise fatorial entre blocos, efetuou-se a avaliação da anti-imagem e das suas comunalidades, tendo sido considerados adequados, uma vez que nenhum indicador de anti-imagem tenha se apresentado inferior a 0,7 e nenhuma comunalidade inferior a 0,4 (Hair et al., 2009; Kim e Mueller, 1978).

A análise do componente principal para extração dos fatores relativos às atividades valorizadas pelos stakeholders primários da contabilidade, depois da rotação Varimax, resultou em uma solução de cinco fatores que explicou cerca de 72% da variação, o que é um número aceitável, em se tratando de pesquisas sociais, onde a informação é frequentemente menos precisa (Hair et al., 2009). Um item foi atribuído a um fator se o carregamento fosse pelo menos 0,35, conforme recomendado por Churchill (1979). Por fim, avaliou-se a confiabilidade e a adequabilidade dos fatores por meio do *Alpha de Cronbach* e do *eigenvalue (KMO)*. Nesses quesitos, os indicadores foram iguais ou superiores aos aceitáveis, vide tabela 3.

Tabela 3

Análise Fatorial Exploratória, Alpha de Cronbach e KMO

Fatores	Alpha de Cronbach	KMO	Item	Carga fatorial
Atividades Fiscais	0,72	0,50	A1 - Contribuições previdenciárias e de encargos trabalhistas	0,85
			A2 - Atividades relacionadas com impostos e obrigações acessórias	0,74
Atividades Estruturais	0,71	0,60	A12 - Controle, guarda, manutenção ou destruição de documentos	0,66
			A16 - Planificação das contas	0,37
			A30 - Abertura e encerramento de empresas	0,76
Atividades Operacionais	0,87	0,88	A3 - Valor patrimonial de participações, quotas ou ações	0,70

			A4 - Concepção e implantação das taxas de depreciação	0,70
			A5 - Regulações judiciais ou extrajudiciais de assuntos relacionados	0,69
			A6 - Escrituração regular de todos os fatos relativos ao patrimônio	0,59
			A17 - Conciliações de contas	0,35
			A23 - Organização e operação dos sistemas de controle de materiais	0,52
Atividades Informacionais	0,92	0,89	A7 - Balanço Patrimonial	0,84
			A8 - Demonstração do Resultado do Exercício - DRE	0,81
			A9 - Demonstração do Fluxo de Caixa - DFC	0,73
			A10 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL	0,57
			A11 - Notas Explicativas	0,55
			A13 - Balancetes e demonstrações do movimento por contas	0,66
			A15 - Integração e consolidação de balanços	0,59
			A26 - Análise das demonstrações contábeis	0,65
Atividades Estratégicas	0,97	0,94	A14 - Tradução das demonstrações em moeda estrangeira	0,54
			A18 - Planejamento estratégico e orçamentário	0,84
			A19 - Elaboração e acompanhamento de orçamentos	0,86
			A20 - Análise de projetos e orçamento empresarial	0,86
			A21 - Estabelecimento de fluxogramas	0,80
			A22 - Organização e operação dos sistemas de controle interno	0,68
			A24 - Apuração, cálculo e registro de custos	0,76
			A25 - Análise de custos e despesas	0,78
			A27 - Avaliação do desempenho dos projetos internos	0,83
			A28 - Exame das causas de insolvência	0,70
A29 - Análise de novos empreendimentos	0,74			

Um exame cuidadoso dos dois primeiros itens (A1 e A2) que se ligam ao primeiro fator revela que esses itens se referem a questões relacionadas a tributos (impostos e contribuições sociais) e por essa razão denominou-se esse conjunto de “Atividades Fiscais”. Em que pese o

valor médio atribuído para as atividades tributárias tenha chamado atenção na avaliação individual, as poucas atividades relativas à gestão tributária impediram a formação de um fator mais robusto em termos estatísticos. Porém, mesmo apresentando valores limítrofes para o KMO e Alpha de Cronbach, pela carga fatorial as atividades não se aproximaram de nenhum outro fator. O segundo fator é chamado de "Atividades Estruturais", já que os itens A12, A16 e A30 estão relacionados às atividades que necessitam ser realizadas antes que a rotina operacional propriamente dita se estabeleça e que são essenciais para que o objetivo final seja atingido com excelência.

O terceiro fator é chamado de "Atividades Operacionais", uma vez que os seis itens que se ligam a esse fator (A3, A4, A5, A6, A17 e A23) têm a ver com cálculos e atividades rotineiras de escrituração e conciliação que devem ser executadas para que a informação contábil possa ser gerada corretamente. O quarto fator está relacionado a própria finalidade da contabilidade que é a geração de informações por meio de relatórios, ou seja, os demonstrativos contábeis e as respectivas notas explicativas. Denominou-se esse fator de "Atividades Informativas". Por fim, tem-se as atividades que se agruparam ao fator denominado "Atividades Estratégicas", pois são atividades que demandam das informações contábeis para o processo de tomada de decisão, como por exemplo realização de planejamentos, orçamentos e análises detalhadas de projetos e investimentos. Assim, destaca-se que os stakeholders primários percebem graus de importância distintos em relação as atividades contábeis. Essa percepção levou a agrupamentos de fatores que refletem as atividades realizadas com a finalidade mais operacional e realizadas com finalidades mais estratégicas.

Zandi et al. (2019), em uma pesquisa sobre terceirização da contabilidade de pequenas e médias empresas na Malásia, identificaram que a gestão das PMEs almeja mais do que serviços rotineiros de seus escritórios de contabilidade, buscam além disso, parceiros estratégicos que auxiliem as organizações a crescer. Nesse sentido, os resultados de Zandi et al. (2019) estão consoantes com os resultados desta pesquisa e com o que preconizam

Goretzki et al. (2013). Os três primeiros fatores resultantes da análise de componente principal agruparam as atividades mais tradicionais e rotineiras da contabilidade categorizando-as em padrões pré-estabelecidos e culturalmente enraizados na profissão. Essas atividades são necessárias para o cumprimento de questões legais e formam a base para as informações contábeis (Annisette e Trivedi, 2013; Durocher et al., 2007; Granlund e Lukka, 1998; Hicks et al., 2007; Järvinen, 2009).

O quarto fator resultante da análise de componente principal agrupou as atividades que apresentam os resultados das operações das organizações, processadas pelas atividades agrupadas nos três fatores anteriores. Ou seja, agrupou aquelas atividades que informam aos stakeholders as posições patrimonial, econômica e financeira das organizações e que servem de base para os processos de tomada de decisões (Granlund e Lukka, 1998; Howieson et al., 2014). Os profissionais da contabilidade podem ou não participar desse processo, dependendo do ambiente cultural e do comportamento organizacional (Goretzki et al., 2013; Loach et al., 2017; Payne e O'Neil, 2019). Isso ocorrerá se essas condutas forem aceitas e semelhantes dentro do contexto em que as organizações e os profissionais da contabilidade atuam (Granlund e Lukka, 1998; Payne e O'Neil, 2019). Oyewo et al. (2019) destacam que a função da contabilidade gerencial deve realmente mudar para manter a relevância por meio de suporte contínuo para a gestão, o que se configura como uma evolução institucional da profissão contábil.

O quinto fator resultante da análise de componente principal agrupou atividades importantes para as questões gerenciais e estratégicas das organizações. As atividades estratégicas demonstram que o contador também atua como solucionador de problemas, consultor e parceiro de negócios, auxiliando e participando dos processos de tomada de decisão estratégica das organizações (Annisette e Trivedi, 2013; CA ANZ, 2017; Goretzki et al., 2013; Granlund e Lukka, 1998; Loach et al., 2017; Payne e O'Neil, 2019). Ou seja, o profissional da contabilidade assume um papel de gestor com competências mais genéricas, de

liderança, comunicação, pensamento crítico e de resolução de problemas (Howieson et al., 2014), quando o ambiente institucional lhe solicita ou lhe permite (Granlund e Lukka, 1998; Lawrence e Shadnam, 2008; Payne e O'Neil, 2019).

Esses resultados demonstram a sintonia dos stakeholders prioritários com as necessidades profissionais advindas do ambiente cultural e das constantes mudanças institucionais que se apresentam (Berry e Routon, 2020; Hanson, 2001; Howieson et al., 2014; Lee et al. , 2000; Watson, 2006), apesar das atividades para a profissão terem sido elencadas há tanto tempo (CFC, 1983). Porém, também demonstram que a conduta mais tradicional e rotineira da contabilidade ainda é bastante valorizada, carecendo de avanços voltados para a gestão dos negócios, permitindo a valorização da profissão visando a sustentabilidade dela no longo prazo.

Considerações Finais

Este estudo, partindo do pressuposto de que a matriz institucional se altera no tempo, provocando mudanças ambientais constantes, identificou os fatores que agrupam as atividades da profissão contábil valorizadas pelos seus stakeholders primários: contadores e usuários da contabilidade. Os resultados da pesquisa formaram 5 fatores, sendo três deles: atividades fiscais; estruturais e operacionais relacionadas com as atividades mais rotineiras e padronizadas da contabilidade. O quarto fator: atividades informacionais agrupou as atividades que demonstram os resultados advindos das atividades rotineiras, servindo de suporte para a tomada de decisão dos usuários da contabilidade, demonstrando o perfil gerencial do profissional da contabilidade apoiador do processo decisório. O quinto fator resultante: atividades estratégicas agrupou as atividades relacionadas com o que se percebe como atividades necessárias pelas mudanças do ambiente profissional e que vão sendo institucionalizadas ao longo do tempo. Ou seja, as atividades estratégicas são aquelas relacionadas com o profissional da contabilidade que resolve os problemas, que assessora e

participa da tomada de decisão, atuando como um parceiro de negócios, com competências mais genéricas, de liderança, comunicação, pensamento crítico e de resolução de problemas.

A formação dos cinco fatores sugere que os usuários atribuem graus de importância distintos em relação as atividades contábeis e essa percepção está relacionada com o potencial impacto dessas atividades na gestão das organizações e com as constantes mudanças ambientais enfrentadas por esses profissionais. Portanto, entende-se que a conduta da profissão contábil, apesar das atividades terem sido elencadas há tanto tempo, está mantendo a profissão valorizada e com tendência de manutenção no futuro, porque o perfil profissional tem se ajustado as necessidades demandadas pelas mudanças ambientais em que as organizações se inserem. Ou seja, os resultados demonstram a sintonia dos stakeholders prioritários com as necessidades profissionais advindas do ambiente cultural e das constantes mudanças institucionais que se apresentam. Por outro lado, também demonstram que a conduta mais tradicional e rotineira da contabilidade ainda é bastante valorizada, carecendo de avanços voltados para a gestão dos negócios, conforme preconizado pela literatura revisada, permitindo a valorização da profissão visando a sua sustentabilidade no longo prazo.

Por fim, destaca-se que o estudo apresentou limitações que podem ser consideradas em futuras pesquisas. Inicialmente partiu-se das atividades elencadas oficialmente pelo organismo regulador da profissão, não se ouvindo os profissionais da contabilidade sobre a sua execução e se outras atividades já foram incorporadas pelas práticas institucionalizadas. Também não se ouviu outros stakeholders da contabilidade além dos contadores e usuários selecionados que poderiam apresentar percepções diferenciadas. No que concerne as limitações metodológicas, embora a amostra seja significativa, se caracteriza como uma amostra coletada por conveniência, portanto, seus resultados não podem ser interpretados por porte de empresa, setor em que atuam ou grupo de respondentes. Além disso, utilizou-se como técnica a análise de componente principal, porém, em outros estudos, os fatores podem ser confirmados e utilizados em modelagens de equações estruturais. Ou ainda, as percepções de

usuários e profissionais da contabilidade podem ser corroboradas por entrevistas, enriquecendo os *insights* iniciais apresentados neste estudo.

REFERÊNCIAS

- Abdi, Hervé. (2003). Factor rotations in factor analyses. In M. Lewis-Beck, A. Bryman and T., *Encyclopedia of social sciences research methods*, 1-8. Sage.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2011). *CPA horizons 2025 report*. <http://www.aicpa.org/Research/CPAHorizons2025/DownloadableDocuments/cpa-horizons-report-web.pdf>.
- Al-Htaybat, K., Alberti-Alhtaybat, L., & Alhatabat, Z. (2018). Educating digital natives for the future: accounting educators' evaluation of the accounting curriculum. *Accounting Education*, 27(4), 333-357. <https://doi.org/10.1080/09639284.2018.1437758>.
- Annisette, M., & Trivedi, V. U. (2013). Globalization, paradox and the (un)making of identities: Immigrant Chartered Accountants of India in Canada. *Accounting, Organizations and Society*, 38(1), 1–29. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.08.004>.
- Barth, M. E. (2018). Accounting in 2036: A Learned Profession: Part I: The Role of Research. *The Accounting Review*, 93(6), 383–385. <https://doi.org/10.2308/accr-10627>.
- Berry, R., & Routon, W. (2020). Soft skill change perceptions of accounting majors: Current practitioner views versus their own reality. *Journal of Accounting Education*, 53, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100691>.
- Bowles, M., Ghosh, S., & Thomas, L. (2020). Future-proofing accounting professionals: Ensuring graduate employability and future readiness. *The Journal of Teaching and Learning for Graduate Employability*, 11(1), 1-21. <https://doi.org/10.21153/jtlge2020vol11no1art886>.
- Box, G. E. P. (1953). Non-normality and tests on variances. *Biometrika*, 40(3-4), 318-335. <https://doi.org/10.2307/2333350>.

BRASIL. (27 de maio de 1946). *Decreto-Lei nº 9.295*. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e dá outras providências. Brasília, Brasil.

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/decretolei9295.htm>.

Brennan, N., & Kirwan, C. (2015). Audit committees: practices, practitioners and praxis of governance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4), 466-493.

<https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1925>.

Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, L. (2017). Professional Accountants' Identity Formation: An Integrative Framework. *Journal of Business Ethics*, 142, 225–238.

<https://doi.org/10.1007/s10551-016-3157-z>.

Chartered Accountants - CA ANZ. (2017). The future of talent: Opportunities unlimited. CA ANZ and PwC. Sydney: Chartered Accountants. Acesso em 20 de 02 de 2021.

<https://www.charteredaccountantsanz.com/news-and-analysis/insights/research-and-insights/the-future-of-talent>

Conselho Federal de Contabilidade (1983). *Resolução nº 560*. Regulamentação da profissão de contador. <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaocfc560.htm>.

Churchill, G.A. (1979). A paradigm for developing better measures of marketing constructs, *Journal of Marketing Research*, Vol. 16, 64-73. <https://doi.org/10.2307/3150876>.

Cortina, Jose M. (1993). What is coefficient Alpha? An examination of theory and applications. *Journal of Applied Psychology*, 78(1), 98-104. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.78.1.98>.

Cronbach, Lee J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika* 16(3), 297-334. <https://doi.org/10.1007/BF02310555>.

DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1991). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: *The new institutionalism in organizational analysis*, 63-82. University of Chicago Press.

- Doan, D., Nguyen, L., & Thanh, H. (2020). Factors affecting the application of IFRS through the perceptions of business managers and auditors in Vietnam. *Problems and Perspectives in Management*, 18(1), 371-384. [http://dx.doi.org/10.21511/ppm.18\(1\).2020.32](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.18(1).2020.32).
- Durocher, S., Fortin, A., & Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 29-59. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.004>.
- Eddy, E. R., D'Abate, C. P., Tannenbaum, S.I., Givens-Skeaton, S., & Robinson, G. (2006). Key characteristics of effective and ineffective developmental interactions. *Human Resource Development Quarterly*, 17(1), 59-84. <https://doi.org/10.1002/hrdq.1161>.
- Figueiredo Filho, D.; Silva Junior, J. A. (2010). Visão além do alcance: uma introdução à análise fatorial. *Opinião Pública*, 16(1), 160-185. <https://doi.org/10.1590/S0104-62762010000100007>.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169–193. <https://doi.org/10.1007/s10551-005-3095-7>.
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24, 41-63. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>.
- Granlund, M., & Lukka, K., 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185–211. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0076>.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. 6. ed. Bookman.
- Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. *Behavioral Research Accounting*, 17, 89-109. <https://doi.org/10.2308/bria.2005.17.1.89>.

Hamilton, S. E. (2013). Exploring professional identity: The perceptions of chartered accountant students. *The British Accounting Review*, 45(1), 37–49.

<https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.12.002>.

Hanson, M. (2001). Institutional theory and educational change. *Educational Administration Quarterly*, 37(5), 637,661. <https://doi.org/10.1177/00131610121969451>.

Hicks, E., Bagg, R., Doyle, W., & Young, J. (2007). Canadian accountants: examining workplace learning. *Journal of Workplace Learning*, 19(2), 61-77.

<https://doi.org/10.1108/13665620710728457>.

Hiramatsu, K. (2018). Accounting in 2036: A Learned Profession: Part III: Accounting Education to Foster Learned Profession Globally. *The Accounting Review*, 93(6), 391–393.

<https://doi.org/10.2308/accr-10629>.

Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., Tempone, I., & Kent, J. (2014). Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. *Journal of Accounting Education*, 32(3), 259-275.

<https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2014.05.001>.

Humphrey, C. (2005). In the aftermath of crisis: Reflections on the principles, values and significance of academic inquiry in accounting: Introduction. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(2), 341–351. <https://doi.org/10.1080/09638180500127585>.

Ishola, A., Adeleye, S., & Tanimola, F. (2018). Impact of Educational, Professional Qualification and Years of Experience on Accountants' Job Performance. *Journal of Accounting and Financial Management*, 4(1), 32-44. <https://doi.org/10.5281/zenodo.1210796>.

Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1187-1210.

<https://doi.org/10.1108/09513570910999283>.

Kaiser, Henry F. (1968). A measure of the average intercorrelation. *Educational and Psychological Measurement*, 28, 245-247. <https://doi.org/10.1177/001316446802800203>.

- Kaiser, H. F. (1974). An index of factorial simplicity. *Psychometrika*, 39(1), 31–36.
<https://doi.org/10.1007/BF02291575>.
- Kaplan, R. S. (2011). Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice. *The Accounting Review*, 86(2), 367–383. <https://doi.org/10.2308/accr.00000031>.
- Kim, J. O.; Mueller, C. W. *Introduction to Factor Analysis*. California (USA): Sage Publications, 1978.
- Kuhlman, E. (2013). Sociology of professions: Towards international context-sensitive approaches. *South African Review of Sociology*, 44(2), 7–17.
<https://doi.org/10.1080/21528586.2013.802534>.
- Lattin, J., Carroll, J. D., & Green, P. E. (2011). *Análise de dados multivariados*. Cengage Learning.
- Lawrence, T. B. & Shadnam, M. (2008). Institutional Theory. In W. Donsbach. *The International Encyclopedia of Communication*. First Edition. John Wiley & Sons, Ltd.
- Lee, K., Carswell, J., & Alle, N. (2000). A Meta-Analytic Review of Occupational Commitment: Relations With Person - and Work-Related Variables. *Journal of Applied Psychology*, 85, 799-811. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.85.5.799>.
- Loach, K., Rowley, J., & Griffiths, J. (2017). Cultural sustainability as a strategy for the survival of museums and libraries. *International Journal of Cultural Policy*, 23(2), 186-198.
<https://doi.org/10.1080/10286632.2016.1184657>.
- Marsick, V.J. & Watkins, K.E. (2001), Informal and incidental learning. *New Directions for Adult and Continuing Education*, 89 (Spring), 25-34. <https://doi.org/10.1002/ace.5>.
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340-363. <http://www.jstor.org/stable/2778293>.
- Norusis, M.J. (1990). *SPSS Base System User's Guide*, SPSS, Inc., Chicago, IL.

Oyewo B, Ajibolade S. & Obazee A. (2019): The influence of stakeholders on management accounting practice. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 9(4), 295-324.

<https://doi.org/10.1080/20430795.2019.1619336>

Oyewo B. (2020). Outcomes of interaction between organizational characteristics and management accounting practice on corporate sustainability: the global management accounting principles (GMAP) approach, *Journal of Sustainable Finance & Investment*.

<https://doi.org/10.1080/20430795.2020.1738141>

Payne, L., & O'Neil, J. K. (2019). Cultural Sustainability in Higher Education. In W. Leal Filho (Ed.), *Encyclopedia of Sustainability in Higher Education*, 1-7. Springer.

Pratt, M. G., Rockmann, K. W., & Haufmann, J. B. (2006). Constructing professional identity: The role of work and identity learning cycles in the customization of identity among medical residents. *Academy of Management Journal*, 49(2), 235–262. <https://doi.org/10.2307/20159762>.

Scott, W. R. Unpacking institutional arguments. In *The new institutionalism in organizational analysis*, 164-182. University of Chicago Press.

Spanyi, A. (2006). It's time to change CFOs must move beyond their traditional financial scorekeeping role and also develop leadership skills in strategy and operations if they want to succeed today. *Strategic Finance*, 88(4), 31–35.

<https://link.gale.com/apps/doc/A152888884/AONE?u=anon~7a44e6b5&sid=googleScholar&xid=c44f70b0>.

Stevens, J., 1986, *Applied Multivariate Statistics for the Social Sciences*. Lawrence Erlbaum Associates.

Thomson, J. C. (2009). Closing the accounting talent gap. *The CPA Journal*, 79(12), 13–14. <https://www.cpajournal.com/2017/10/06/accounting-profession-committed-closing-skills-gap/>.

Tongur, S. & Engwall, M. (2014). The business model dilemma of technology shifts.

Technovation, 34, 525-535. <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2014.02.006>.

Watson, R. (2006). Is there a role for higher education in preparing nurses? *Nurse Education Today*, 26(8), 622–626. <https://doi.org/10.1016/j.nedt.2006.07.008>.

Williams, B., Onsman, A., & Brown, T. (2010). Exploratory factor analysis: A five-step guide for novices. *Journal of Emergency Primary Health Care*, 1-13. <https://doi.org/10.33151/ajp.8.3.93>.

Zandi, G., Chuan, T.K., Mansori, S. (2019) A study of accounting outsourcing decision: The case of Malaysian SMEs. *International Journal of Financial Research*, 10(5), 153-160.

<https://doi.org/10.5430/ijfr.v10n5p153>.

Caroline de Oliveira Orth

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2002) e em Ciências Jurídicas pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (2008), especialização em Controladoria e Contabilidade Internacional pela UNIFIN (2007) e mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (2013). Atua como professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - DCCA e do Núcleo de Estudos em Contabilidade - NECON da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Já atuou como professora convidada em cursos de pós-graduação e cursos de atualização em contabilidade e auditoria. Tem experiência na área de Auditoria Contábil, Governança Corporativa e Contabilidade Societária. Atualmente está cursando doutorado em contabilidade pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Clea Beatriz Macagnan

Visiting Research Scholar at Massachusetts Institute of Technology - MIT - Sloan School of Management (2015 and 2016). Ph.D. in Creation, Strategy, and management of companies - Universidad Autonoma de Barcelona (2007). Master in Communication Sciences - emphasis on semiotics - Universidade do Vale do Rio dos Sinos (1999). Degree in Business Administration from the Universidade do Vale do Rio dos Sinos (1992). Senior professor of the Graduate Program in Accounting and Finance. Coordinating research group at CNPq governance. Coordinator, from January 2010 to July 2014 the Graduation Program in Accounting and Finance. Development and Project Coordination: a Ph.D. course in Accounting, approved in 2012, approved by CAPES / Ministry of Education of Brazil. Development and Project Coordination: Master UNISINOS and CRCRS, period August 2011 to July 2013, approved by CAPES / Ministry of Education of Brazil. Development and Project Coordination: Master UNEMAT and UNISINOS July 2011 period to June 2013, approved by CAPES / Ministry of Education of Brazil.

Rosane Maria Seibert

Possui Doutorado em Ciências Contábeis (2017) pela UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Mestrado em Administração de Empresas - Ênfase em Finanças (1999) pela PUC/RJ - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Especialização em Administração Financeira (1991) e graduação em Ciências Contábeis (1987) pela UNIJUÍ - Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, graduação em Administração (2008) pela URI - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões e graduação em Ciências Econômicas (2021) pela UNOPAR - Universidade do Norte do Paraná. Tem vínculo empregatício de professora Tempo Integral na FuRI - mantenedora da URI - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões desde agosto de 1991. Atua como professora nas áreas de: Contabilidade e Finanças na Graduação e Pós-Graduação. Participa do corpo docente do curso de Mestrado Profissional em Gestão Estratégica das Organizações, onde é professora da disciplina de Finanças Corporativas.

Pseudônimos:

Autora 1 Caroline de Oliveira Orth = **Brasil**

Autora 2 Clea Beatriz Macagnan = **Espanha**

Autora 3 Rosane Maria Seibert = **Inglaterra**

**O VALUE RELEVANCE DAS PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO E DO VALOR JUSTO
EM FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIOS BRASILEIROS**

TRABALHOS NACIONAIS

AREA TEMATICA 1: INVESTIGACIÓN CONTABLE

TEMA 1.2: LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD INTERNACIONAL: EVIDENCIAS Y
DESAFÍOS DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN
FINANCIERA EN LOS PAÍSES INTERAMERICANOS

Tema Específico 1.2.1: Estado de utilización de las NIIF en los países de América y su impacto
en las normas nacionales

LEONY ALEXANDRE GABRIEL SOARES

Brasil

FERNANDO CAIO GALDI

Brasil

JOAQUIM DE ALENCAR BEZERRA

Diretor Nacional do Brasil - AIC

RESUMO

Este estudo tem como objetivo apontar as implicações da avaliação a valor justo trazidas pela ICVM 516/2011 no valor de mercado do patrimônio líquido dos FIs brasileiros. Adotou-se o modelo de avaliação de Ohlson para construir dois modelos de regressão. Usamos a variação trimestral no valor de mercado da cota e confrontamos com o valor do ajuste a valor justo total e decomposto pelo ativo de origem, a fim de capturar o *value relevance* da informação contábil. Encontramos evidências estatísticas de que a reavaliação a valor justo possui relação positiva com o retorno trimestral dos fundos após divulgação do resultado. Nossos resultados mostram que os números contábeis representados pelo valor justo, especialmente aqueles relacionados a imóveis para investimento, refletem informações relacionadas à avaliação de ativos. Provocamos ainda a discussão que, de acordo com os requisitos legais da ICVM 516/2011, a decisão de avaliação do valor justo tem relevância para o mercado brasileiro, uma vez que esse método de avaliação tem relação com o desempenho das cotas de FIs.

Palavras-chave: Value Relevance; Valor Justo; Fundos de Investimento Imobiliários Brasileiros.

1 INTRODUÇÃO

No decorrer da evolução da contabilidade os contadores tiveram que lidar com diversos paradigmas de mensuração e evidenciação do patrimônio que abriram questionamentos quanto à utilidade dos números contábeis (Ball & Brown, 1968).

O questionamento deriva, em parte, do desenvolvimento de práticas contábeis de adaptação para atender a novas situações à medida que elas surgem. Sendo, portanto, o resultado contábil considerado um agregado de componentes que não são homogêneos, definido por Ball e Brown (1968), como o resultado da aplicação de um conjunto de procedimentos a um conjunto de eventos sem outro significado definitivo absoluto.

Vários estudos surgiram nos últimos 50 anos com raízes intelectuais em Ball e Brown

(1968), os estudos buscaram preencher lacunas apontadas na década de 60 e que permanecem sendo alvo da pesquisa contábil em mercado de capitais (Kothari & Lima, 2019).

Os cinco principais rumos da pesquisa científica em contabilidade nas últimas 5 décadas, apontados por Kothari e Lima (2019), foram: *information content* (conteúdo/utilidade das informações sobre ganhos e outros números contábeis); a pontualidade dos ganhos e outros números contábeis; a eficiência do mercado em relação aos números contábeis; números contábeis e o ambiente de informações e as propriedades de ganhos anuais e trimestrais e ganhos de previsão.

Mais tarde, uma nova literatura, com essência em Ball e Brown (1968), seria conhecida como "a literatura de *value relevance*", que são estudos projetados para avaliar se determinados valores contábeis refletem as informações usadas pelos investidores na avaliação do patrimônio das empresas. Esses estudos geralmente usam o valor do patrimônio líquido (por exemplo, preço) como variável dependente com variáveis independentes, como ganhos e valores contábeis, juntamente com outros itens ou divulgações das demonstrações financeiras (Kothari & Lima, 2019).

Apesar de vários artigos apontarem a relação das informações contábeis com o movimento no preço das ações, ainda existe uma discussão sobre o poder informativo dessas informações (Basu et al., 2013).

As informações '*value relevant*' se associam estatisticamente ao valor de mercado do patrimônio líquido da firma, ou seja, ao preço das ações (Beisland, 2009). No caso específico dos fundos de investimento, essa associação estatística deve ser observada entre os valores contábeis e o preço das cotas, que representa o valor de mercado do patrimônio líquido deste segmento.

Dentre as diversas classificações dos fundos, destacam-se os Fundos de Investimento Imobiliários (FIIs), que são formados por grupos de investidores com o objetivo em comum de aplicar seus recursos em negócios de base imobiliária, de modo que possam obter ganhos por

meio da locação, venda ou arrendamento dos imóveis, dos rendimentos de títulos e valores mobiliários lastreados em imóveis ou da combinação dessas estratégias.

A legislação que rege a elaboração e publicação de suas demonstrações financeiras é a Instrução Normativa 516/2011 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que dispõe sobre os critérios contábeis de reconhecimento, classificação e mensuração dos ativos e passivos, bem como o reconhecimento das receitas, apropriação das despesas e evidenciação das demonstrações financeiras.

O setor imobiliário é caracterizado pelo uso intensivo de capital, tendo a maior parte dos ativos composta pelas propriedades para investimento. A ICVM 516, portanto, exige que os FIs adotem o critério de avaliação a valor justo e reavaliem suas propriedades para investimento continuamente (Arts. 6º e 7º).

Atualmente, os cotistas 'pessoa física' são tributados exclusivamente pelo ganho de capital na valorização das cotas. A alíquota é de 20%, de acordo com a legislação brasileira. No entanto, discute-se uma reforma tributária que prevê diminuir essa alíquota de 20% para 15%. Mas em contrapartida, o rendimento proveniente de aluguéis dos empreendimentos, tributado apenas para pessoas jurídicas, passará a ser taxado na pessoa física em 15% (Projeto de Lei nº 2.337/2021). Isso levanta uma discussão profunda a cerca da atual legislação e possíveis impactos neste mercado.

Diante do exposto, é possível inferir que, a forma como a contabilidade está sendo executada, ou seja, o padrão de apuração do lucro adotado pelos contadores pode não refletir a realidade econômica da empresa ou do fundo, perdendo assim seu potencial explicativo.

Esse contexto suscitou o seguinte questionamento: **O critério de avaliação a valor justo das propriedades para investimento em FIs brasileiros contribui para o *value relevance* da informação contábil?**

Para respondê-lo, este trabalho tem como objetivo apontar as implicações da avaliação a valor justo trazidas pela ICVM 516/2011 no valor de mercado do patrimônio líquido dos FIs

brasileiros.

Este estudo se justifica pela crescente procura dos investidores por alternativas de investimento mais rentáveis e seguras, juntamente com a demanda por novas classes de ativos e contribui para uma melhor compreensão da relevância dos números contábeis na tomada de decisão desses investidores em um ambiente pouco explorado, o de FII's. Além disso, pode ser usado pelos reguladores para direcionar as futuras diretrizes de avaliação para este segmento.

Nossos resultados mostram que os números contábeis representados pelo valor justo, especialmente aqueles relacionados a imóveis para investimento, refletem informações relacionadas à avaliação de ativos. Provocamos ainda a discussão que, de acordo com os requisitos legais da ICVM 516/2011, a decisão de avaliação do valor justo tem relevância para o mercado brasileiro, uma vez que esse método de avaliação tem relação com o desempenho das cotas de FII's.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 VALUE RELEVANCE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A partir da década de 60, Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) deram início a uma indústria de pesquisa no mercado de capitais, ambos investigando o conteúdo informacional dos números de receita contábil. Observando o número de artigos publicados nos últimos 10 anos (ou seja, 2008–2018), os estudos do tipo “anúncio de resultados” continuam sendo uma área ativa de pesquisa (Kothari & Lima, 2019).

Desde o surgimento da teoria contábil positiva, em 1970, muitos duvidaram se os números contábeis transmitiam informações úteis ou uma avaliação precisa da saúde financeira de uma empresa. Kothari (2001) afirma que houve um crescente interesse dos pesquisadores contábeis em temas como *valuation* e análise fundamentalista, que se utilizam dos demonstrativos contábeis na busca da explicação e avaliação do valor intrínseco da empresa.

A análise fundamentalista implica o uso das informações contábeis atuais e passadas, em conjunto com informações da indústria e dados macroeconômicos para chegar ao valor intrínseco

de um investimento. A diferença entre o preço atual e o valor intrínseco é uma indicação das recompensas esperadas para decisões de investimento (Kothari, 2001).

Essas decisões baseadas nos números contábeis traduzem as pesquisas de *value relevance*, que geralmente usam o valor de mercado do patrimônio líquido, ou seja, o preço das ações, como variável dependente e os lucros e números contábeis como variáveis independentes, juntamente com outros itens das demonstrações financeiras (Barth, Li & McClure, 2019), principalmente no tocante à adoção ao valor justo (Kothari & Lima, 2019).

Kang e Zhao (2010) empregaram os modelos de retorno de ações e de níveis de preços para avaliar o *information content* e o *value relevance* da depreciação para os setores REIT e não REIT. Os autores relataram uma série de descobertas importantes à cerca da potencialidade dos números de despesa e patrimônio.

Várias pesquisas sobre ‘por que os gerentes escolhem os métodos contábeis que fazem?’, ‘por que periodicamente os alteram?’, ‘por que fazem *lobby* por determinadas políticas contábeis?’ e por que fazem as escolhas da política contábil (por exemplo, provisão discricionária) que fazem?’ levaram a vastas literaturas sobre “gerenciamento de resultados” e “qualidade dos resultados” (Kothari & Lima, 2019).

Uma das vias apontadas nos estudos de Kothari e Lima (2019) trata da oportunidade dos lucros contábeis. Partindo do pressuposto de que a maior parte das informações do lucro já está incorporada ao preço no momento do anúncio do resultado e por isso tal informação perde oportunidade, alguns estudos investigaram as “mídias mais rápidas”. Skinner (1994), por exemplo, desenvolveu a justificativa de que o risco de litígio pode induzir os gerentes a divulgar voluntariamente más notícias mais cedo ou mais tarde.

Nesse sentido, Kothari e Lima (2019) apontam que vários pesquisadores estudaram a oportunidade dos números contábeis, como ganhos, de várias perspectivas. O traço comum que liga esses estudos é que eles enfocam nas forças econômicas que moldam os padrões contábeis e o impacto resultante sobre a oportunidade em incorporar boas e más notícias.

Utilizando este conceito, os estudos de Jenkins, Kane e Velury (2009) incluíram medidas de ciclos econômicos, classificados em “expansão” e “recessão”. Segundo os autores, a relevância dos lucros reportados é realmente maior durante a recessão econômica do que as expectativas de lucros futuros. Por outro lado, verificaram que a relevância dos lucros futuros esperados é maior durante as expansões, período em que a associação entre informações contábeis pelo custo histórico e oportunidades de crescimento futuro provavelmente enfraquece.

Além disso, a demanda por uma contabilidade mais conservadora pelos investidores provavelmente aumenta devido à maior incerteza sobre os resultados futuros. Ser mais conservador implica que as más notícias se refletem nos ganhos de maneira mais oportuna em relação às boas notícias (Jenkins *et al.*, 2009).

Assim, há uma maior desconexão entre os lucros históricos e as oportunidades de crescimento futuro, como resultado, os investidores presumivelmente dependerão mais de fontes de informações não históricas para obter expectativas sobre desempenho e lucros futuros. Como tal, é provável que a relevância do valor do relatório contábil diminua durante as expansões (Jenkins *et al.*, 2009).

Alguns dos trabalhos citados em Kothari e Lima (2019) usam números das demonstrações financeiras para prever mudanças nos lucros e, eventualmente, retornos futuros e, assim, formar posições compradas e vendidas de portfólio. Ainda, acredita-se que informações não financeiras podem formar previsões de mudanças nos lucros futuros além do que é transmitido pelas informações nos lucros correntes, aumentando assim o conjunto de informações com *value relevance* (Ou, 1990).

Expandindo para as características do ambiente de informações, percebeu-se que uma parte significativa das informações contidas nos lucros anuais é incorporada aos preços das ações antes da data de divulgação dos lucros, o que incentivou estudos sobre o ‘ambiente informacional pré anúncio de resultados’ por vários pesquisadores e verificaram que os preços reagem a características que se baseiam na listagem em bolsa, no tamanho da empresa e até

mesmo em práticas de governança e regulações (Atiase, 1985, 1987).

Inobstante, Beyer *et al.* (2010) analisou os efeitos de uma mudança obrigatória nas exigências de divulgação e constatou que a maioria dos estudos empíricos não incorpora outros aspectos do ambiente de informações corporativas, como a produção de informações por terceiros ou o incentivo à divulgação voluntária de informações.

Para Beyer *et al.* (2010), é provável que um padrão que reduza a capacidade de gerenciar ganhos também reduza a disposição dos gerentes de emitir previsões voluntárias, mas simultaneamente aumenta a informatividade de quaisquer previsões emitidas. Sendo assim, faz-se necessário considerar múltiplos aspectos do ambiente de informações corporativas, a fim de concluir se ele se torna mais ou menos informativo em resposta a uma mudança no ambiente de divulgação.

Recentemente, Badu e Appiah (2018) examinaram em que medida as informações contábeis explicam a variação nos preços das ações das empresas listadas na Bolsa de Gana e descobriram que os lucros explicam uma variação mais alta dos valores do mercado de ações na Bolsa de Gana em comparação com o valor contábil do patrimônio líquido.

No entanto, o estudo constata que o *value relevance* da informação contábil diminuiu significativamente no período 2005-2014, contribuindo para a hipótese de eficiência do mercado, mostrando como os preços das ações refletem as informações contábeis produzidas pelas empresas ganenses.

Em uma avaliação criticamente mais profunda dos estudos de *value relevance* das informações contábeis, Azar, Zakaria e Sulaiman (2019), identificaram que as associações entre números contábeis e avaliações de patrimônio líquido têm implicações ou inferências limitadas para os usuários das informações contábeis. Segundo os autores, embora existam muitos estudos de *value relevance*, sua assistência aos usuários que precisam de informações qualificadas (relevantes e confiáveis) ainda parece modesta.

2.2 MERCADO BRASILEIRO DE FIIS

O conceito de fundos de investimento imobiliários surgiu na década de 90, com a publicação da Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993 e da Instrução CVM nº 205, de 14 de janeiro de 1994, com posteriores alterações advindas das Instruções Normativas nº 389, de 3 de junho de 2003; nº 418, de 19 de abril de 2005; nº 455, de 13 de junho de 2007; e nº 472 de outubro de 2008.

Atualmente, a constituição, a administração, o funcionamento, a oferta pública de distribuição de cotas e a divulgação de informações dos FIs estão dispostas na Instrução Normativa da CVM nº 472 de outubro de 2008, com as modificações introduzidas pelas instruções CVM nº 478/09, 498/11, 517/11, 528/12, 554/14, 571/15, 580/16 e 604/18. Enquanto que os critérios contábeis de reconhecimento, classificação e mensuração dos ativos e passivos, assim como o reconhecimento de receitas, a apropriação de despesas e a evidenciação das demonstrações financeiras dos FIs são regidos pela Instrução Normativa nº 516 da CVM de 29 de Dezembro de 2011.

Segundo a ICVM 516/11, os FIs consistem na comunhão de recursos, captados por meio do sistema de distribuição de valores mobiliários, destinados à aplicação em empreendimentos imobiliários (Art. 2º). Nos quais os rendimentos distribuídos são provenientes da locação ou arrendamento de imóveis do seu portfólio, dos juros dos títulos investidos e/ou do ganho de capital obtido na venda dos direitos reais sobre bens imóveis.

Hodiernamente, está em funcionamento cerca de 500 FIs no Brasil, com patrimônio líquido total em torno de 143 bilhões de reais, segundo os dados da CVM¹. Os FIs são regulados, fiscalizados e têm seu funcionamento autorizado pela CVM e são constituídos sob a forma de condomínio fechado, ou seja, as suas cotas não podem ser resgatadas a qualquer momento. Conforme o Art. 2º da ICVM 516/2011, “o resgate só pode ocorrer em caso de liquidação do fundo, deliberada pela assembleia geral de cotistas, ou no término do prazo de duração, quando

¹ https://cvmweb.cvm.gov.br/swb/default.asp?sg_sistema=fundosreg, acesso em 08/05/2020.

houver.”

Diferentemente do proprietário de um imóvel, o cotista de um FII não poderá exercer qualquer direito real sobre os imóveis e empreendimentos integrantes do patrimônio do fundo. Por conseguinte, ele também não responde pessoalmente por qualquer obrigação legal ou contratual do administrador ou relativa aos imóveis integrantes do fundo (Art. 8º).

Os ativos adquiridos pelo fundo são fundamentais na determinação da relação entre risco e retorno. Estes ativos podem ser de diversas naturezas, segundo a regulação vigente, em seu Art. 45º:

Além de poder adquirir direitos reais sobre bens imóveis, o FII pode também ter outros tipos de aplicações, a saber: letras de crédito imobiliário - LCI; letras hipotecárias - LH; cotas de outros FII; certificados de potencial adicional de construção - CEPAC; certificados de recebíveis imobiliários - CRI; cotas de fundos de investimento em direitos creditórios – FIDC, que tenham como política de investimento, exclusivamente, atividades permitidas aos FII; além de valores mobiliários de emissores cujas atividades preponderantes sejam permitidas aos FIIs.

A Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais – AMBIMA classifica os FIIs em dois níveis, sendo o primeiro chamado de “Mandato”, o qual determina o objetivo do fundo de acordo com a finalidade do investimento, se para renda, desenvolvimento, venda ou híbrido.

Já o segundo nível classifica o fundo por tipo de “Gestão”: sendo passiva, quando as aplicações são realizadas conforme especificado em regulamento ou buscam acompanhar um indicador do setor; e ativa, na qual não há especificações, as decisões de investimentos ficam a critério do gestor.

No tocante à rentabilidade para o investidor, a Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993, estabeleceu para os FIIs a obrigatoriedade de distribuição de rendimentos de, no mínimo, noventa e cinco por cento dos lucros auferidos, apurados segundo o regime de caixa semestralmente.

Posteriormente, em 2005, a Lei 11.196, em seu art. 125, que alterou o art. 3º da Lei nº 11.033/04, determinou que os rendimentos recebidos pelos cotistas Pessoas Físicas serão

isentos de Imposto de Renda, quando as seguintes condições forem atendidas, cumulativamente:

“I - o quotista beneficiado tiver menos do que 10% das quotas; II - o Fundo tiver no mínimo 50 quotistas; e III - as quotas do Fundo forem negociadas exclusivamente em bolsa de valores ou mercado de balcão organizado.”

Se as condições citadas não forem atendidas, o Imposto de Renda incidirá na alíquota de 20% sobre o rendimento distribuído. Vale ressaltar que eventuais ganhos de capital, obtidos na venda ou no resgate de cotas dos FIs, estão sujeitos à incidência em mesma alíquota de 20% (Guia CVM, 2015).

Contudo, observa-se que grande parte dos FIs distribui, voluntariamente, em periodicidade mensal, o que não os caracteriza como de renda fixa, tanto pelos riscos do empreendimento (inadimplência de um inquilino, vacância de um imóvel entre outros), quanto pelo fato de o valor de mercado de suas cotas oscilar (Guia CVM, 2015).

Explorando com mais profundidade os riscos envolvidos nos investimentos em FIs, podemos destacar alguns principais, segundo o Guia CVM (2015), a saber:

Risco de mercado – eventos externos que podem afetar os fundos que detêm determinados tipos de ativos, ou imóveis localizados em região geográfica específica; Riscos relativos ao mercado imobiliário – uma economia em recessão pode ocasionar a redução na ocupação dos imóveis, e conseqüentemente, a receita do fundo, pela vacância de seus imóveis, mas também pela redução nos valores dos aluguéis; Risco de liquidez – os titulares de cotas de FI podem ter dificuldade em realizar a venda de suas cotas no mercado secundário, visto que sua constituição se dá por meio de condomínios fechados, sem a possibilidade de resgate antecipado; Risco de crédito das aplicações financeiras – as aplicações realizadas no fundo não contam com garantia da administradora, da gestora, dos coordenadores, de qualquer mecanismo de seguro; ou, ainda, do Fundo Garantidor de Créditos – FGC, podendo ocorrer perda total do capital investido pelos cotistas.

Além dos riscos supracitados, é preciso analisar, também, os custos incorridos neste tipo de investimento, pois eles serão determinantes na rentabilidade auferida pelo investidor. Para negociar as cotas do FI em bolsa ou mercado organizado, o investidor incorrerá em taxas de corretagem, emolumentos, taxa de administração e, em alguns casos, taxas de custódia e de *performance* ou desempenho, tais taxas afetam diretamente o patrimônio do fundo e,

consequentemente, o valor das cotas.

Há outras despesas que também impactam o patrimônio líquido, tais como: impostos; despesas com o auditor independente, formador de mercado, registro para negociação das cotas em bolsa de valores; comissões pagas sobre compras e vendas de bens do FII; manutenção, conservação e reparos de imóveis integrantes do patrimônio do fundo, entre outras (Guia CVM, 2015). Todos os encargos devem ser analisados criteriosamente, conforme apresentado no prospecto do fundo e nos demonstrativos divulgados periodicamente.

No tocante às exigências de divulgação dos FIIs, podemos classificá-las em periódicas, em que constam os informes mensais, trimestrais, semestrais e anuais; e em eventuais, nas quais estão os fatos relevantes, as decisões da assembleia geral e outros. Dentre as modificações trazidas pela Instrução Normativa CVM nº 472 de 2008, uma série de informações passou a ser divulgadas aos cotistas, permitindo o acesso a dados mais detalhados sobre o desempenho do fundo, pela seguinte periodicidade:

I – mensalmente, até 15 (quinze) dias após o encerramento do mês, o formulário eletrônico cujo conteúdo reflete o Anexo 39-I; II – trimestralmente, até 45 (quarenta e cinco) dias após o encerramento de cada trimestre, o formulário eletrônico cujo conteúdo reflete o Anexo 39-II; III – Revogado; IV – Revogado; V – anualmente, até 90 (noventa) dias após o encerramento do exercício: a) as demonstrações financeiras; c) o relatório do auditor independente; e d) o formulário eletrônico cujo conteúdo reflete o Anexo 39-V; VI – anualmente, tão logo receba, o relatório dos representantes de cotistas; VII – até 8 (oito) dias após sua ocorrência, a ata da assembleia geral ordinária; e VIII – no mesmo dia de sua realização, o sumário das decisões tomadas na assembleia geral ordinária (ICVM 472/2008, art. 39).

Dentre as principais mudanças trazidas pela ICVM 571/2015 à ICVM 472/2008, está a transferência das informações iminente contábeis para o Informe Trimestral e a manutenção, no Informe Mensal, dos dados relativos à composição da carteira e ao desempenho das cotas no referido mês, que, conforme o superintendente de relações com investidores institucionais, Francisco Santos², garante que “os cotistas se mantenham bem informados sobre

² CVM edita regra sobre fundo de investimento imobiliário em 25/11/2015, recuperado em: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2015/20151125-3.html>

seus investimentos”.

2.3 MODELOS DE AVALIAÇÃO – CUSTO X VALOR JUSTO

Na elaboração das demonstrações contábeis, a ICVM 516/2011 exige que, após classificação inicial pelo custo histórico, o fundo mensure continuamente os ativos pelo valor justo e reconheça os ganhos ou perdas não realizados diretamente no resultado. O valor justo, conforme o Art. 7º §1º consiste no “valor pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes independentes, conhecedoras do negócio e dispostas a realizar a transação, sem que represente uma operação forçada”.

Segundo Zi, Hassan e Embongo (2014) há uma relação insignificante entre as reavaliações do valor justo (conta de resultado) e o preço de suas ações, eles atribuem esse resultado à falta de conscientização dos investidores sobre o efeito de ganhos ou perdas não realizados decorrentes de alterações no valor justo das propriedades de investimento (excedente de reavaliação) na tomada de decisão, entretanto, fornecem evidências de que o valor justo das propriedades para investimento (conta patrimonial) possui *value relevance*.

Em seus estudos, Lourenco e Curto (2008) investigaram o *value relevance* do modelo de custo e do valor justo para propriedades de investimento no setor imobiliário em quatro países europeus e descobriram que, em geral, os investidores diferenciam o reconhecimento pelo custo histórico e pelo valor justo, mas eles não distinguem as implicações de avaliação do valor justo reconhecido das propriedades para investimento nos quatro países analisados.

Nesse mesmo sentido, Pappu e Devi (2011) e Ishak, Saringat, Ibrahim e Wahab (2012) estudaram o *value relevance* das informações sobre propriedades para investimento reconhecidas a custo histórico e pelo valor justo em empresas do setor imobiliário na Malásia e seus resultados mostraram que o modelo de custo histórico é mais relevante que o modelo de valor justo, pois os investidores se sentem mais confortáveis usando o modelo de custo do que o modelo de valor justo.

Inobstante, outros estudos apontaram que as informações do valor justo são mais

relevantes para os investidores e devem refletir-se no preço das ações (Dietrich, Harris, & Muller, 2001; Herrmann, Saudagaran, & Thomas, 2006; Hassan & Mohd-Saleh, 2010; Zi, Hassan & Embongo, 2014). O foco no setor imobiliário é que a estrutura e a principal atividade são diferentes de outros setores. Este setor possui diretrizes próprias e a propriedade para investimento representa a maior parte de seus ativos totais e afeta diretamente sua renda (Hassan & Embongo, 2014).

3 METODOLOGIA

3.1 DESCRIÇÃO DA PESQUISA

Para responder o problema de pesquisa, utilizou-se uma pesquisa bibliográfica e análise documental de leis, normas e instruções do órgão regulador. A pesquisa também possui caráter exploratório, buscando compreender as implicações trazidas pela legislação específica sobre a elaboração e publicação das demonstrações contábeis para FIIs.

O método de análise é considerado quantitativo, pois se utiliza de um modelo de regressão, com dados em painel desbalanceado, que verifica o impacto da divulgação da informação no valor de mercado das cotas do fundo.

O campo de investigação é mercado imobiliário brasileiro, mais especificamente, os FIIs registrados na CVM e com publicação de suas demonstrações contábeis a partir do 4º trimestre de 2016, período mais antigo no qual as informações se encontram disponíveis pela CVM³, até o 4º trimestre de 2019, último período com informações publicadas antes da pandemia⁴ ocorrida em 2020.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A amostra foi delimitada a partir de uma população composta por fundos de investimentos imobiliários com registro na CVM, sendo um total de 496 fundos, sendo excluídos os fundos que

³ <https://fnet.bmfbovespa.com.br/fnet/login>

⁴ <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-03/organizacao-mundial-da-saude-declara-pandemia-de-coronavirus>

não apresentaram dados no período estudado ou que não possuíam dados de negociação em bolsa ou balcão organizado, resultando em uma amostra de 126 FII's⁵.

3.3 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS

A coleta de dados se baseou especialmente no acervo de documentação da CVM, por meio da base de dados Economatica©. Para efeito de análise, foram utilizados os informes periódicos trimestrais, de 1/2017 a 4/2019, tendo em vista ser a menor periodicidade de publicações referentes às informações iminentemente contábeis, totalizando 12 trimestres.

Com base nos informes foram extraídos os dados relativos ao Patrimônio Líquido, Resultado e Despesas do fundo e, ainda, informações qualitativas, como a estratégia de gestão do fundo, segmento de atuação, mandato e idade que serão quantificados de modo a inseri-los no modelo econométrico proposto. O método de coleta foi manual, no qual acessamos os PDFs um por um, coletamos as informações citadas e tabulamos em uma única base.

Os dados referentes ao valor de mercado das cotas foram extraídos da base de dados Economatica©, no último dia do segundo mês subsequente após a data de referência do demonstrativo (aproximadamente 60 dias depois), essa consideração é feita porque o art. 39 da ICVM 472/2008 exige que todos os FII's anunciem seu relatório trimestral dentro de um período máximo de 45 dias após o encerramento do trimestre, porém verificamos que grande parte dos FII's divulga com atraso.

3.4 MODELO DE ANÁLISE

Os dados serão tratados e agrupados para serem testados nas Equações 1 e 2, propostas por este estudo.

$$RET_{it} = \alpha + \beta_1 AJU_{it-1} + \beta_2 LnPL_{it-1} + \beta_3 RES_{it-1} + \beta_4 MAND_{it-1} + \beta_5 SEGM_{it-1} + \beta_6 GEST_{it-1} + \beta_7 COT_{it-1} + \beta_8 DADE_{it-1} + \beta_9 TXADM_{it-1} + \beta_{10} VOL_{it-1} + Trimestre + Fundo + \varepsilon_{it-1} \quad (1)$$

⁵ A amostra é composta por 126 FII's que possuíam todos os dados disponíveis para o estudo em pelo menos um dos períodos. Durante os trimestres analisados nem todos os 126 FII's apresentaram as informações necessárias para o estudo, logo, analisamos de forma desbalanceada.

Adotou-se o modelo de avaliação de Ohlson (Ohlson, 1995) para construir ambos os modelos de regressão. Tendo, a Equação 1, como variável dependente o retorno trimestral do fundo imobiliário RET_{it} , representada pela variação no preço de mercado da cota dentro do trimestre e como variáveis independentes o valor do ajuste total realizado no trimestre, o logaritmo natural do PL, o resultado líquido desconsiderando o valor do ajuste, o mandato, o segmento, a gestão, a quantidade de cotas emitidas, a idade, a taxa de administração e a volatilidade.

$$RET_{it} = \alpha + \beta_1 AJU_{prop_{it-1}} + \beta_2 AJU_{est_{it-1}} + \beta_3 AJU_{aplic_{it-1}} + \beta_4 \ln PL_{it-1} + \beta_5 RES_{it-1} + \beta_6 MAND_{it-1} + \beta_7 SEGM_{it-1} + \beta_8 GEST_{it-1} + \beta_9 COT_{it-1} + \beta_{10} IDADE_{it-1} + \beta_{11} TXADM_{it-1} + \beta_{12} VOL_{it-1} + \text{Trimestre} + \text{Fundo} + \varepsilon_{it-1} \quad (2)$$

A Equação 2 possui a mesma variável dependente, o retorno trimestral do fundo imobiliário RET_{it} , diferenciando-se do modelo 1 por decompor a variável Ajuste Total pelo respectivo ativo de origem, resultando em quatro variáveis distintas (ajuste a valor justo das propriedades para investimento, do estoque, das aplicações financeiras e dos títulos e valores mobiliários).

Para capturar o efeito da avaliação a valor justo, geramos uma nova variável a partir da subtração do saldo de ajuste total do resultado líquido contábil (Resultado líquido contábil – Ajuste total), de modo a evidenciar o resultado da empresa, desconsiderando os ajustes a valor justo, como se os ativos estivessem continuamente registrados a custo histórico. Baseando-se na revisão de literatura, outras variáveis, financeiras e não financeiras, foram acrescentadas aos modelos, conforme Tabela 1.

TABELA 1: DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS

Variável	Descrição	Relação Esperada
RET	Retorno trimestral (variação no preço de mercado da cota em %)	
AJU	Ajuste Total ao valor justo dos ativos do fundo no trimestre em relação ao PL	Positiva
AJU^{prop}	Ajuste ao valor justo das propriedades para investimento no trimestre em relação ao PL	Positiva
AJU^{est}	Ajuste ao valor justo dos estoques no trimestre em relação ao PL	Positiva
AJU^{aplic}	Ajuste ao valor justo das aplicações financeiras/TVM no trimestre em relação ao PL	Positiva
InPL	Logarítmo Natural do Patrimônio líquido ao final de cada trimestre	Positiva
RES	Resultado contábil/financeiro, desconsiderando os ajustes, no	Positiva

	trimestre em relação ao PL	
TXADM	Taxa de administração no trimestre em relação ao PL	Negativa
MAND	Mandato/Finalidade do investimento (variável <i>dummy</i> para cada tipo de mandato)	Positiva/Negativa
SEGM	Segmento de atuação do fundo (variável <i>dummy</i> para cada tipo de segmento)	Positiva/Negativa
GESTÃO	Tipo de Gestão (Ativa ou Passiva) (variável <i>dummy</i> 1 para gestão ativa e 0 para gestão passiva)	Positiva/Negativa
IDADE	Idade do fundo em meses	Positiva
InCOT	Logaritmo Natural do N° de Cotas emitidas	Positiva/Negativa
VOL	Volatilidade anual do fundo nos últimos 60 meses, com data base no trimestre em %	Positiva
ANO	<i>Dummy</i> de ano	
I	Fundo (variável <i>dummy</i> para cada empresa)	
T	Trimestre (variável <i>dummy</i> para cada trimestre)	

Fonte: Elaboração própria

As variáveis contábeis – Ajustes a valor justo, Despesa de Administração e Resultado Líquido – foram relativizadas pelo valor do Patrimônio Líquido – e, posteriormente, aplicou-se o logaritmo natural ao valor do PL e no nº de cotas emitidas. A taxa de administração se refere à remuneração do administrador. Como forma de padronização das taxas, considerou-se o valor cobrado, trimestralmente, dos fundos, como remuneração paga ao administrador e calculada sua porcentagem trimestral sobre o Patrimônio Líquido.

As demais variáveis podem apresentar relação positiva ou negativa com o retorno do fundo, com exceção da idade e da volatilidade que são esperadas relações positivas, pois fundos mais antigos tendem a ter melhores performances e fundos mais arriscados, como é o caso de Shoppings e Fundos de Fundos, tendem a ter retornos mais levados.

A fim de tratar a presença de *outliers* (pontos fora da curva) na amostra, empregou-se o comando *winsor* no Stata nas variáveis contábeis e de mercado a 0,5% e 99,5%. As demais variáveis qualitativas – Mandato, Segmento, Gestão e Mercado de Negociação – foram calculadas como *dummies* (1 para verdadeiro, 0 para falso). Por fim, utilizamos *dummies* para controlar os efeitos fixos de tempo (12) e empresa (126).

4 RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os resultados dos procedimentos estatísticos

utilizados para análise dos fundos de investimento imobiliários, a fim de atingir o objetivo da pesquisa e descrever seus principais aspectos.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A primeira parte da análise dos resultados parte da estatística descritiva, na qual constam o número total de observações, a média, o desvio padrão e os valores mínimo e máximo observados, conforme Tabela 2.

TABELA 2 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA

VAR	Nº de Obs.	Média	Desvio Padrão	Mín	25%	50%	75%	Máx
RET (%)	725	3,4020	10,3877	-24,6753	-0,1190	0,4587	1,6326	59,7069
AJU (%)	725	1,0574	4,9599	-23,4099	0,0000	0,0000	1,4085	27,6100
AJUaplic(%)	725	0,4005	1,7031	-7,1710	0,0000	0,0000	0,0000	10,6600
AJUprop (%)	725	0,6454	4,4444	-22,2543	0,0000	0,0000	0,0000	27,6100
AJUest (%)	725	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
RES (%)	725	1,7742	2,4381	-10,1811	0,9651	1,7316	2,5258	18,0420
InPL	725	19,1468	0,9879	16,7637	18,5007	18,9892	19,5513	22,0502
TXADM (%)	725	0,1653	0,1440	0,0000	0,0691	0,1287	0,2191	0,8977
VOL	725	3,4409	16,5924	0,0000	0,0000	0,0000	2,3369	204,5377
IDADE	725	73,8162	34,1350	3,4304	55,7295	77,9745	94,4048	282,5845
InCOT	725	14,1267	1,7933	4,6052	13,4372	14,3159	14,8971	18,9972

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise das variáveis contábeis será feita em relação ao PL, conforme mencionado na seção anterior e, como se pode observar na Tabela 2, o número total de observações na amostra é de 725, coletadas em 126 fundos durante o período de 12 trimestres.

Analisando a variável dependente, Retorno observado, verifica-se uma média de retorno trimestral dos fundos de 3,40%, com retorno mínimo de 24,67% negativo e máximo de 59,71% positivo, indicando que, dentre os fundos analisados, observam-se períodos de lucro e prejuízo.

Já em relação às variáveis independentes, ressalta-se que a maior parcela do Ajuste Total observado é composta pelo Ajuste a valor justo das propriedades para investimento (AJUprop) e apenas uma pequena parcela é composta pelas demais variáveis de ajuste a valor justo (dos títulos e valores mobiliários, das aplicações financeiras e dos estoques, em ordem decrescente de representatividade). A média de ajuste total observada é de 1,06% do PL, com o mínimo de -

23,41% e máximo de 27,61% do PL, no qual o ajuste das propriedades para investimento corresponde, em média, a 0,65% do PL, com o mínimo de -22,25% e o máximo de 27,61% em relação ao PL.

Em média, os fundos apresentaram um resultado líquido, desconsiderando o efeito dos ajustes, de 1,77% do PL, com o mínimo de -10,18% do PL (prejuízo) e máximo de 18,04% do PL (lucro). O resultado aponta que, em média, os fundos de investimento imobiliários apresentaram lucro líquido nos trimestres observados.

Como medida de risco, adotamos a volatilidade anual dos fundos, calculada nos últimos 60 meses que antecedem o trimestre analisado. A média observada foi de 3,44% a.a., indicando uma baixa volatilidade em relação aos demais tipos de ativos que compõem o mercado financeiro.

Os fundos analisados possuem idade média de 73 meses, aproximadamente 6 anos, sendo o fundo mais jovem com 3 meses e o mais antigo com 282 meses, cerca de 23 anos. A taxa de administração média trimestral é de 0,16%, que calculada para o ano resultaria em, aproximadamente, 0,65% a.a. corroborando com estudos semelhantes que encontraram uma taxa média mensal de 0,06% (0,72% a.a.) (Silva & Galdi, 2017).

Por fim, analisando as variáveis *dummies*, temos as seguintes estatísticas descritivas. **Gestão:** 404 observações se referem a fundos com gestão ativa (55,72%) e 321 gestão passiva (44,28%). **Mandato:** 51,03% observações se referem a fundos com a finalidade de gerar renda – aluguel ou arrendamento, 25,38% são fundos com a finalidade de rendimento em títulos e valores mobiliários, 12,14% são híbridos, possuem mais de uma fonte de rendimento, e 11,45% atuam com o desenvolvimento de empreendimentos para venda posterior ou aquisição de renda no futuro. **Segmento:** 25,79% são fundos do segmento de lajes corporativas, 8% são de logística, 3,17% são do segmento residencial, 9,79% do segmento de shoppings, 26,07% são do segmento de papéis – títulos e valores mobiliários, 27,18% são de outros segmentos – diversos ou híbridos, mais de um segmento. Níveis de apuração de cálculo do valor justo dos ativos. Conforme verificado, cerca de 96% dos fundos que efetuaram algum tipo de ajuste utilizaram o nível 3 de

apuração, que se trata do cálculo pelo fluxo de caixa descontado.

4.2 ANÁLISE DE REGRESSÃO

Os modelos propostos foram construídos a fim de analisar a relação existente entre as variáveis representativas da avaliação a valor justo dos ativos, conforme exigido pela ICVM 516/2011, e a variável de retorno dos FIIs, seus resultados estão dispostos na Tabela 3 a seguir.

TABELA 3 – RESULTADOS DAS REGRESSÕES

VARIÁVEIS	Eq. 1 RET	Eq. 2 RET
AJU	30,6887***	
AJUaplic		94,5571***
AJUest		44,6366
AJUprop		15,6565***
RES	23,2843	24,8479*
InPL	1,1167	0,9328
TXADM	-1070,477**	-1123,249***
VOL	0,00632	0,0054
IDADE	0,0117	0,0092
InCOT	0,1969	0,2418
Segmento		
Lajes Corporativas	0,7210	0,9441
Logística	0,4952	0,1540
Shoppings	-0,3721	-0,2227
TVM	-1,8872	-1,7851
Residencial	0,1362	1,1250
Mandato		
TVM	2,4570	3,7886
Renda	-1,2854	-0,3244
Desenvolvimento	-2,7286	-2,3775
Gestão		
Ativa	-0,1634	-0,2264
Constant	-22,1959	-19,3559
Observations	725	725
R-squared	68,17%	68,37%

*** p<0,01, ** p<0,05, * p<0,1

Fonte: Resultados da pesquisa.

Os resultados da Equação 1 demonstram que as variáveis de Ajuste Total, Patrimônio Líquido e Volatilidade influenciam o retorno dos FIIs com 99% de confiança e Resultado Líquido influencia com 90% de confiança. O mesmo resultado foi encontrado pela Equação 2, porém, dentre as variáveis de ajuste, apenas o Ajuste das propriedades para investimento foi significativa a 1% e a variável de Ajuste das aplicações foi significativa a 10%.

Esses resultados podem ser justificados pelo fato de a maior parte do Ajuste Total ser composto por essas duas variáveis (Ajuste das propriedades para investimentos e Ajuste das aplicações financeiras). Além disso, a alta rotatividade e a baixa representatividade dos estoques e das aplicações financeiras justificam a falta de significância no modelo, pois eventualmente necessitam ser reavaliados, uma vez que já estão mensurados a valor de mercado.

As relações encontradas corroboram com o esperado na Tabela 1. O Ajuste total dos ativos apresentou relação positiva com o coeficiente de 103,73, sendo a variável com o maior coeficiente dentre as variáveis significantes do modelo 1. Não obstante, as variáveis de Ajuste a valor justo das propriedades para investimento e Ajuste a valor justo das aplicações financeiras com coeficiente positivo de 94,56 no modelo 2.

Nos dois modelos, os coeficientes das demais variáveis foram bem semelhantes, a variável de resultado (desconsiderando o efeito dos ajustes) foi significativa a 5% e com coeficientes de aproximadamente 52. Já a variável de logaritmo de PL, também significativa, teve coeficiente de aproximadamente 9 e a variável volatilidade de aproximadamente 0,4.

Diferentemente das variáveis acima, a variável de Valor Patrimonial da Cota (VPA) apresentou relação nula com a variável de retorno, divergindo com o esperado na Tabela 1. Por fim, não se observou relação estatisticamente significativa entre o retorno e a idade dos fundos, a taxa de administração ou o número de cotas emitidas. Essas relações evidenciadas na Tabela 4, no que tange às variáveis estatisticamente significativas, vão ao encontro das relações esperadas na Tabela 1 (Descrição das variáveis).

Vale ressaltar que excluímos as variáveis Bolsa e Nível por observarmos que quase 100% dos ativos negociavam em bolsa e utilizavam o nível 3 de cálculo do valor justo, logo não haveria variação a ser capturada que pudesse apresentar influência significativa sobre a variável dependente.

Nossos resultados ratificam os estudos de Dietrich, Harris e Muller (2001); Herrmann, Saudagaran e Thomas (2006); Hassan e Mohd-Saleh (2010) e Badu e Appiah (2018) que

evidenciaram a relevância do valor justo na percepção dos investidores.

Ao mesmo tempo, refutam as evidências de Lourenco e Curto (2008); Pappu e Devi (2011), Ishak *et al.* (2012) e Zi, Hassan e Embongo (2014) que afirmaram não haver *value relevance* na reavaliação a valor justo dos ativos, diretamente no resultado, em empresas do setor imobiliário na Malásia e em países europeus.

Seguindo a vertente apontada por Kothari & Lima (2019), sobre a utilidade dos números contábeis, este estudo concorda com Basu *et al.* (2013) e Beaver, McNichols e Wang (2018) e discorda de Ball e Shivakumar (2008) ao oferecer evidências de que os números contábeis fornecem novas informações ao mercado no momento do anúncio de resultados.

Nos dois modelos estudados, verificou-se um poder explicativo (R^2) de 23,1% (Equação 1) e 23,2% (Equação 2) dos retornos observados. Demonstrando que a informação contábil é relevante para a tomada de decisão dos investidores e impacta diretamente sua rentabilidade.

Mais ainda, acrescenta à Teoria contábil positiva de Watts e Zimmerman (1978, 1986) sobre a variação no preço das cotas de FIs frente às mudanças contábeis sem efeito direto no fluxo de caixa. Também ratificamos os achados de Barth, Li e McClure (2019) fornecendo insights sobre como as informações contábeis refletem as informações que os investidores usam para avaliar empresas.

5 CONCLUSÕES

Nos últimos anos, os Fundos de Investimento Imobiliário (FIs) se tornaram um importante veículo de investimento no Brasil. Os FIs estão sujeitos às diretrizes de elaboração e publicação das Demonstrações Financeiras (DFs) emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as quais exigem que os ativos sejam inicialmente mensurados pelo custo e posteriormente reavaliados a valor justo.

Neste estudo, buscou-se apontar as implicações da avaliação a valor justo, trazida pela ICVM 516/2011, no valor de mercado do patrimônio líquido dos FIs brasileiros, de modo a indicar a existência de *value relevance* nas informações reportadas pela contabilidade.

Por se tratar de um ambiente pouco explorado, a literatura a cerca de *value relevance* em FIs brasileiros ainda é escassa, isso ocorre porque os FIs no Brasil ainda estão na fase inicial⁶, portanto, muitos investidores têm pouco ou nenhum conhecimento sobre este mercado.

Neste sentido, este estudo contribui para literatura ao encontrar evidências estatísticas de que a reavaliação a valor justo possui relação positiva com o retorno dos fundos e acrescenta à pesquisa de *value relevance*, ao demonstrar que há utilidade na informação dos números contábeis.

Nossos resultados fornecem percepções potencialmente relevantes para a avaliação de FIs. Em particular, nossos resultados sugerem que um número contábil, representado pelo valor justo, principalmente aquele relacionado às propriedades para investimento, refletem informações relevantes para a avaliação de ativos. Suscitamos que a decisão de avaliação a valor justo, conforme exigida pela legislação por meio da ICVM 516/2011, tem relevância para o mercado brasileiro, uma vez que esse método de avaliação tem relação com o desempenho das cotas de FIs.

Não obstante, sugerimos para futuras pesquisas, o estudo do *value relevance*, assim como este trabalho propôs, para empresas de capital aberto que possuem Propriedades para Investimento (PPI) em sua composição patrimonial, uma vez que não existe exigência regulatória de avaliação a valor justo, podendo estes serem avaliados também pelo custo histórico.

Conforme apresentado na Figura 1, diversos fatores podem influenciar o desempenho de um FI no Brasil, a saber, estruturas contratuais; critérios de governança; gestão, segmento e políticas de investimento; curva de juros, inflação e índices de preços; bem como o desempenho dos outros setores da economia (renda fixa e renda variável). Salientamos a importância de analisar as demonstrações contábeis publicadas pelos FIs na seleção dos ativos que comporão sua carteira, uma vez que os investidores podem escolher fundos que possuam indicadores mais

⁶ https://www.ey.com/en_gl/real-estate-hospitality-construction/how-reit-regimes-are-doing-in-2018

sólidos, com representação mais fidedigna, e, com isso, há maior possibilidade de obter retornos positivos.

REFERENCIAS

- Atiase, R. K. (1985). Predisclosure information, firm capitalization, and security price behavior around earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 21-36.
- Atiase, R. K. (1987). Market implications of predisclosure information: Size and exchange effects. *Journal of Accounting Research*, 168-176.
- Azar, N., Zakaria, Z., & Sulaiman, N. A. (2019). The Quality of Accounting Information: Relevance or Value-Relevance?, *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 12(1), 1-21.
- Badu, B., & Appiah, K. O. (2018). Value relevance of accounting information: an emerging country perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers, *Journal of Accounting Research*, 6, 159-178.
- Ball, R., & Shivakumar, L. (2008). Earnings quality at initial public offerings. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 324-349.
- Barth, M. E., Clinch, G., & Israeli, D. (2016). What do accruals tell us about future cash flows?. *Review of Accounting Studies*, 21(3), 768-807.
- Barth, M. E., Li, K., & McClure, C. (2019). Evolution in value relevance of accounting information. *Stanford University Graduate School of Business Research Paper No. 17–24*.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings¹. *Journal of accounting and economics*, 24(1), 3-37.
- Basu, S., Duong, T. X., Markov, S., & Tan, E. J. (2013). How important are earnings announcements as an information source?. *European Accounting Review*, 22(2), 221-256.
- Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 6, 67-92.
- Beaver, W. H., McNichols, M. F., & Wang, Z. Z. (2018). The information content of earnings announcements: new insights from intertemporal and cross-sectional behavior. *Review of Accounting Studies*, 23(1), 95-135.
- Behn, B. K., & Riley, R. A. (1999). Using nonfinancial information to predict financial performance: The case of the US airline industry, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 14(1), 29–56.
- Beisland, L. A. (2009). A review of the value relevance literature, *The Open Business Journal*, 2 7-27.
- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z., & Walther, B. R. (2010). The financial reporting environment: Review of the recent literature, *Journal of Accounting and Economics*, 50, 296-343.
- Brasil. (2021). Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2.337, de 25 de junho de 2021. *Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*. Recuperado em 01 agosto, 2021, de <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>.
- Comissão de Valores Mobiliários – CVM. (2008). *Instrução CM nº 472, Dispõe sobre a constituição, a administração, o funcionamento, a oferta pública de distribuição de cotas e a divulgação de informações dos Fundos de Investimento Imobiliário – FII, Revoga as Instruções CVM nº 205, de 14 de janeiro de 1994, nº 389, de 3 de junho de 2003, nº 418,*

de 19 de abril de 2005 e nº 455, de 13 de junho de 2007, Acrescenta o Anexo III-B à Instrução CVM nº 400, de 29 de dezembro de 2003. Recuperado em 22 junho, 2019, de <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/400/inst472consolid.pdf>.

Comissão de Valores Mobiliários – CVM. (2011). *Instrução CM nº 516, Dispõe sobre a elaboração e divulgação das Demonstrações Financeiras dos Fundos de Investimento Imobiliário – FII, regidos pela Instrução CVM nº 472, de 31 de outubro de 2008*. Recuperado em 22 junho, 2019, de [cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/500/inst516.pdf](http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/500/inst516.pdf).

Comissão de Valores Mobiliários – CVM. (2015). *Guia CVM do investidor: fundos de investimento imobiliário*. Recuperado em 20 junho, 2019, de https://www.investidor.gov.br/portaldoinvestidor/export/sites/portaldoinvestidor/publicacao/serie_guias/guia_CVM_FII_2ed.pdf.

Dedman, E., Jiang, W., & Stark, A. (2017). The value relevance and information content of cash and stock dividends in China. *The European Journal of Finance*, 23(7-9), 648-673.

Dietrich, J. R., Harris, M. S., & Muller III, K. A. (2001). The reliability of investment property value estimates. *Journal of Accounting and Economics*, 30, 125-158.

Hassan, M. S., & Mohd-Saleh, N. (2010). The value relevance of financial instruments disclosure in malaysian firms listed in the main board of Bursa Malaysia. *International Journal of Economics and Management*, 4(2), 243-270.

Herrmann, D., Saudagaran, S. M., & Thomas, W. N. (2006). The quality of fair value measures for property, plant and equipment. *Accounting Forum*, 30, 43-59.

Ishak, H. S., Saringat, S. M., Ibrahim, M. K., & Wahab, W. A. E. (2012). *Value Relevance of Fair Value Model on Accounting for Investment Property, Proceeding of 3rd International Conference on Business and Economic Research*.

Jenkins, D. S., Kane, G. D., & Velury, U. (2009). Earnings Conservatism and Value Relevance Across the Business Cycle. *Journal of Business Finance & Accounting*, 36(9, 10), 1041–1058.

Kang, S. H., & Zhao, Y. (2010). Information content and value relevance of depreciation: a cross-industry analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 227-260.

Kothari, S. P. (2001). Capital markets research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 31, 105–231.

Kothari, S. P., & Wasley, C. (2019). Commemorating the 50-Year Anniversary of Ball and Brown (1968): The Evolution of Capital Market Research over the Past 50 Years. *Journal of Accounting Research*, 57(5), 1117-1159.

Lei nº 11,196. (2005). Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; e dá outras providências. Recuperado em 25 junho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm.

Lourenco, I. C., & Curto, J. D. (2008). *The Value Relevance of Investment Property Fair Values*. <http://ssrn.com/abstract=1301683>.

Ohlson, J. A. (1995). Earnings, book values and dividends in equity valuation. *Contemporary Accounting Research*, 11(2), 661-687.

Ou, J. A. (1990). The information content of non earnings accounting numbers as earnings predictors. *Journal of Accounting Research*, 28(1), 144-163.

Pappu, R., & Devi, S. S. (2011). The Value Relevance of International Accounting Standard 40 on Investment Property: Evidence from Malaysia. *eProceedings for 2011 International Research Conference and Colloquium*, 48-61.

Silva, A. E. M., & Galdi, F. C. (2015). Determinantes de performance dos fundos de investimentos imobiliários brasileiros (FIIs). *Anais do Congresso ANPCONT*, Belo Horizonte, MG, Brasil,

11.

Skinner, D. J. (1994). Why firms voluntarily disclose bad news. *Journal of accounting research*, 32(1), 38-60.

Watts, R. (2003). Conservatism in Accounting Part 1: Explanations and Implications. *Accounting Horizons*, 3, 207–21.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting Review*, 112-134.

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

Zi, T. M., Hassan, M. S., & Embong, Z. (2014). Value Relevance of Investment Properties' Fair Value and Board Characteristics in Malaysian Real Estate Investment Trusts. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 5.

CURRICULUM VITAE DO AUTOR



Leony Alexandre Gabriel Soares

Bancário. Funcionário Público. Graduado em Ciências Contábeis. Mestrando em Ciências Contábeis, linha de pesquisa em Mercado Financeiro e de Capitais. Pós Graduado em Finanças, Investimentos e Banking. CPA-20.

Pseudônimo: Pesquisador



Fernando Caio Galdi

Professor Titular da Fucape Business School. É Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo, com período de pós-doutorado na Universidade do Arkansas. Possui certificação de gestor de recursos (CGA) pela ANBIMA, fez bootcamp em empreendedorismo na Universidade de Berkeley e é formado no curso de Operador de Mercado Financeiro pela FIA. Possui suas pesquisas publicadas em importantes periódicos internacionais e nacionais e é autor/coautor de livros sobre finanças, mercado de capitais e contabilidade. Atua como Consultor e Parecerista em temas contábeis, societários, tributários e financeiros.

Pseudônimo: Caio Eller



Asociación Interamericana de Contabilidad

XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad

Porto Alegre, RS-Brasil: 19 al 21 de octubre de 2021

AREA 1: INVESTIGACION CONTABLE

TEMA 1.2: La investigación en contabilidad internacional: Evidencias y desafíos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los países interamericanos

SUBTEMA: Estado de Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en la República Dominicana

TRABAJO NACIONAL

AUTORES:

Glendy Altagracia Jiménez Muñoz

Andrea Josefina Tapia de Valdez

Javier de Jesús Jiménez Muñoz

PAIS:

República Dominicana

Director Nacional:

Lic. Andrés Jorge Billini Acosta

Resumen

La presente investigación trata sobre el estado de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en la República Dominicana. El objetivo que persigue es efectuar un diagnóstico de las evidencias y desafíos sobre este tema en el país, como punto de partida para responder de forma adecuada a la necesidad imperante que conlleva su apropiada utilización no solo para la profesión contable sino también para el mundo de los negocios por ser precisamente garantes de la calidad de las informaciones que dan vida a las empresas.

El estudio es del tipo exploratorio-explicativo porque sienta bases reales y futuras sobre el tema; las fuentes primarias de información son los contadores públicos, y secundarias, las informaciones de fuentes físicas y digitales. Fueron revisados documentos y se aplicó una encuesta para recolectar informaciones que junto al método deductivo y de análisis sirvieron para la evaluación-diagnóstica.

La principal evidencia es la falta de conocimiento de las NIIF por parte de los contadores y su adopción a partir de la administración, mientras como desafío está mejorar la formación universitaria en este tema y sobre todo crear conciencia de la relevancia que tiene para poder ejercer la Contabilidad Pública según las buenas prácticas mundiales.

Palabras claves: Normas Internacionales de Información Financiera, entidades de interés público, Pymes, NIIF Completa, Modelo ISAR, IASB, UNCTAD.

Introducción

Las normas contables constituyen la guía obligada para que los contadores públicos logren una práctica profesional de calidad que beneficie a las empresas y los grupos de interés de estas, por lo cual es vital saber ante todo, su nivel de aplicación en país. Esto ha sido planteado como sigue: *¿Cuál es el estado de utilización de las NIIF en la República Dominicana?*

Esta interrogante llevará al desarrollo de todo el trabajo que será realizado con un corte actual para lograr una mayor pertinencia y relevancia de acuerdo a los aportes que podrían derivarse del mismo.

Según exponen Fortin, Hirata y Cutler (2010) en el prefacio del libro trabajado para el Banco Mundial titulado *Contabilidad y crecimiento en América Latina y el Caribe. Mejorando la información financiera de las empresas para fomentar el desarrollo económico de la región:*

Los contadores profesionales desempeñan un papel clave en el mundo actual. La pericia contable es de la mayor importancia para permitir que las empresas, grandes o pequeñas, gestionen sus operaciones eficazmente, tengan acceso al crédito y tomen decisiones basadas en información adecuada en cuanto a la gran variedad de actividades que realizan (inversiones, comercialización de nuevos productos, contratación de personal, reducción de los riesgos operativos y otras).

La temática de la apropiada utilización de las NIIF debe ser abordada desde la dimensión empresarial que porque requiere de la práctica contable para la generación de información financiera fiable y relevante, la formación de calidad de los futuros profesionales de la Contaduría Pública para que conozcan y promover su uso desde el enfoque que corresponde por su naturaleza, cuidando siempre la armonía con otros ámbitos dentro de la interacción a que se ven obligadas las empresas debido a las operaciones que realizan.

El ISAR reconoce que: “una profesión contable fuerte es esencial para la buena marcha de la economía de un país y para su evolución social y política”. Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR, 1999, p. 4).

El impacto de las normas contables en la sociedad es tan significativo en diversas esferas que la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, 2020), reconoce la necesidad de promover las mejores prácticas de transparencia y contabilidad en las empresas para el desarrollo de la Contabilidad como iniciativa para fortalecer el marco de presentación de informes por las empresas a nivel de las naciones y también desde el punto de vista de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Como parte de las diversas iniciativas llevadas a cabo para la efectiva adopción de las NIIF en todos los tipos de empresas porque ya existían los requerimientos para aquellas que tienen responsabilidad de rendir cuentas públicamente, y en atención a la inquietud que siempre ha existido respecto a su uso, Chávez (2020), expone lo siguiente:

Para el año 2010, el IASB crea el Grupo de Implementación de Pequeñas y Medianas Empresas (SMEIG), como organismo asesor y para apoyar la adopción internacional de la Norma NIIF para PyMEs y monitorear su implementación, con miras a reunir la información suficiente para realizar las denominadas «Modificaciones propuestas a la NIIF para las PyMEs» publicadas en mayo del año 2015 (p. 170).

De esta manera, la inquietud con relación a las NIIF no es un tema nuevo, pero si ha sido renovado constantemente desde la óptica de su mayor demanda conforme los mercados se van abriendo a todo el mundo y las actividades de las empresas se expanden internacionalmente.

Formulación del Problema de Investigación

¿Cuál es el estado de utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en la República Dominicana así como las evidencias y desafíos que se derivan de ello?

Sistematización del Problema de Investigación

- ¿Cuáles son las normas contables aplicables en la República Dominicana conforme la adopción efectuada por el organismo rector de la profesión en el país?
- ¿Cuál es la calidad de la competencia profesional que tienen los contadores públicos de la República Dominicana sobre las normas contables vigentes?
- ¿Cuáles es el nivel de responsabilidad que asume la administración de las empresas ante el cumplimiento de las normas contables (NIIF)?
- ¿Cuáles son las principales dificultades que existen para la adopción y aplicación de las normas contables en las empresas?
- ¿Cuáles son las mejoras a proponer para lograr la efectiva aplicación de las normas contables en la República Dominicana?

Estas preguntas llevan a plantear el cumplimiento de los objetivos que se listan debajo:

Objetivo General

Evaluar el estado de utilización de las NIIF en la República Dominicana para el establecimiento de un diagnóstico a partir de las evidencias obtenidas y la identificación de los desafíos existentes al respecto.

Objetivos Específicos

- Identificar los tipos de normas contables aplicables en la República Dominicana conforme la adopción efectuada por el organismo rector de la profesión en el país.
- Conocer la calidad de la competencia profesional que tienen los contadores públicos de la República Dominicana sobre las normas contables.
- Establecer el nivel de responsabilidad que asume la administración de las empresas ante el cumplimiento de las normas contables.
- Identificar las principales dificultades que existen para la aplicación de las normas contables en las empresas.
- Exponer las mejoras que deben ser propuestas para lograr la efectiva aplicación de las normas contables en la República Dominicana.

Justificación de la Investigación

Esta investigación es de gran importancia debido a que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son estándares de aplicación obligatoria por parte de todas las empresas de los países donde han sido adoptadas, que la mayoría de los países del mundo las han asumido como el marco de referencia para sus informaciones financieras, por lo que deben ser consideradas como un elemento esencial en el perfil de los contadores públicos dominicanos.

Cabe destacar que estas normas son garantes de la confiabilidad y la relevancia de la información financiera, lo que permite que sean tomadas decisiones sobre una base certera en beneficio de las empresas y la economía del país, así como del fomento de una cultura de transparencia. El estudio por igual ayudará a enfocar acciones concretas a partir de las

evidencias que sean obtenidas para aprovechar las oportunidades de mejora según los desafíos resultantes de esta, así como para que otros colegas y profesionales puedan motivarse a continuar tratando este tema en investigaciones futuras.

Desarrollo

Marco Teórico

Aspectos Generales sobre las Normas Internacionales de Información Financiera

Para tratar acerca de las “*normas contables vigentes*” se debe hacer mención de las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF), ya que éstas se han convertido en el referente mundial para el ejercicio de la Contabilidad Pública moderna, significando un enorme logro para la uniformidad, comparabilidad, fiabilidad y relevancia de la información financiera que producen las empresas; equivalen a la garantía de la calidad de dichas informaciones.

La adopción de sistemas de información financiera de alta calidad reconocidos internacionalmente ha sido una tarea difícil, en parte porque esas normas deben permitir reflejar los cambios significativos que se dan en el transcurrir del tiempo en las normas y códigos que soportan la arquitectura financiera internacional. De manera especial desde los escándalos contables empresariales de principios de la actual década (principalmente en Estados Unidos y Europa; por ejemplo, Enron, Royal Ahold, WorldCom y Parmalat), este objetivo se ha venido moviendo más rápidamente. (Fortin, et al., 2010, p. 10)

Otro aspecto imprescindible al hablar de Normas en Contabilidad, es hacer un recorrido por los principales organismos que dieron origen al nacimiento de estas, por lo que es imperante iniciar describiendo la organización responsable de su emisión.

El IASC - International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), tiene su origen en 1973 y nace del acuerdo de los

representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad.

La IASB - International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla que se desprende de la Federación Internación de Contabilidad (IFAC), y que aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee).

La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation) es una Fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al IASB. (Portal NIC-NIIF, s.f.)

Pero el surgimiento de este organismo no fue casual sino que fue una respuesta a los diversos acontecimientos que habían estado afectando a la profesión contable en todo el mundo (Fortin, et al., 2010):

Las numerosas crisis financieras suscitadas a nivel mundial llevaron al Banco Mundial a retomar la participación activa que había tenido junto al Fondo Monetario Internacional (FMI) en la información sobre el cumplimiento de las normas de contabilidad y auditoría en los países miembros, dando inicio a los Informes sobre el Cumplimiento de Normas y Códigos (ROSC) en 1999 como respuesta esos acontecimientos y a que las instituciones financieras internacionales repensaran su estrategia y acordaron que era

necesario reforzar la arquitectura financiera internacional, especialmente en las economías emergentes para hacerla más flexible con respecto a las crisis.

Otro aspecto de importancia en este tema se refiere a la formación de los contadores públicos tal como plantea el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR) que fue creado por la resolución 1982/67 del Consejo Económico y Social y en el sistema de las Naciones Unidas. El ISAR se caracteriza por ser el único grupo de trabajo intergubernamental dedicado a la armonización internacional de las prácticas nacionales en materia de contabilidad y presentación de informes en las empresas.

El ISAR ha realizado propuestas que son fundamentales para la mejora integral de la Contaduría Pública conocidas como "*Modelo ISAR*".

Reconoce que esa profesión solamente existirá si los contables que buscan un nombramiento o título profesional cumplen unos estrictos requisitos de cualificación, como son: a) una base sólida de conocimientos generales y teóricos que normalmente se obtienen siguiendo un programa de estudios establecido; b) un período adecuado de experiencia práctica; y c) la demostración de la competencia profesional en un examen. Recomienda que se tome en cuenta las orientaciones dadas por la IFAC respecto a la formación de los contadores públicos (UNCTAD, 1999, pp. 4-5)

Definición de las Normas Internacionales de Información Financiera

Las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* conocidas en inglés como IFRS (International Financial Reporting Standards), son un conjunto de principios contables y estándares técnicos establecidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, International Accounting Standards Board). Tienen carácter internacional que determina

el procedimiento que deben seguir las empresas, al preparar y publicar sus estados financieros, lo que garantiza que en todos los países la contabilidad sea similar. (Herrera, 2021)

Las NIC tenían el mismo objetivo. “Antes de que el IASB comenzara sus operaciones, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones relacionadas eran establecidas por el Consejo del IASC, que fue creado el 29 de junio de 1973”. International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF, 2009, p. 10).

El IASB se ha comprometido a desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigible y globalmente aceptada, comprensible y de alta calidad basado en principios claramente articulados. Dichas normas (NIIF) son emitidas para proporcionar a los usuarios de la información financiera confianza en su transparencia, lo que ha ayudado a que desde que el IASB comenzó sus operaciones en abril de 2001, el número de países que utilizan las Normas NIIF o se han comprometido a la adopción de las Normas NIIF haya aumentado continuamente.

La Fundación IFRS (International Financial Reporting Standards), entidad que dedica a incentivar y apoyar la adopción NIIF en el mundo.

Clasificación de las Normas Internacionales de Información Financiera

Estos estándares contables se clasifican en dos grandes grupos, a saber:

- *Normas Internacionales de Información Financiera Completa (NIIF Completa).*
- *Normas Internacionales de Información Financiera para la PYME (NIIF para PYME).*

Las *NIIF Completas* son también denominadas también como “*NIIF Full o Plenas*”.

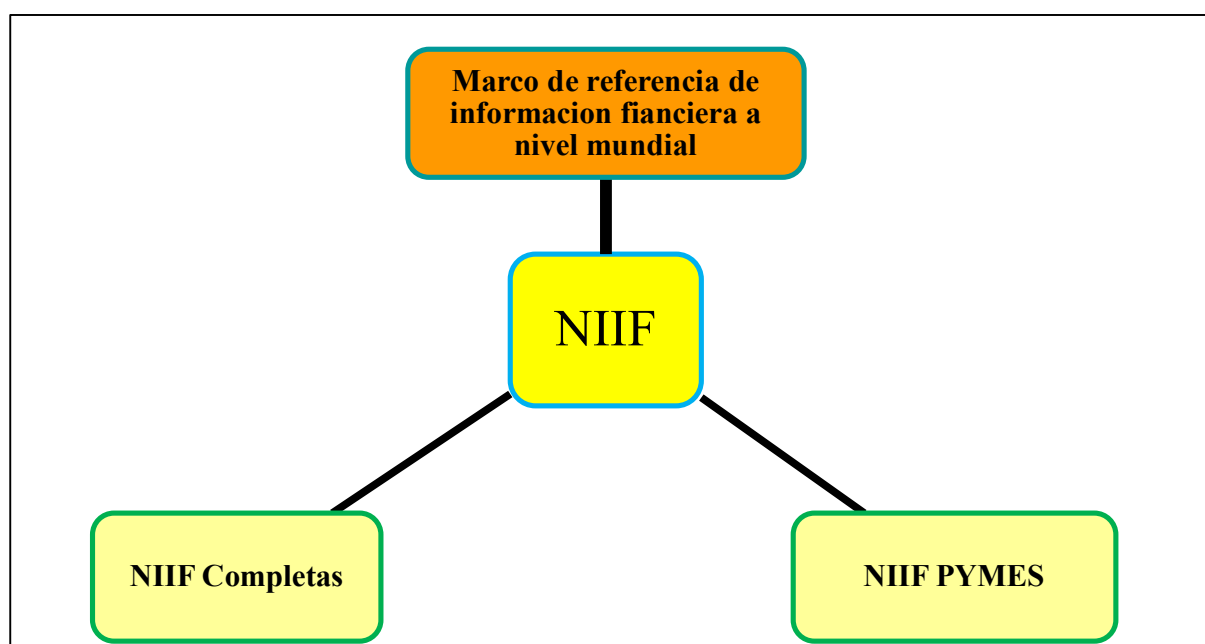
Estas NIIF empezaron su aplicación en el 2005 y permitieron al IASB conseguir sus objetivos principalmente a través del desarrollo y publicación de las mismas para su utilización en las empresas que tienen obligación pública de rendir cuenta y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos (son “entidades de interés público”),

como son: los bancos, la bolsa de valores nacional o extranjera, las cooperativas de crédito, las compañías de seguro, intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión. (IASCF, 2009)

Es oportuno establecer que el término “información financiera” abarca los estados financieros con propósito de información general y la otra información financiera. Por su parte, las *NIIF para las PYME* constituyen un conjunto independiente de principios contables que se basan en las IFRS completas, pero que fueron adaptadas exclusivamente para las PYME, en ellas se omiten los temas que no son relevantes para las PYME.

Figura no. 1

Clasificación de las NIIF y empresas que las utilizan



Fuente: Elaboración propia (2021).

Los dos tipos de NIIF establecen, para cada empresa a las que son aplicables, los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y los sucesos que son importantes en los estados financieros con

propósito de información general. “Las decisiones sobre a qué entidades se les requiere o permite utilizar las Normas del IASB recaen en las autoridades legislativas y reguladoras y en los emisores de normas en cada jurisdicción”. (IASCF, 2009, p. 12)

De manera concreta podríamos preguntarnos, que llevó a la creación de las NIIF para las PYME? La respuesta es totalmente comprensible. Esto es debido a que las NIIF Completas no están diseñadas para satisfacer necesidades específicas de usuarios de estados financieros de PYME porque contienen gran cantidad de detalles que no son relevantes para las PYME, por lo que no toman en cuenta la capacidad limitada de las PYME para hacer frente a los costos de cumplimiento y en cuanto a la especialización que se requiere.

Precisamente, esta Norma fue emitida por el IASB en julio del 2009 como parte del compromiso con las DOM'S (Declaraciones de Obligaciones de Miembros” en adoptar e implementar las Normas Internacionales de Información Financiera para PYME (NIIF para las PYMES) y con el fin de establecer normas contables más sencillas para el registro de las operaciones de las micro, pequeñas y medianas empresas. (Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana - ICPARD, 2014)

Algunas políticas contables han sido deshabilitadas porque se cuenta con un método simplificado, se simplificaron muchos principios de reconocimiento y valuación, requieren un número considerablemente menor de revelaciones, se simplificaron las explicaciones y la redacción, están organizadas por tema para facilitar su uso.

Importancia de la Normativa Contable Vigente

Aunque la importancia de las NIIF se puede notar en los contenidos previos, es oportuno destacar la esencia o fundamento del rol que juegan en la práctica contable mundial:

Tal como expone la revista semanal CONEXION ESAN (2019):

Gracias a las NIIF, ahora los estados financieros son más transparentes y comparables. Esto genera una mejora en las oportunidades de inversión de una empresa, además de mayores clientes potenciales. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) permiten que los análisis de estados financieros de una compañía se muestren bajo tres principios, de acuerdo con el Ministerio de Economía y Finanzas. Estos abarcan la transparencia para los usuarios, suministrar un punto de partida correcto para la contabilización y que puedan ser obtenidos a un costo que no supere sus beneficios.

Como parte de la necesidad de la información financiera confiable, organismos mundiales comprometidos con el bienestar de los países han puesto este tema en el centro de la agenda de desarrollo de América Latina y el Caribe, por lo que:

Contar con prácticas sólidas de contabilidad, auditoría y de información financiera es esencial para promover el crecimiento, a través del sector privado, que sea sostenible y equitativo, así como para fortalecer la gobernabilidad y la rendición de cuentas. Estas prácticas fomentan el desarrollo de los mercados de capitales, facilitan el acceso al crédito de las empresas locales (especialmente las pequeñas y medianas empresas, o PyME(s)), promueven un mejor clima de negocios, profundizan la integración de las compañías locales en la economía mundial, reducen el riesgo de crisis en el sector financiero y permiten la eficiente gestión o privatización de las empresas estatales. (Fortin, et al., 2010)

En ese mismo sentido, en materia de gobierno corporativo, la OCDE señala:

“...es importante que la revelación de las operaciones de un mismo grupo empresarial se ajuste a normas de alta calidad reconocidas a escala internacional e incluya información sobre los pasivos contingentes y las operaciones que no figuran en el balance, así como sobre entidades de finalidad específica”. (Organización para el Crecimiento y Desarrollo Económico – OCDE, 2016, p. 43)

Estándares Internacionales para la Formación de los Contadores Públicos

El Consejo Internacional de Normas (Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría, IAESB, por sus siglas en inglés) es un organismo que forma parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y que surgió en el 1977 con el fin de establecer los lineamientos para la calidad de la formación de los futuros profesionales de la Contaduría Pública en el mundo, conocidas como Normas Internacionales de Educación (IES). Dichas normas están contenidos en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación.

Como todo proceso educativo que requiere de un sistema general que le sustente, implica todo nivel educativo, los Pronunciamientos Internacionales de Formación (PIF) que conforman el Manual señalado, consideran además de los organismos miembros de IFAC en sus actividades relacionadas con el aprendizaje y desarrollo de los profesionales de la Contabilidad, a otros interesados o grupos, tales como: Universidades, empleadores, reguladores de la profesión contable, autoridades gubernamentales responsables del marco legal educativo para los profesionales de la Contaduría, los profesionales y los aspirantes a Contadores, entre otros interesados en el trabajo del IAESB.

La educación que deben recibir los futuros profesionales de la Contaduría debe estar basada en: (a) conocimiento profesional, (b) habilidades profesionales y (c) valores, ética y actitudes profesionales.

De acuerdo a que representa el primer acercamiento formal a la Contabilidad, los estudios universitarios son denominados *Desarrollo Profesional Inicial (DPI)*. (International Accounting Education Standards Board - IAESB, 2019).

Figura no. 2

Funciones del Desarrollo Profesional Continuo



Fuente: Elaboración propia (2021) a partir del contenido del Marco conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría, IAESB. Edición 2015 (pp. 107-108).

No obstante lo anterior, el Pronunciamiento Internacional de Formación 7 (PIF 7), establece el *Desarrollo Profesional Continuo (DPC)* que consiste en los estudios que debe cursar todo profesional de la Contaduría para desarrollar y mantener la competencia profesional necesaria para su desempeño de calidad, y aunque es

responsabilidad del profesional de la Contaduría, el Pronunciamiento está dirigido a los organismos miembros de la IFAC de acuerdo a su función (ver Figura no. 2). (IAESB, 2019).

Además, respecto a la formación de los contadores públicos, se tiene que el IAESB (2019) indica en el *PIF 2 sobre Contenido de los programas de educación contable profesional*, que el contenido de los programas impartidos en los centros de estudios superiores debe incluir conocimientos primarios que se ubican dentro de las siguientes categorías: 1) Contabilidad, finanzas y conocimientos relacionados; 2) Conocimiento organizacional y comercial; 3) Conocimiento y competencias en tecnología de la información.

Por último, se establece claramente la necesidad de que los contadores desarrollen sus habilidades prácticas en esas competencias a través de la experiencia profesional, las interacciones con profesionales experimentados.

Marco Contextual de las NIIF en la República Dominicana

Normativas Contable Adoptadas

Las normativas contables que han sido adoptadas en la República Dominicana se corresponden con las recomendaciones efectuadas por los organismos que rigen la Contabilidad a nivel internacional y aquellos que fomentan la aplicación de estándares homogéneos para la preparación y presentación de los estados financieros.

Tabla no. 1

Documentos que avalan la adopción de las NIIF en la República Dominicana

Documento	Disposiciones
Resolución 001, Acta 2010-004 del 18 de febrero del 2010 sobre “Adopción e implementación NIIF”.	Las empresas que utilicen Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica US GAAP) o PCGA de Estados Unidos, pueden seguir utilizándolos, en el proceso de convergencia e implementación, hasta los ejercicios iniciados a partir del 01 de enero del 2014. (1)
Resolución 002, Acta 2010-004 del 18 de febrero del 2010 sobre “Adopción e implementación NIIF para PYMES”.	Fue resuelto adoptar e implementar a partir del 01 de enero del 2014 la Normas Internacionales de Información Financiera para PYME (NIIF PYMES) para las empresas clasificadas como Medianas en la Ley 488-08, que establece un Régimen Regulatorio para el Desarrollo y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYMES) y aquellas que trascienden el límite de medianas, pero que no están cotizando en la Bolsa de Valores de la República Dominicana. (2)
Resolución 20-03-2014, Acta 222014 del 20 de marzo del 2014 sobre “Confirmación implementación de las NIIF’S”.	Dispone como referencia de inicio, los periodos iniciados 1ro. de enero del 2013, exceptuando a las entidades reguladas, ni a las empresas que a la fecha utilicen los principios contables de los Estados Unidos de Norteamérica. (3)

Fuente: Elaboración propia (2021) a partir del contenido de las Resoluciones 001 y 002 en Acta 2010-004, y 20-03-2014 Acta 222014 emitidas por el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (ICPARD).

Algunas aclaraciones que hacen las resoluciones mencionadas y que deben ser consideradas como parte integral de las mismas, son:

- (1) *NIIF Completas*. En caso de que exista un tema contable que no esté contemplado en las NIIF’S/NIC’S adoptadas como obligatorias, se establece la siguiente jerarquía de principios a seguir:

- Disposiciones establecidas por el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (ICPARD).
 - Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos (US GAAP).
- (2) En el caso de las NIIF para las PYME, la citada resolución (002) no aplica a las entidades reguladas quienes podrán mantener sus registros contables sobre las bases establecidas por sus entes reguladores hasta tanto adopten las Normas Internacionales de Información Financiera. Además, la adopción conlleva la Norma emitida y las modificaciones que se la haga después de transcurrir 6 meses de su traducción oficial al español.
- (3) Las condiciones que fueron dispuestas deben cumplir las empresas para la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera para PYME (NIIF PYMES), de conformidad con la Sección 1, son las siguientes: a) No tengan obligación pública de rendir cuentas; b) Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos; c) Sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público; d) No mantienen activos en régimen de fiducia para un amplio grupo de terceros como una de sus principales líneas de negocio.

Situación de la Aplicación de las NIIF en la República Dominicana

Se debe considera que el 98% de las empresas del país son Mipymes (Micro, Pequeñas y Medianas Empresas), por lo que se entiende que en esa misma proporción deben ser aplicadas las NIIF para PYME. Sin embargo, esto no es así debido a varios aspectos que son enunciados a continuación:

- ✓ ***No existe uniformidad en los planes de estudios de la Contabilidad que es impartida en las universidades del país.*** En este mismo sentido, el ICPARD no tiene

el amparo legal para disponer directamente la actualización y uniformidad de los planes de estudio de la carrera de Contabilidad en las universidades, sino que debe ser un mandato del Ministerio de Educación Superior, Ciencia y Tecnología (MESCYT) que es la entidad facultada para imponer medidas a las Instituciones de Educación Superior (IES) en la nación conforme la Ley 139-01 y su Reglamento de Aplicación Decreto 463-04.

Al respecto, se puede decir que esto no es distinto a la realidad del resto de los países de América Latina, tal como exponen Fortin, et al. (2010):

Los planes de estudio en Contabilidad y Auditoría (C&A) en América Latina y el Caribe suelen tener una calidad dispareja y no se encuentran actualizados con algunas de las novedades importantes en el campo de la información financiera empresarial. En dos tercios de los países analizados como parte del programa ROSC C&A, los planes de estudios universitarios no reflejaban temas importantes como la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a transacciones complejas (p. 65).

- ✓ En conexión con lo anterior, se tiene que ***los docentes que imparten clases en las universidades son profesionales del área contable que también recibieron formación bajo las iguales condiciones que sus actuales estudiantes y que por tanto tienen las similares limitaciones***, excepto por aquellos que asumen el rol que les compete y se esfuerzan por adquirir los conocimientos necesarios en estos temas, así como por mantenerse actualizados para contribuir a la enseñanza de profesionales competitivos como lo establece el Código de Ética y los Estándares para la Formación de Contadores Públicos del IAESB.
- ✓ ***Los requisitos para ejercer como Contador Público Autorizado, CPA (como se denomina al Contador Público en el país), no garantizan la competencia de los nuevos profesionales***. Estos requerimientos establecen que una vez completados los

estudios universitarios y teniendo 21 años como mínimo, los egresados de las universidades pueden solicitar su ejecutur o permiso para ejercer, lo cual no garantiza como es bien sabido sucede, que poseen la competencia profesional adecuada en formación sobre NIIF que es indispensable para un desempeño de calidad conforme lo requieren las buenas prácticas vigentes a nivel mundial.

Se debe señalar que mediante Resolución 06-02-2014-A, el ICPARD estableció como obligatorio que todos sus miembros, firmas establecidas y nuevas realicen los Diplomados basados en NIIF y NIIF PYMES como parte del cumplimiento con la DOM 02 relativa a la Educación Continuada, y que toda institución que desee impartir esas capacitaciones deben ser reconocidas por el ICPARD y desarrollar su material según los programas que propone el Gremio.

- ✓ ***Una realidad que se ve todos los días, es que muchos contadores “tributarizan” la contabilidad*** porque se enfocan básicamente en el llenado de los formatos de envíos de datos al fisco que debe hacerse mensualmente, omitiendo incluso conciliar adecuadamente la realidad fiscal de las empresas para reflejarla como corresponde en los libros contables que sirven para presentar la fielmente la economía de dichas empresas.

De acuerdo con lo enunciado con relación al Cumplimiento de las normas contables aplicables según el Informe ROSC (Fortin, et al., 2010) plantean que: “Las normas contables para los estados financieros de propósito general difieren en formas importantes de las normas utilizadas con fines tributarios. Cuando las empresas no diferencian claramente estos conjuntos distintos de reglas, se produce la confusión”. (p. 99)

Cabe mencionar el hecho de que además, esto se da por ciertas inflexibilidades de las autoridades fiscales por la falta de comprensión y aceptación del tratamiento financiero que requiere la profesión en todo el mundo y que sin alterar los efectos tributarios debe ser considerado.

Tal como como citan Vargas y Peña (2017) como referencia a los planteamientos Gracia, Gil, Martínez, Quijano y Álvarez (2004, p. 77), con relación a los efectos de la globalización económica y contable sobre la tributación, como parte de un proceso integral de adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) debe darse la armonización contable y tributaria en la Contabilidad Pública que ahora aprovechamos para contextualizar en la República Dominicana:

“... por razones que tienen que ver con la protección, vigilancia y control de los recursos y patrimonio de la Nación. En este proceso resulta vital comprender lo factores, causalidades y consecuencias que se derivan de la aplicación de normativas internacionales, en especial, entendiendo los impactos que se derivan para la cultura empresarial y profesional. No en vano se propugna por la vía de la investigación contable, con el objetivo de desarrollar alternativas serias y abordar procesos de recontextualización bien definidos” (p. 2).

Mientras el país asume las Normas Contables con total entereza, la regulación fiscal influye en las prácticas contables por un lado, debido a la falta de conocimiento de las NIIF y su esencia y por el otro, lo que causa distorsión en la realidad económica de las empresas desde el punto de vista contable.

Un dato general interesante es que el país forma parte de importantes organismos, acuerdos y tratados comerciales como son: la Organización Mundial del Comercio (OMC), tiene acceso a los Estados Unidos a través de la Ley de Asociación Comercial de la Cuenca del Caribe (CBTPA) que era una extensión de la Iniciativa de la Cuenca del Caribe (ICC) y el Sistema Generalizado de Preferencia SGP, el Acuerdo de Cotonú con la Comunidad Europea, DR-CAFTA (TLC entre los EE.UU. los países centroamericanos y República Dominicana), el Tratado de Libre Comercio con otras islas del Caribe (CARICOM), acuerdos recientes con China, entre otros, por lo que acoge inversiones extranjeras que llevan al establecimiento de importantes marcas mundiales (Régimen de Zonas Francas) que requieren la contratación de

personal calificado para las actividad del área financiera-contable y expone aún más la necesidad de profesionales que manejen apropiadamente las normas contables.

Metodología

El Diseño de la Investigación es No Experimental porque no habrá alteración de variable alguna. El tipo de estudio es mixto: Exploratorio-explicativo debido a que conlleva efectuar trabajo de campo para el levantamiento de informaciones y su posterior análisis de forma explicativa para establecer la aplicación de las NIIF en el país en base a las evidencias recopiladas y con ella plantear los desafíos que existen, sirviendo de base a nuevos estudios por falta de alguno similar.

Debido a que no todos los Contadores Públicos del país están inscritos en el ICPARD y a que no existe una cuantificación precisa de los mismos, la unidad de análisis (población y muestra del estudio) estuvo conformada por la fuente primaria indicada (Contadores Públicos dominicanos, graduados en alguna de las 48 universidades del país). La muestra elegida es no probabilística, quedando integrada por un total de 102 encuestados de entidades tanto reguladas (públicas, con responsabilidad de rendir cuentas) como PYMES que respondieron el instrumento circulado a través de redes sociales, grupos de profesionales, entre otros medios como forma de desarrollar este levantamiento de informaciones esencial por la naturaleza de la investigación, no obstante las limitaciones físicas y de distanciamiento social que existen aún en el país debido a la Pandemia del Covid-19.

En cuanto a las fuentes de investigación primarias, la constituyen los contadores del país encuestados, mientras que las fuentes secundarias (tanto físicas como digitales) son los textos, documentos, artículos y revistas de páginas de internet consultados.

De acuerdo a la manera cómo fueron abordados los contenidos del trabajo, los métodos de estudio consistieron en el Deductivo, el estudio parte desde las premisas generales sobre la

aplicación de las NIIF en el país hasta evidenciar los aspectos específicos y desafíos resultantes para luego aplicar el método de *Análisis*, el cual permitió correlacionar informaciones obtenidas en busca de dar respuesta a los objetivos propuestos.

Por último, las técnicas e instrumentos utilizados para la recopilación de datos fueron la *revisión documental y la encuesta*, respectivamente.

Resultados

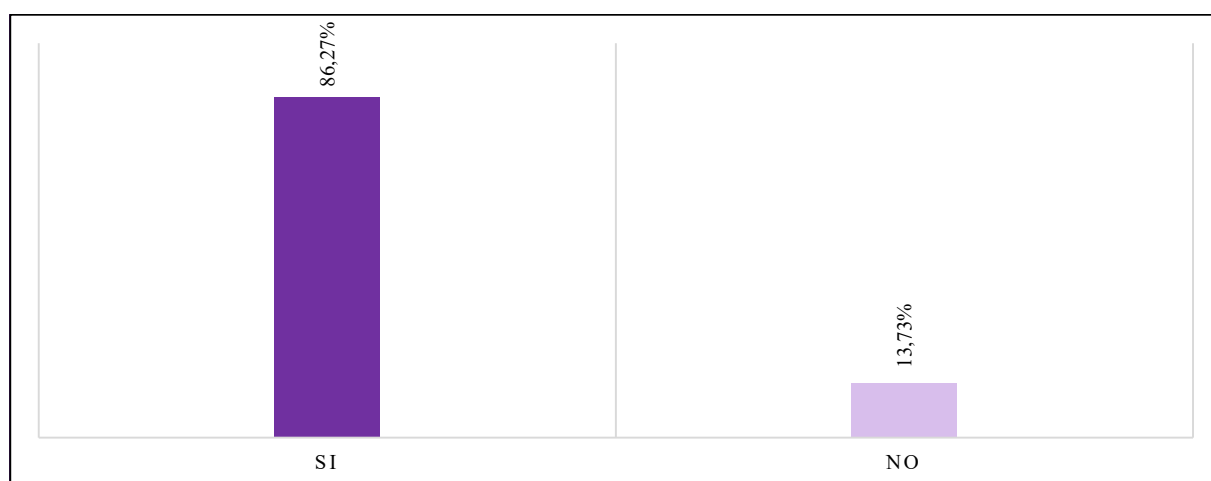
Presentación de los Resultados de la Investigación

A continuación, son presentadas las informaciones resultantes del levantamiento realizado mediante la aplicación de encuestas, los cuales se muestran en gráficos y algunas tablas junto a su correspondiente interpretación:

Pregunta 1. ¿Ha laborado o labora en el área contable?

Gráfico no. 1

Experiencia de los encuestados en el área contable



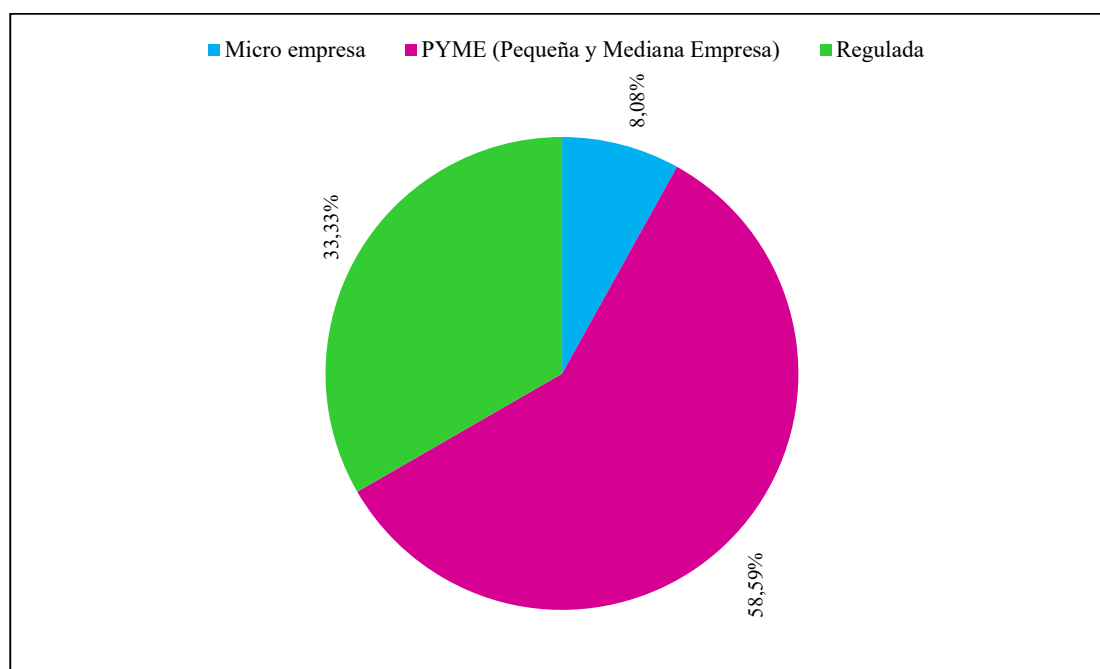
Fuente: Encuesta aplicada.

Del total de encuestados (102 contadores públicos), el 86.27% dijo que ha laborado o labora en el área contable mientras que el 13.73% restante respondió que no.

Pregunta 2. Elija el tipo de empresa en que labora o ha laborado si se encuentra desempleado en la actualidad:

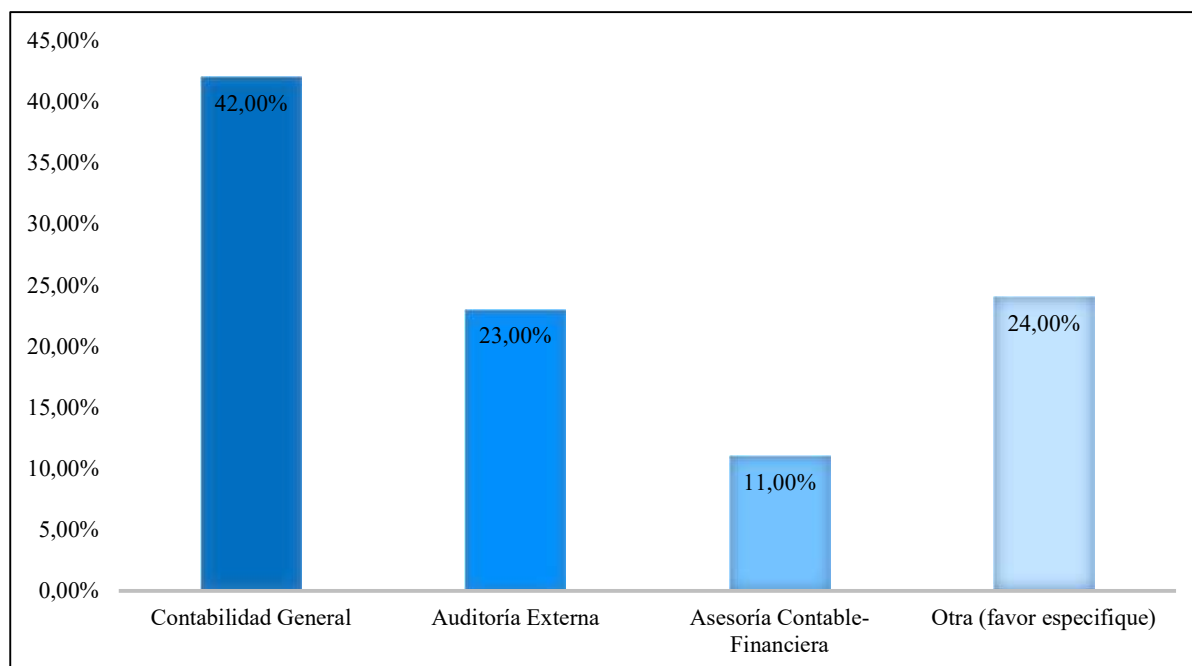
Gráfico no. 2

Tipo de empresa en que labora o ha laborado



Fuente: Encuesta aplicada.

Según los resultados de la encuesta aplicada, se observa que el 58.59% de los encuestados respondió dijo que labora o ha laborado en PYME (Pequeña y Mediana Empresa), el 33.33% indicó que en empresa regulada y el 8.08% dijo que en Micro empresa.

Pregunta 3. ¿Ha laborado o labora en el área contable?**Gráfico no. 3***Experiencia de los encuestados en el área contable***Fuente:** Encuesta aplicada.

Respecto a las áreas en que se han desempeñado o se desempeñan, el 42.00% de los encuestados dijo que se desempeña o se ha desempeñado en el área de Contabilidad General, el 23% afirmó que en el área de Auditoría Externa, 11% indicó el área de Asesoría Contable-Financiera, y el restante 24% manifestó que se ha desempeñado o se desempeña en "Otras áreas", las cuales son detalladas en el Tabla no. 2 (ver debajo) para su mejor comprensión.

Tabla no. 2

Experiencia de los encuestados en el área contable

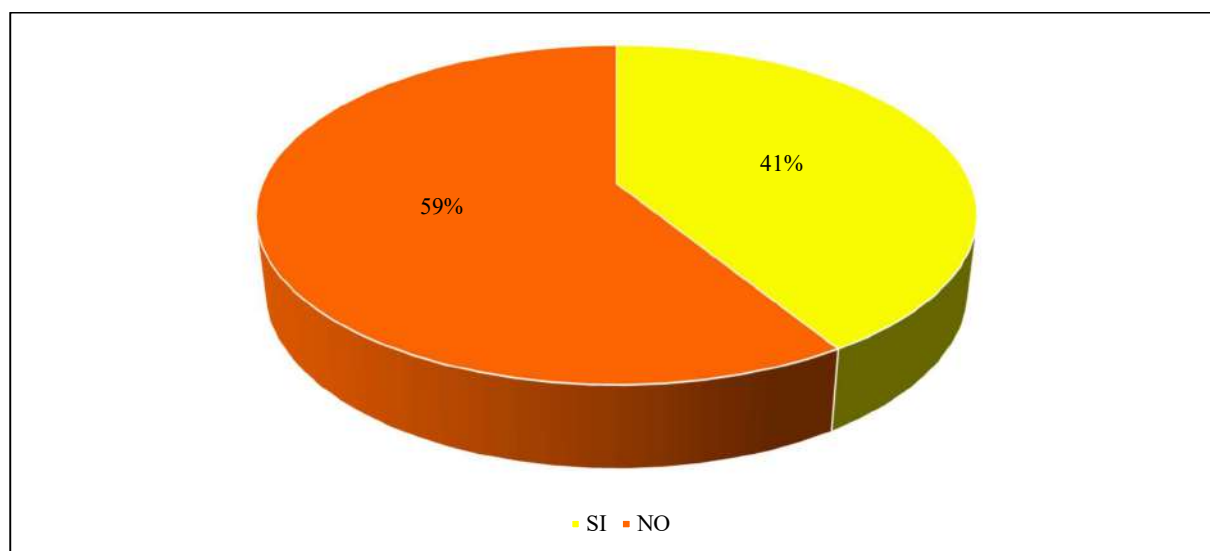
Area de ejercicio profesional	Cantidad	%
En todas las áreas indicadas (Contabilidad, Auditoría externa, Asesoría contable y financiera)	4	17%
Costos	1	4%
Recursos Humanos	2	8%
Area impositiva	4	17%
Auditoría Interna	3	13%
Educación superior	1	4%
Entidad bancaria	2	8%
Sector seguros	1	4%
Asesor financiero	1	4%
Administración	1	4%
Contabilidad financiera	2	8%
Gerencia financiera	1	4%
Ninguna	1	4%
Total	24	100%

Fuente: Encuesta aplicada. Respuesta sobre Experiencia Laboral en "Otras áreas".

Pregunta 4. ¿Es usted o ha sido docente en la carrera de Contabilidad?

Gráfico no. 4

Experiencia como docente en la carrera de Contabilidad



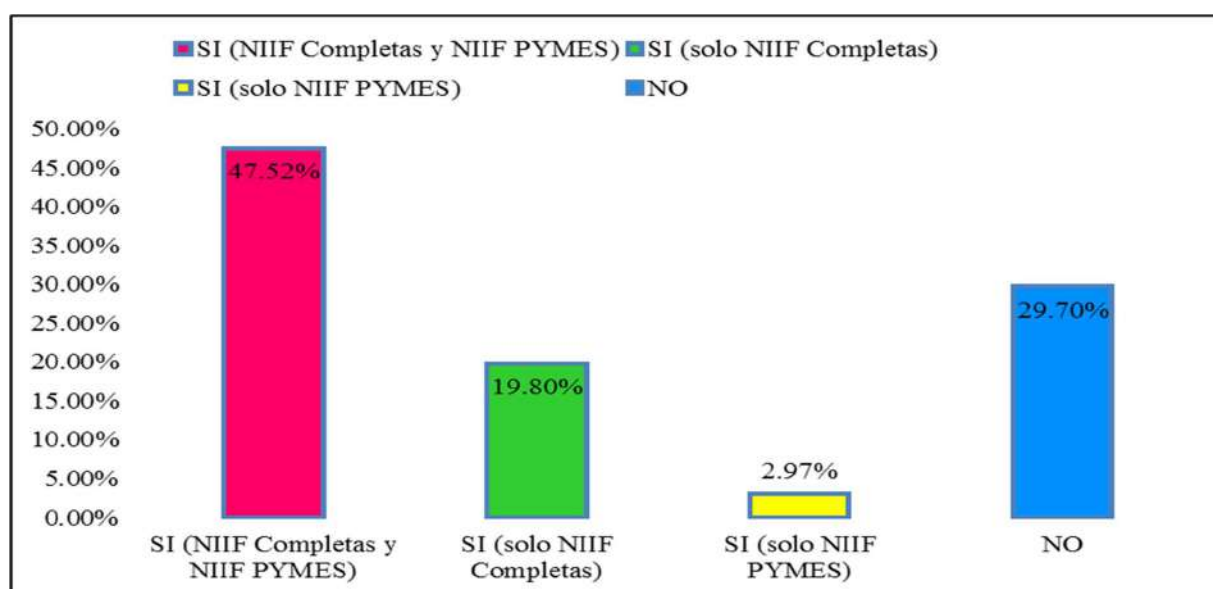
Fuente: Encuesta aplicada.

El 41.18% de los encuestados dijo ser o haber sido docente en la carrera de Contabilidad, mientras que el 41.18% restante dijo que no.

Pregunta 5. Durante sus estudios universitarios en Contaduría Pública, recibió formación sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?

Gráfico no. 5

Formación sobre NIIF recibida durante los estudios universitarios



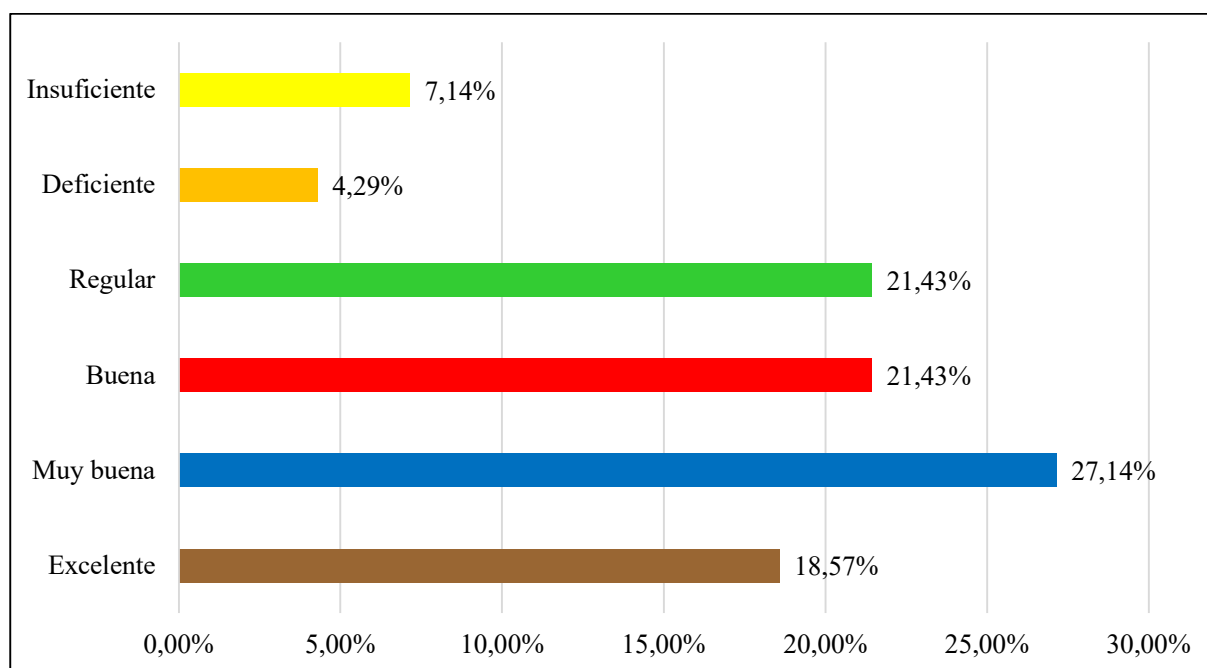
Fuente: Encuesta aplicada.

Del total de contadores públicos encuestados (102), se aprecia que el 47.52%, dijo que durante sus estudios universitarios en Contaduría Pública recibió formación sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) tanto en NIIF Completas como en NIIF PYMES, el 19.8% afirmó solo recibió NIIF Completas, el 2.97% indicó que solo les fueron impartidas las NIIF PYMES y el restante 29.70% dijo no haber recibido formación en ninguno de los tipos de NIIF.

Pregunta 6. Si su respuesta en la pregunta anterior (5) fue negativa, vaya a la pregunta 8. En caso de ser afirmativa, califique la formación en NIIF recibida en la universidad.

Gráfico no. 6

Calificación de la formación en NIIF recibida en la universidad



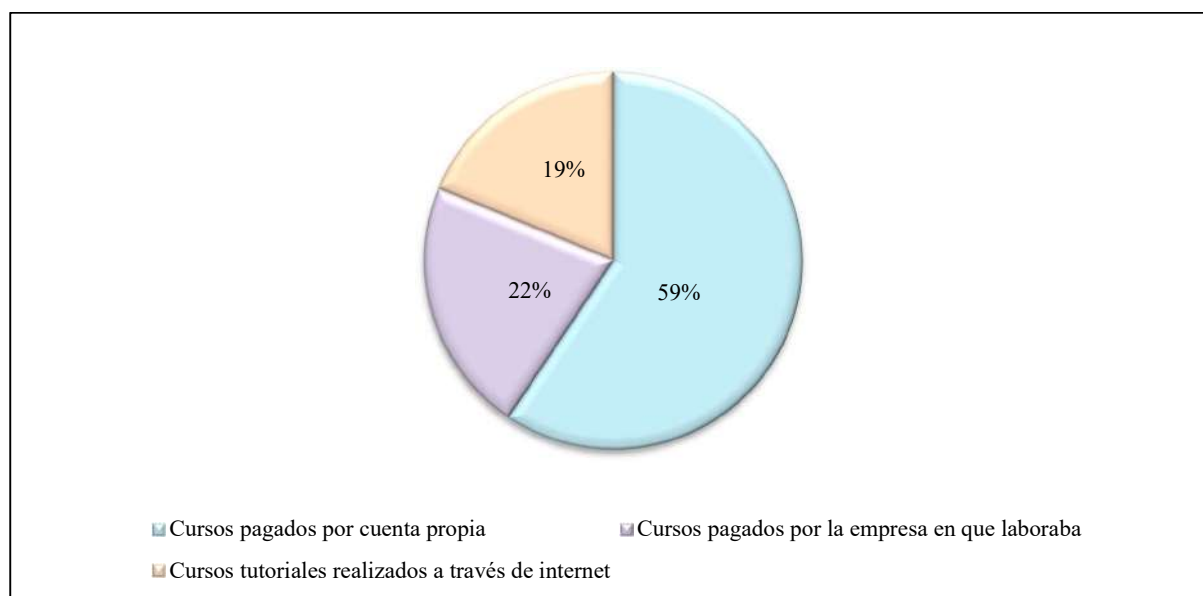
Fuente: Encuesta aplicada.

Como se observa, del total de 102 contadores públicos encuestados, el 18.57% de estos calificó la formación en NIIF recibida en la universidad como excelente, el 27.14% dijo que fue muy buena, el 21.43% la calificó como buena, el 21.43% de los encuestados dijo que fue regular, el 4.29% la calificó como deficiente y el 7.14% restante dijo que fue insuficiente.

Pregunta 7. Si su respuesta en la pregunta anterior (5) fue negativa, diga por cuáles medios obtuvieron formación en NIIFs durante sus estudios universitarios, si aplica:

Gráfico no. 7

Medios por los cuales obtuvo formación en NIIF durante sus estudios



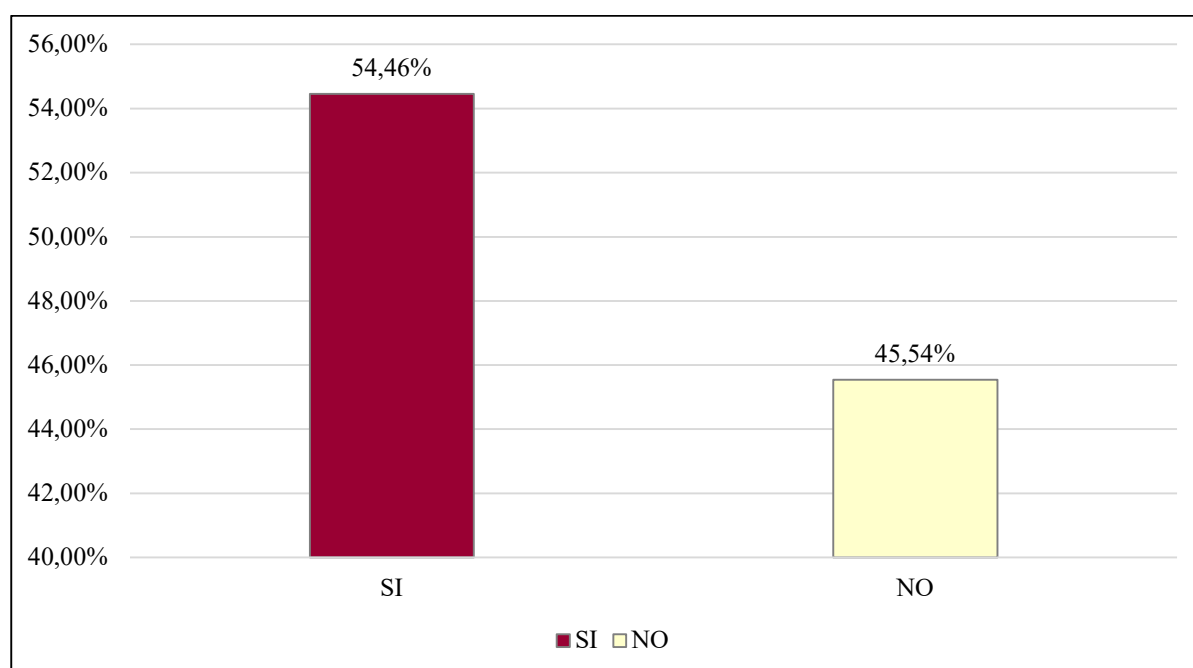
Fuente: Encuesta aplicada.

Con relación a los medios por los cuales los encuestados obtuvieron formación en NIIF durante el tiempo que estudiaban en la universidad por no haber recibido la misma en clases, el 59.38% de los encuestados que pago por su cuenta capacitaciones, el 21.88% recibió formación pagados por la empresa en que laboraba, mientras que el 18.75% dijo que estudio sobre NIIF con tutoriales realizados a través de internet.

Pregunta 8. ¿Ha realizado cursos de actualización en NIIF luego de haber egresado de la universidad?

Gráfico no. 8

Realización de cursos de actualización luego de graduado



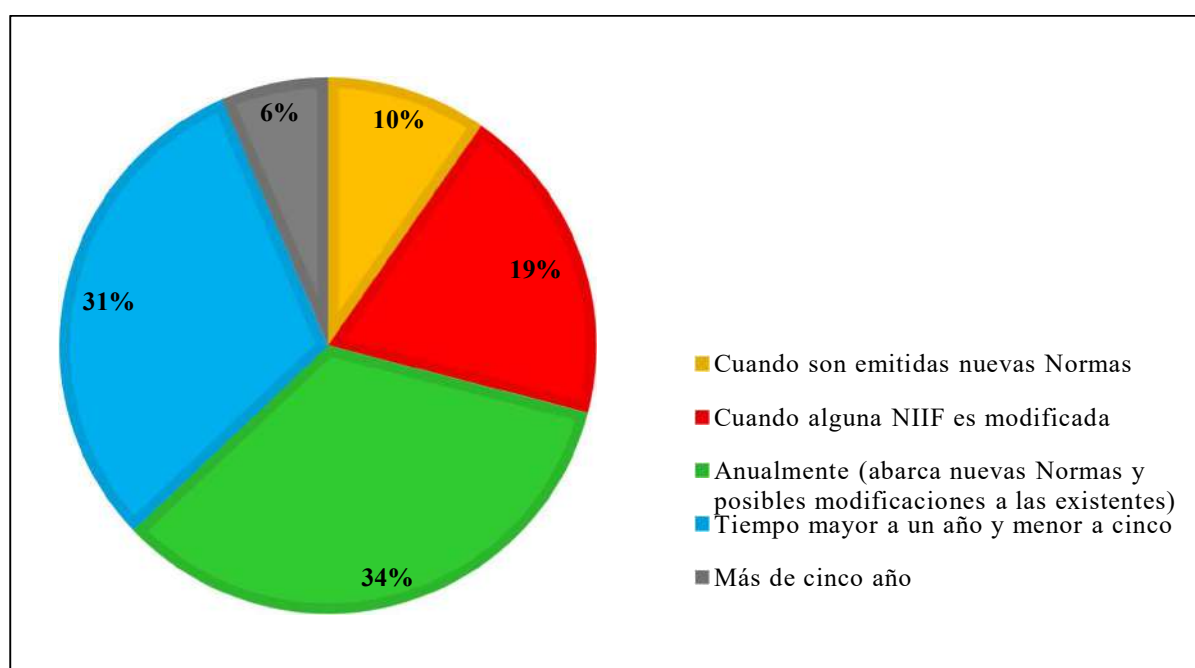
Fuente: Encuesta aplicada.

Del total de encuestados, el 54.46% dijo que ha realizado cursos de actualización en NIIF luego de haber egresado de la universidad, mientras que el 45.54% indicó que no los ha cursado.

Pregunta 9. Si su respuesta a la pregunta 8 fue afirmativa, diga con qué frecuencia realiza dichos cursos por lo general?

Gráfico no. 9

Frecuencia con que se actualiza en NIIF



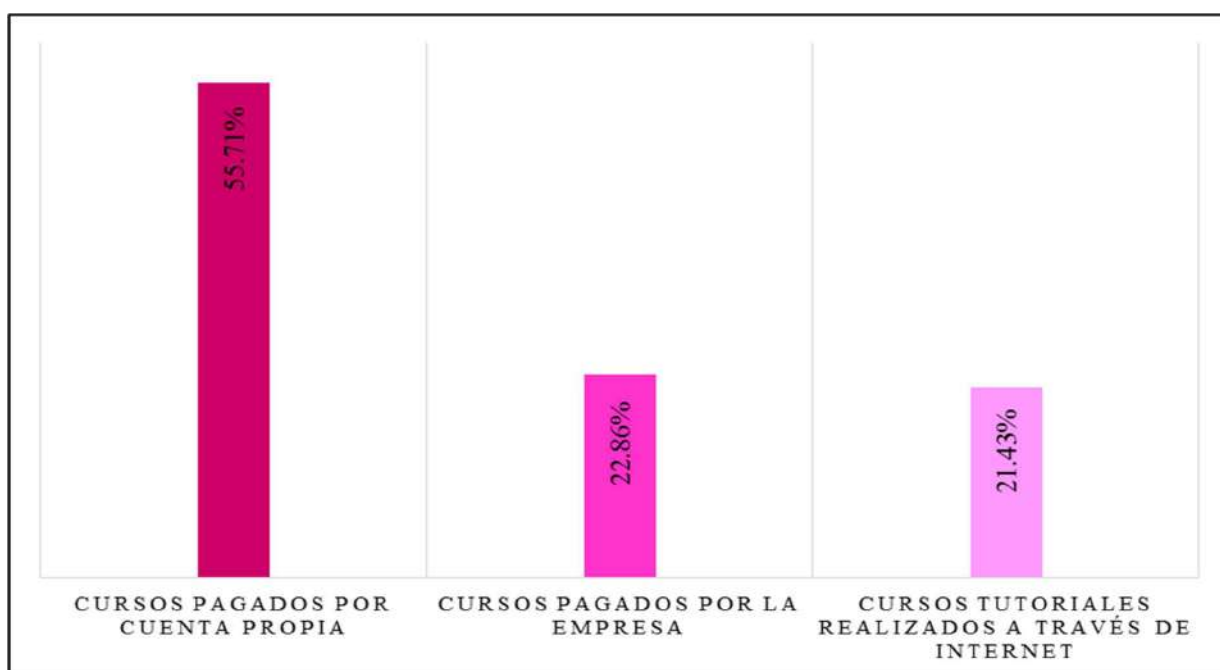
Fuente: Encuesta aplicada.

El 33.87% de los encuestados dijo que realiza cursos de actualización en NIIF luego de haber egresado de la universidad con una frecuencia anual (abarcando nuevas Normas y posibles modificaciones a las existentes), el 30.65% indicó que los toma regularmente con una frecuencia de tiempo mayor a un año y menor a cinco, el 19.35% dijo que recibe formación al respecto cuando alguna NIIF es modificada, el 9.68% dijo que se capacita cuando son emitidas nuevas Normas, y el 6.45% manifestó que se capacita regularmente en un tiempo mayor a los cinco años.

Pregunta 10. Elija el medio usado para su formación en NIIF posterior a sus estudios universitarios:

Gráfico no. 10

Medio usado para formarse en NIIF al completar sus estudios universitarios

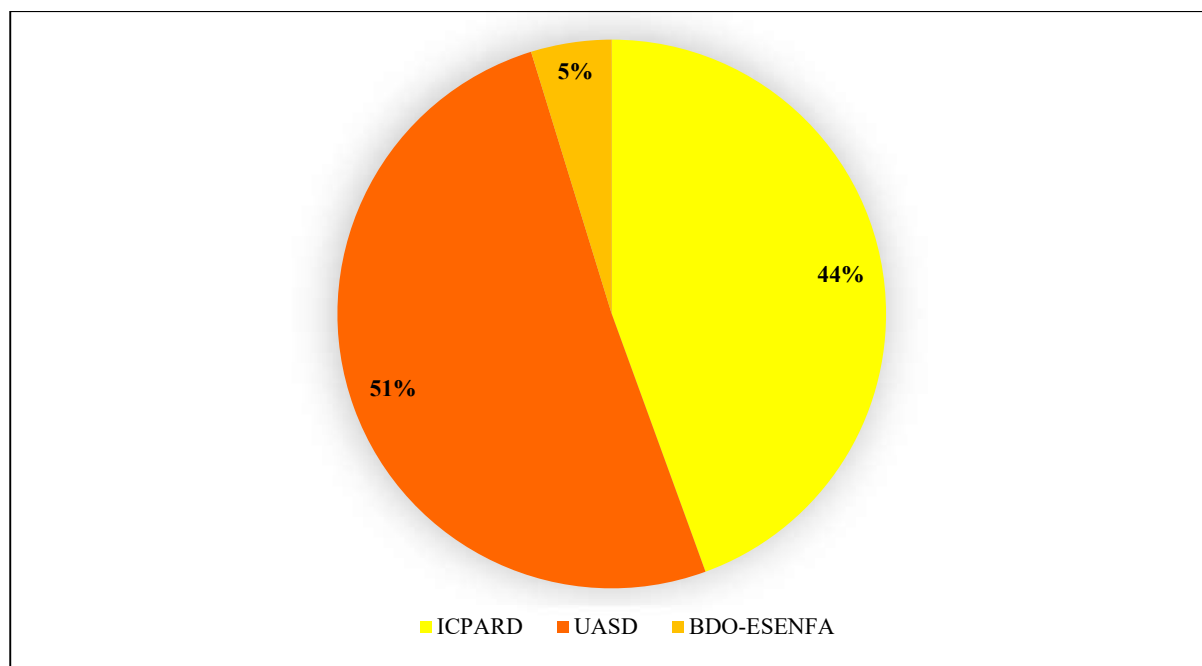


Fuente: Encuesta aplicada.

Del total de encuestados, el 55.71% de estos dijo haber realizado su formación en NIIF posterior a sus estudios universitarios mediante cursos pagados por cuenta propia, el 22.86% dijo que tomó cursos pagados por la empresa, en tanto que, el 21.43% restante lo hizo a través de cursos tutoriales realizados a través de internet.

Pregunta 11. Elija la institución donde ha realizado sus formaciones en NIIF?**Gráfico no. 11**

Institución donde realizó sus formaciones extracurriculares en NIIF



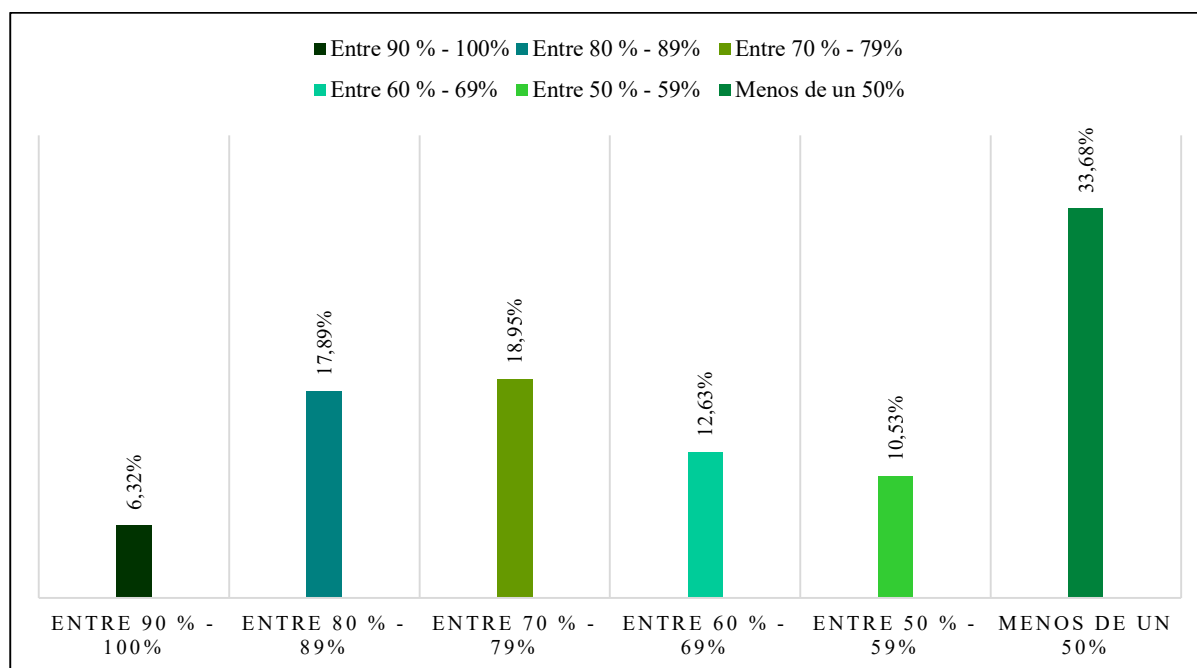
Fuente: Encuesta aplicada.

Se puede observar que el 50.79 % dijo haber realizado sus formaciones en NIIF en la Universidad Autónoma de Santo Domingo (UASD), el 44.44% en el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (ICPARD), el 4.76% en BDO-ESENF, y el restante 0.01% indicó "Otras instituciones" donde destacan firmas o despachos de auditores, empresas de otros países, conferencias, seminarios y charlas.

Pregunta 12. Qué tantas empresas aplican las NIIF en el país de acuerdo con su experiencia profesional?

Gráfico no. 12

Consideración sobre empresas que aplican las NIIF



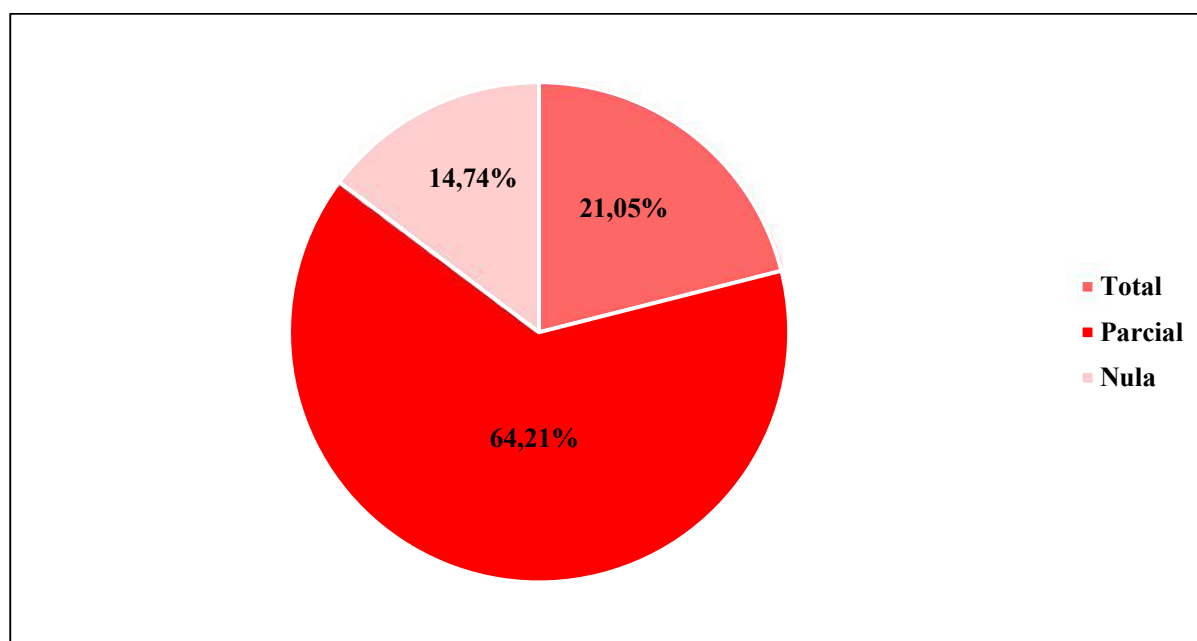
Fuente: Encuesta aplicada.

Con relación a nivel de aplicación de las NIIF en las empresas del país según su experiencia profesional, el 6.32% de los encuestados dijo que esto se da entre un 90 % - 100% de las empresas, el 17.89% indicó que son aplicadas en las empresas dominicanas en la proporción de entre 80 % - 89%, el 18.95% dijo que su utilización se da entre 70 % - 79% de las empresas, el 12.63% manifestó que son aplicadas entre 60 % - 69% de las empresas del país, el 10.53% eligió como nivel de utilización de las NIIF entre 50 % - 59% de las empresas, y el 33.68% restante dijo que son aplicadas en menos del 50% de las empresas.

Pregunta 13. Según lo evidenciado durante su ejercicio profesional, cómo es el nivel de adopción de las NIIF en las empresas donde labora o ha laborado?

Gráfico no. 13

Apreciación del nivel de adopción de las NIIF en las empresas donde ha laborado



Fuente: Encuesta aplicada.

Según lo evidenciado durante su experiencia profesional, el 64.21% de los encuestados dijo que el nivel de adopción de las NIIF en las empresas donde laboran o han laborado es o ha sido parcial, el 21.05% de los encuestados dijo que la adopción es total, y el 14.74% restante dijo la aplicación de dichas Normas es nula.

Pregunta 14. Elige la(s) respuesta(s) que considere se corresponde(n) con la(s) principal(es) dificultad(es) para que las empresas adopten y apliquen las NIIFs de manera efectiva.

Tabla no. 3

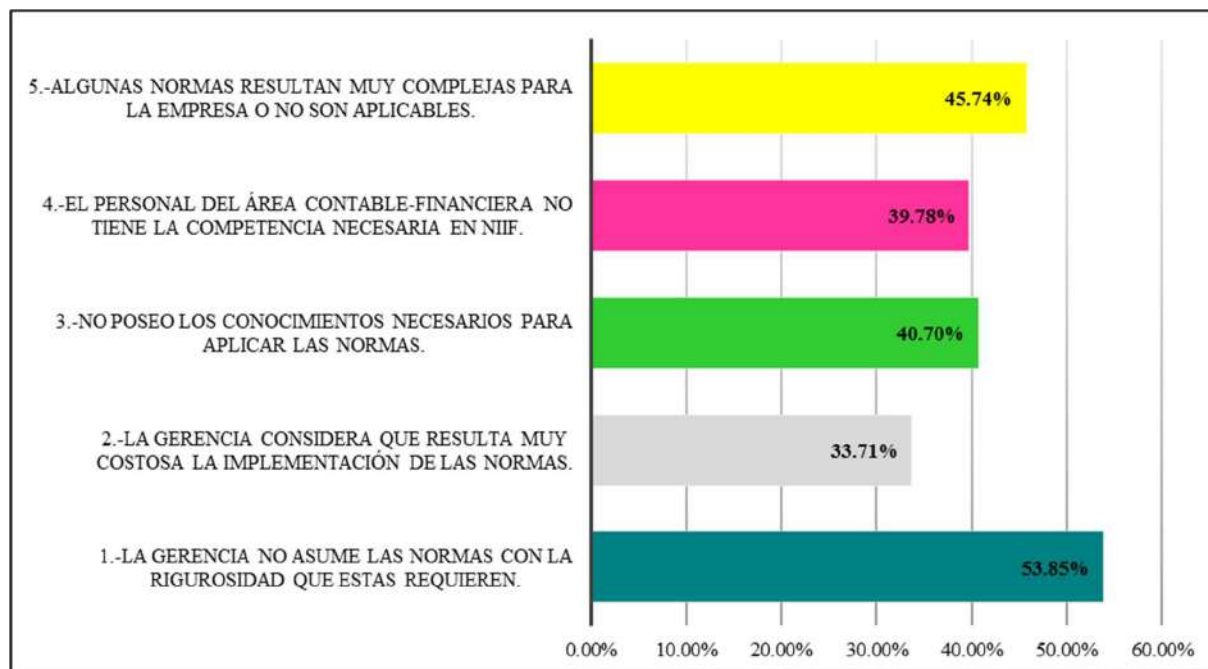
Principales dificultades para la adopción y aplicación efectiva de las NIIF

Respuestas	Combinaciones de repuestas elegidas					Total
	1	2	3	4	5	
1.-La gerencia no asume las Normas con la rigurosidad que estas requieren.	53.85%	19.78%	13.19%	8.79%	4.39%	100.00%
2.-La gerencia considera que resulta muy costosa la implementación de las Normas.	16.85%	33.71%	19.10%	17.98%	12.36%	100.00%
3.-No poseo los conocimientos necesarios para aplicar las Normas.	9.30%	18.60%	40.70%	12.80%	18.60%	100.00%
4.-El personal del área contable-financiera no tiene la competencia necesaria en NIIF.	13.98%	18.28%	16.13%	39.78%	11.83%	100.00%
5.-Algunas Normas resultan muy complejas para la empresa o no son aplicables.	10.64%	10.64%	13.83%	19.15%	45.74%	100.00%

Fuente: Encuesta aplicada.

De acuerdo a las combinaciones de respuesta de los encuestados con relación a las principales dificultades para aplicación de las NIIF, los datos resultantes se muestran en columnas.

Por razones de optimización del espacio disponible para presentar los contenidos este estudio, debajo presentamos el grafico correspondiente a los mayores porcentajes que tuvo cada alternativa de respuesta, según es interpretado.

Gráfico no. 14*Principales dificultades para la adopción y aplicación efectiva de las NIIF*

Fuente: Tabla no. 3.

Se puede notar que de todas las combinaciones de respuestas que hicieron los encuestados, los mayores porcentajes obtenidos por cada opción de respuesta, fue como sigue: el 53.85% de los encuestados dijo que la principal dificultad para la aplicación efectiva de las NIIF consiste en que la gerencia no asume dichas Normas con la rigurosidad que requiere, bajo otra combinación un 45.74% indicó que algunas normas resultan muy complejas para la empresa o no son aplicables a esta, el 40.70% de los encuestados dijo que la principal dificultad es que no posee los conocimientos necesarios para aplicar las normas, un 39.78% bajo otra combinación manifestó que el personal del área contable-financiera no tiene la competencia necesaria en NIIF y un 33.71% indicó que la gerencia considera que resulta muy costosa la implementación de las Normas en la empresa.

Discusión de Resultados

Los resultados a ser discutidos parten de un total de 102 respuestas recibidas, de las cuales se pudo notar que el 86.27% de los encuestados labora en el área contable mientras que el 13.73% no labora en dicha área.

Con relación al tipo de empresa en que laboran o han laborado (esto último en caso de encontrarse desempleados en la actualidad), se observa que la mayoría de los encuestados labora o ha laborado en una PYME (58.59%), el 8.08% de los encuestados eligió la Micro empresa y un 33.33% en empresas reguladas.

En cuanto al área de la profesión en que se ha desempeñado o se desempeña mayormente, el 42% de los encuestados dijo que en el área de contabilidad general, el 23% afirmó que en auditoría externa, el 11% en asesoría contable y financiera, y el 24% restante indico otras áreas que van desde administración, auditoría interna, gerencia financiera, asesoría fiscal, recursos humanos, etc. De modo que, la experiencia tenida por prácticamente la totalidad de los encuestados ha sido en las diversas ramas de la profesión de Contabilidad.

Al preguntar a los encuestados si ejercen o han sido docente en la carrera de Contabilidad, se tiene que el 41.18% dijo que si en tanto que, el 58.82% manifestó que no.

En cuanto a si durante los estudios universitarios en Contaduría Pública cursados le fue impartida formación sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), el 99% de los encuestados respondió, pero el 1% restante omitió responder.

Al respecto de quienes respondieron, se observa que en general el 70.29% dijo que sí, pero solo un 47.52% afirmó haber recibido esta enseñanza tanto en NIIF Completas como en NIIF PYME. En ese mismo sentido, un 19.80% dijo que recibió clases solamente de NIIF Completas y en sentido contrario, solo un 2.97% tuvo formación en NIIF PYME.

Un dato muy significativo es que aproximadamente un 30% (29.70%) no recibió ningún tipo de formación en temas de Normas Internacionales de Información Financiera.

Esta situación evidencia la falta de apego a lo establecido por el IAEB respecto a la competencia profesional que debe tener todo contador público y lo dispuesto por el ICPARD con relación a la obligatoriedad en la adopción de las normas contables vigentes (NIIF) debido a que no conocerlas imposibilita poder aplicarlas o de manera inadecuada si el conocimiento no es el debido.

A partir de esa proporción de encuestados que dijo haber recibido formación en NIIF durante sus estudios superiores (un 99% del total de encuestados), se puede apreciar que un 31.4% no respondió respecto a la calificación de dicha formación en NIIF recibida en la universidad por parte de los encuestados. Sin embargo, la composición de del 68.63% restante que sí respondió evidencia lo siguiente: la mayoría de los encuestados la calificó como apropiada, a juzgar que el 18.57% dijo que fue excelente, el 27.14% afirmó que fue muy buena y el 21.43% dijo que fue buena (para un 67.14% en total) mientras que el 32.86% restante de los encuestados la calificó como no apropiada, ya que un 21.42% dijo que fue regular, un 4.29% afirmó que fue deficiente y un 7.14% dijo que fue insuficiente.

En el caso de los encuestados que no recibieron formación en NIIF durante sus estudios en la universidad (el 29.70% del total de encuestados), estos indicaron que los medios por los cuales obtuvieron su formación en NIIFs, son los siguientes: un 59.38% dijo que realizó cursos pagados por sí mismo, un 21.88% afirmó que cursó capacitaciones de este tema costeadas por la empresa donde laboraba y un 18.75% manifestó que tomó cursos tutoriales a través de internet.

Al preguntar a los encuestados si han realizado cursos de actualización en NIIF luego de haber egresado de la universidad, se observa que el 99% equivalente a 101 encuestados respondió mientras que el 1% omitió responder. De la proporción que respondió, se puede notar que el 54.46% dijo que ha cursado programas extracurriculares sobre NIIF en tanto que el

45.54% dijo que no ha realizado cursos sobre NIIF posteriormente a haber egresado de la universidad.

Se pudo notar que solo el 60.78% de los encuestados que realiza cursos extracurriculares sobre NIIF respondió acerca de la frecuencia con que los cursa, ya que el 39.22% restante omitió dicha pregunta. En tal sentido, se muestra una incongruencia debido a que solo un 54.46% había afirmado que ha tomado cursos luego de culminar sus estudios universitarios, lo que arroja una diferencia de un 6.32%.

Como parte de lo anterior, se aprecia que el 33.87% de los encuestados, quienes representan la mayor proporción de respuestas, dijo que por lo general realizan cursos sobre NIIF con una frecuencia anual con el fin de abarcar nuevas Normas y posibles modificaciones a las existentes. Sin embargo, de manera general los encuestados no reciben actualización en normas contables sino hasta un tiempo que va entre uno y cinco años (conjuntamente en un 37.10%) debido a que un 30.65% tarda un tiempo mayor a un año y menor a cinco para esto mientras que un 6.45% se capacita en estos temas en un tiempo superior a los cinco años.

Con relación al medio usado para su formación en NIIFs posterior a sus estudios universitarios, el 55.71% de los encuestados a quienes aplica esta interrogante, dijeron que los pagaron por su propia cuenta, un 22.86% afirmó que fueron pagados por la empresa, un 21.43% indicó otros medios, como: un 10% de estos en conferencia y por compra de libros, un 20% dijo no dio especificación alguna, en tanto que las demás indicaciones no tiene coherencia con la pregunta porque refieren que se actualizan de manera personal y solo a partir de lo implementado en la universidad, lo que implica que su respuesta o es inadecuada o debió estar en una de las opciones dadas inicialmente.

Respecto a la institución donde han realizado sus formaciones en NIIF, el 44.44% de los encuestados dijo que en el ICPARD, el 50.79% en la UASD (Universidad Autónoma de Santo Domingo), el 4.76% en BDO-ESENA que es una de las más prestigiosas escuelas de finanzas

y auditoria del país. Adicionalmente, el 1% de los encuestados indico otras como el ICPARD y empresas privadas como firmas de auditores.

Al indagar sobre qué tantas empresas aplican las NIIF en el país de acuerdo con su experiencia profesional de los encuestados, solo un 6.32% dijo que son utilizadas entre un 90% y 100%, y la mayor proporción de encuestados (un 33.68%) afirmó que son aplicadas por menos de un 50% de las empresas.

Recordemos que el 86.27%% (88 personas) dijo que ha laborado o labora en el área profesional, por lo que este es un dato a tomar en cuenta para fines de enfrentare esta delicada situación a pesar de que se evidencia que 95 personas respondieron que equivale a un 93.14%, para una diferencia de 6.87% por encima de quienes debieron contestar asumiendo que se debe tener experiencia práctica, pero que es igual importante porque denota la adecuada apreciación de los contadores dominicanos sobre la importancia de las NIIF dada por alguna experiencia informal o por referencia de un colega o tercero.

El 21.05% de los encuestados considera que el nivel de adopción de las NIIF en las empresas donde labora o ha laborado ha sido total, pero la mayoría que es representada por el 64.21% dijo que se da parcialmente, mientras que un 14.74% afirmó que es nula, lo que quiere decir que los profesionales llamados a ser los expertos y responsables de aplicar estas normativas (un 78.95% que en conjunto dijo es parcial y nula) reconocen que las mismas no son utilizadas debido a que como es bien sabido, para que se cumplan las normas deben ser adoptadas todas y no selectivamente porque ello afecta la confiabilidad de la información financiera.

Según lo evidenciado por los encuestados, las dificultades para que las empresas adopten y apliquen las NIIFs de manera efectiva, son en orden de mayor a menor proporción: El hecho de que la gerencia no asume las Normas con la rigurosidad que estas requieren con un 53.85%, La gerencia considera que resulta muy costosa la implementación de las Normas con un 33.71%, un 40.70% dice que no posee los conocimientos necesarios para aplicar las

Normas, un 39.78% afirma que el personal del área contable-financiera no tiene la competencia necesaria en NIIF y un 45.74% afirmó que algunas Normas resultan muy complejas para la empresa o no son aplicables.

De lo anterior resulta que la mayor proporción de respuestas en combinación implica que que la gerencia no asume las Normas con la rigurosidad que estas requieren (un 53.85%) y que algunas Normas resultan muy complejas para la empresa o no son aplicables (un 45.74%).

Estas afirmaciones constituyen una realidad en cuanto al alto impacto negativo que ocasiona la administración cuando no asume ser responsable de la adopción e implementación de dichas normativas conforme las normativas que abordan este aspecto relevante para que las empresas estén en cumplimiento con los estándares contables vigentes, a saber: la *Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, y la *NIIF PYME – Sección 10 sobre Políticas contables, estimaciones y errores*, que ello significa que no conoce su esencia, finalidad y beneficios, llevándolo a desvalorizar la labor del contador pública y de toda la profesión contable.

En cuanto lo complejas o no aplicables que resulten las NIIF, en gran medida se puede decir que resulta de la falta de su adecuado conocimiento y comprensión porque establecen las alternativas de uso de otras guías o estándares como en el caso de las NIIF PYME, que plantean que si la NIIF para PYMES tratan un tema, se debe seguir la NIIF para PYMES. En caso contrario, se debe elegir la política que resulta en la información más relevante y fiable por medio de: 1^{ro} Tratar de establecer una analogía con los requisitos de otras secciones de las normas; 2^{do} usar conceptos/principios generalizados; en paralelo, se puede (no se requiere) revisar las NIIF completas.

Guías de Discusión con Aspectos Básicos a Deliberar

1. ¿Cuáles son los requisitos necesarios respecto a las NIIF que deben ser establecidos para el ejercicio de la Contaduría Pública en el país?
2. ¿Cuáles son las adecuaciones que deben ser realizadas a los planes de estudios universitarios para garantizar la formación competente en NIIF de los futuros contadores públicos de la República Dominicana?
3. ¿Cuáles otros tipos de formaciones en NIIF deben ser cursadas por los Contadores Públicos dominicanos y con qué frecuencia?
4. ¿Cuáles son los indicadores o métricas que deben ser establecidos para monitorear las formaciones y el nivel de competencia en NIIF de los Contadores Públicos de la República Dominicana?
5. ¿Cómo se podría contribuir a que las empresas asuman su rol ante el cumplimiento de las NIIF en la República Dominicana?
6. ¿Cuáles son las medidas que debe implementar el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana para garantizar la efectiva adopción y aplicación de las NIIF en la República Dominicana?

Conclusión

La investigación realizada permite evidenciar claramente la necesidad de la aplicación apropiada de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en la República Dominicana, con el fin de que las empresas puedan disponer de informaciones financieras fiables y relevantes. Igualmente, que los contadores públicos demuestren su alta competencia mediante el debido desempeño al respecto.

Como evidencias del nivel de utilización actual de las NIIF en el país, se tiene lo siguiente:

- Existe una importante cantidad de contadores públicos que ejercen en el área contable e incluso son docentes universitarios (un 41%), pero no manejan de manera apropiada las normativas contables.
- A pesar de que una muy significativa proporción de contadores públicos reciben algún tipo de formación sobre NIIF durante sus estudios superiores (un 70%), ya sea sobre NIIF Completas, NIIF PYME o ambas, no todos manifiestan que esta fue de calidad. Otros que no reciben dicha formación se ven obligados a costear posteriormente dichas capacitaciones, lo que limita su posibilidad de temprana inserción en el mercado laboral y su desempeño profesional.
- Aproximadamente el 50% de los contadores públicos no realiza cursos de actualización en NIIF luego de haberse graduado. Además, no todos los que toman cursos para mantenerse actualizados lo hacen con la frecuencia de tiempo adecuada sino que una proporción significativa de contadores públicos (37%) tarda un tiempo mayor a un año y hasta superior a los cinco años.
- Las empresas del país no aplican las NIIF como debe ser, ya que los contadores públicos que son quienes se involucran en este proceso de manera directa afirman que prácticamente el total de las empresas (casi un 79%) las adopta de manera parcial, lo que evidencia la falta de cumplimiento con las mismas.
- Dentro de las principales las dificultades existentes para que las empresas adopten y apliquen las NIIFs de manera efectiva sobresale la falta de compromiso de la administración y la complejidad de estas que se deriva justamente de la falta de competencia de los contadores respecto a dichas normas. Los demás aspectos se desprenden de alguno de estos dos citados.

Dentro de los principales desafíos identificados a partir del estudio efectuado, están los siguientes a ser considerados con alta prioridad:

- Realizar de manera inmediata acuerdos y trabajos con el Ministerio de Educación Superior, Ciencia y Tecnología (MESCYT) para lograr la actualización de los planes de estudios universitarios de Contabilidad en el país para lograr que se incorporen las NIIF y supervisar que sean impartidas en todas las universidades. Se sugiere que el ICPARD trabaje para tener la autoridad legal suficiente para proponer dicha actualización en todo lo relativo a los contenidos y competencias que requiere el Contador Público dominicano conforme con los estándares que rigen la profesión en el mundo.
- Realizar un levantamiento de informaciones de todos los contadores públicos de la República Dominicana, incluyendo sus competencias profesionales y experiencia profesional para establecer un plan cuyo alcance se ajuste a la realidad resultante de ese estudio técnico, ya que a pesar de que el ICPARD tiene establecido un programa permanente de formación en NIIF existen egresados que no tienen el nivel de conciencia sobre la importancia de estos estándares.
- Considerar la necesidad de que todos los docentes universitarios reciban formación en NIIF para que puedan servir de promotores el aprendizaje de las mismas en sus estudiantes.
- Establecer medidas conjuntamente con las autoridades competentes representantes del gobierno para que las empresas, lideradas en su día a día por la gerencia asuma su responsabilidad respecto al cumplimiento de las normas, ya que no hacerlo conlleva efectos negativos en sentido general (empresa, empleados, fisco, sociedad).
- Abordar el tema de la armonización de las Normas Contables conjuntamente con la autoridad tributaria del país (Dirección General de Impuestos Internos) como un “*tema pendiente*” con relación a las NIIF.

- Identificar todos los aspectos básicos relativos a la profesión contable que deben ser incorporados en la Ley que la rige en el país para evitar que el ICPARD se vea impedido de actuar como amerita cada caso.

En general, las normas contables son estándares internacionales que buscan promover las mejores prácticas de la profesión y aplicación uniforme en todo el mundo, lo que deriva la necesidad de que el país a partir de las iniciativas del organismo rector de la profesión (ICPARD) tome las medidas más adecuadas y pertinentes que permitan cerrar las brechas que existen para su efectiva aplicación. En ese mismo sentido, se lograría garantizar la transparencia y fiabilidad de la información financiera que constituye la base para las decisiones en las empresas por parte de los diversos usuarios y elevar la competencia y calidad de los contadores públicos dominicanos.

Referencias

Comisión de Estándares Internacionales de Formación para Contadores - IAESB (2019).

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación. IFAC. Edición 2015.

Chávez, A. (2020). *A 10 años de publicación de las NIIF para PYMES. Su adopción en la actividad hotelera en Latinoamérica*. Volumen 41, No. 19, Artículo 12. Revista Espacios. [Archivo PDF]. <https://www.revistaespacios.com/a20v41n19/a20v41n19p12.pdf>

CONEXION ESAN (02 de julio del 2019). *NIIF: La importancia de estas normas para el análisis de estados financieros*. <https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2019/07/niif-la-importancia-de-estas-normas-para-el-analisis-de-estados-financieros/>

Naciones Unidas (17-19 de febrero de 1999). *Elaboración de un Programa Mundial de Estudios de Contabilidad y Otras Normas y Requisitos de Cualificación*. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo – UNCTAD, Ginebra [Discurso principal].

Naciones Unidas (2-6 de noviembre de 2020). *Informe del Grupo de Trabajo*

- Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes sobre su 37º período de sesiones*. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo – UNCTAD, Ginebra [Discurso principal].
- International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF (2009). *NIIF para las PYMES. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*. Primera edición. IASB. pp. 1-245.
- Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (2014). *Resoluciones Adopción e Implementación de las NIIF en la República Dominicana*.
<https://www.icpard.org/category/resoluciones/>
- Fortin, H., Hirata, A. y Cutler, K. (2010). *Contabilidad y crecimiento en América Latina y el Caribe. Mejorando la información financiera de las empresas para fomentar el desarrollo económico de la región*. Primera edición. (Ignacio Caviedes trad.). Banco Mundial. pp.1-180.
- Herrera, Y. (3 de agosto de 2021). *¿Qué son las NIIF?* Blog Nubox.
<https://blog.nubox.com/contadores/que-son-las-niif>
- Naciones Unidas - CEPAL (2018). *La Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible Una oportunidad para América Latina y el Caribe*. [Archivo PDF].
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40155/24/S1801141_es.pdf
- Organización para el Crecimiento y Desarrollo Económico (2016). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*. OCDE Editions, Paris. [Archivo PDF].
<https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/37191543.pdf>
- Portal NIC-NIIF (s.f.). *Qué es el IASB?* <https://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>
- Vargas, C. y Peña, A. (15 de abril del 2017). *La globalización económica y contable: Su incidencia sobre la fiscalidad en Colombia*. Actualidad Contable Faces, vol. 20, núm. 35, Universidad de Los Andes, Venezuela.
<https://www.redalyc.org/journal/257/25751155007/html/>

Bibliografía

- Bragg, S. (2016). *IFRS Guidebook*. 2017 edition. AccountingTools Series. United States of America. pp. 1-432.
- Poder Ejecutivo (2004). *Decreto No. 463-04 que establece el Reglamento de las Instituciones de Educación Superior*. Emitido el 24 de mayo del 2004.
- Deloitte (2019). *NIIF 2019. NIIF Completas*. [Archivo PDF].
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIIF%202019%20Completas.pdf>
- International Financial Reporting Standards - IFRS Foundation (2020). *Revisión Integral de las NIIF para PYME*. [Archivo PDF]. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/rfi2020sp.pdf>
- Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (2014). *Ley 633 del Contador Público Autorizado de la República Dominicana* [Archivo PDF]
<https://www.icpard.org/wp-content/uploads/2019/09/LEY-633-.pdf>
- Ley 139-01 de Educación Superior*. UNESCO (2018). 7ma. Edición, Julio 2013.
Promulgada el 13 de agosto del 2001. G. O. 10097. [Archivo PDF].
https://siteal.iiep.unesco.org/sites/default/files/sit_accion_files/do_3063_0.pdf
- PriceWaterHouse (2020). *Contabilidad, requerimientos y prácticas de auditoría*. [Archivo PDF]. https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/assets/doing-business/DoingBusiness2020/PWC_DB_RD20_ESP.pdf
- UNESCO-CEPAL (2002). *Globalización y Desarrollo*. [Archivo PDF].
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2724/2/S2002024_es.pdf

Anexo:



Encuesta para la recopilación de información Trabajo Nacional de Investigación - XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad - CIC 2021

Encuesta Trabajo Nacional de Investigación - CIC 2021

La presente encuesta tiene como finalidad recopilar información para ser utilizada en el trabajo nacional que está siendo realizado para ser presentado en la XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre, RS-Brasil – CIC 2021, con el objetivo de servir como evidencia de la Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en la República Dominicana.

El instrumento está estructurado con preguntas cerradas para seleccionar SI o NO, así como la opción más apropiada en cada caso mediante opciones múltiples.

Agradecemos por anticipado la colaboración que pueda brindar; las informaciones recolectadas serán utilizadas exclusivamente para los fines arriba indicados.

1. Ha laborado o labora en el área contable?

- SI
- NO

2. Elija el tipo de empresa en que labora o ha laborado si se encuentra desempleado en la actualidad?

- Micro empresa
- PYME (Pequeña y Mediana Empresa)
- Regulada

3. Identifique el área de la profesión en que se ha desempeñado o se desempeña mayormente.

- Contabilidad General
- Auditoría Externa
- Asesoría Contable-Financiera

Otra (favor especifique)

5. Durante sus estudios universitarios en Contaduría Pública, recibió formación sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?

- SI (NIIF Completas y NIIF PYMES)
- SI (solo NIIF Completas)
- SI (solo NIIF PYMES)
- NO

6. Si su respuesta en la pregunta anterior (5) fue negativa, vaya a la pregunta 8. En caso de ser afirmativa, califique la formación en NIIF recibida en la universidad.

- Excelente
- Muy buena
- Buena
- Regular
- Deficiente
- Insuficiente

7. Si su respuesta en la pregunta anterior (5) fue negativa, diga por cuáles medios obtuvo formación en NIIFs durante sus estudios universitarios, si aplica:

- Cursos pagados por cuenta propia
- Cursos pagados por la empresa en que laboraba
- Cursos tutoriales realizados a través de internet

Otro (especifique)

8. ¿Ha realizado cursos de actualización en NIIF luego de haber egresado de la universidad?

- SI
- NO

9. Si su respuesta a la pregunta 8 fue afirmativa, diga con qué frecuencia realiza dichos cursos por lo general?

- Cuando son emitidas nuevas Normas
- Cuando alguna NIIF es modificada
- Anualmente (abarca nuevas Normas y posibles modificaciones a las existentes)
- Tiempo mayor a un año y menor a cinco
- Más de cinco años

10. Elija el medio usado para su formación en NIIFs posterior a sus estudios universitarios:

- Cursos pagados por cuenta propia
- Cursos pagados por la empresa
- Cursos tutoriales realizados a través de internet

Otro (especifique)

11. Elija la institución donde ha realizado sus formaciones en NIIF?

- ICPARD
- UASD
- BDO-ESEENFA

Otro (especifique)

12. Qué tantas empresas aplican las NIIF en el país de acuerdo con su experiencia profesional?

- Entre 90 % - 100%
- Entre 80 % - 89%
- Entre 70 % - 79%
- Entre 60 % - 69%
- Entre 50 % - 59%
- Menos de un 50%

13. Según lo evidenciado durante su ejercicio profesional, cómo es el nivel de adopción de las NIIF en las empresas donde labora o ha laborado?

- Total
- Parcial
- Nula

14. Elige la(s) respuesta(s) que considere se corresponde(n) con la(s) principal(es) dificultad(es) para que las empresas adopten y apliquen las NIIFs de manera efectiva. Utilice el botón desplegable de la izquierda para establecer el orden sus respuestas si exceden de una opción.

1.-La gerencia no asume las Normas con la rigurosidad que estas requieren.

2.-La gerencia considera que resulta muy costosa la implementación de las Normas.

3.-No poseo los conocimientos necesarios para aplicar las Normas.

4.-El personal del área contable-financiera no tiene la competencia necesaria en NIIF.

5.-Algunas Normas resultan muy complejas para la empresa o no son aplicables.

Acerca de SurveyMonkey

Curriculum Vitae de los Autores:

Glendy Altagracia Jiménez Muñoz.

Licenciada en Contabilidad-SCL por la Universidad Autónoma de Santo Domingo. Máster en Gerencia y Productividad, y Postgrado en Administración Financiera por la Universidad APEC. Especialidad en Docencia Universitaria-SCL por la Universidad Católica Santo Domingo. Certificaciones: AMLCA por FIU-FIBA, Auditor Forense Antifraude-MCL por el IIAFA y en Control Interno COSO por el Instituto Global de Auditores Internos. Catedrática de grado y maestría (Rep. Dominicana y Bolivia). Primer Vice-presidente del Consejo Nacional de Comisaría de FAPROUASD y Miembro regular de FAPROUASD. Auditor/Consultor Gerencial y Financiero. Miembro de la Comisión Técnica de Investigación Contable Asociación Interamericana de Contabilidad. Miembro activo del ICPARD, IAIRD y Adherente AIC.


Andrea Josefina Tapia de Valdez.

Licenciada en Contabilidad por la Universidad Central del Este. Máster en Administración de Empresas y Post Grado en Contabilidad Impositiva por la Universidad Autónoma de Santo Domingo. Especialidad en Desarrollo Organizacional. Diplomado en NIIF para la PYME por el ICPARD, Diplomado en Tributación Corporativa por e INFOTEP. Certificación en Tecnología para Educadores Microsoft por la UASD-MESCYT. Catedrática de grado y maestría (Rep. Dominicana). Asesora/Consultora Contable y Fiscal. Miembro activa del ICPARD. Ex Presidenta de la Regional Sur del ICPARD. Presidenta actual de la Comisión Membresía y Enlace ICPARD-Universidades. Miembro Comisión Técnica de Educación de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).


Javier de Jesús Jiménez Muñoz.

Licenciado en Contabilidad-Magna Cum Laude por la Universidad APEC. Máster en Gerencia y Productividad, Máster en Finanzas y Postgrado en Administración Financiera por la Universidad APEC. Diplomado Internacional en Docencia Virtual por la Universidad Benito Juárez de México. Certificación en Valoración de Empresas por el Instituto de Estudios Bursátiles de Madrid. Certificación Auditor Forense Antifraude-Cum Laude por el Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude (IIAFA). Catedrático de grado y maestría (Rep. Dominicana). Auditor/Consultor Gerencial y Financiero, Experto en Tributación y Fiscalidad. Miembro del ICPARD y del IAIRD, Miembro Adherente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

Seudónimo: Contadores del Futuro



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

**INFORME TECNICO DE LOS GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSION
DE LA COMISION TECNICA INTERAMERICANA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE**

1. AUTORIDADES DE LA COMISION

Presidente: Norma Pontet Ubal (Uruguay)

Vicepresidente: José María González (Argentina)

Secretario: Ticiane Santos (Brasil)

2. GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSIÓN AUTORIDADES DE LA COMISION

Han participado dirigiendo los Grupos de Trabajo de Discusión, en el cargo de presidente y secretario integrantes propuestos por esta comisión y designados por el Comité Ejecutivo de AIC y el cargo de vicepresidente designado por la Comisión Organizadora de la XXXIV, las siguientes personas:

GRUPO 1:

Presidente: Juan Carlos Orellano, Perú

Secretario: Glendy Jiménez, República Dominicana

GRUPO 2:

Presidente: Elsa Esther Choy Zevallos - Perú

Secretario: Derly Rodríguez Vargas - Colombia

GRUPO 3:

Presidente: María Angélica Farfán – Colombia;

Secretario: Ticiane Santos - Brasil

3. TEMARIO DESARROLLADO

Tema 1.1: Desafíos de la investigación en contabilidad: desarrollos teórico-conceptuales para la transformación de la práctica del profesional contable

Tema 1.2: La investigación en contabilidad internacional: Evidencias y desafíos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los países interamericanos

**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

Tema 1.3: La contabilidad ambiental, social y ecológica y los reportes contables organizacionales no financieros, ante el desafío de la sustentabilidad de la biodiversidad y el multiculturalismo

4. TRABAJOS PRESENTADOS:

Se presentaron un total de 14 trabajos, que se desglosa en 3 trabajos interamericanos y 11 trabajos nacionales, de acuerdo al siguiente detalle:

TEMA: 1.1 Desafíos de la investigación en contabilidad: desarrollos teórico-conceptuales para la transformación de la práctica del profesional contable		
TRABAJO INTERAMERICANO		
Título	Autor(es)	País
Aportes de la investigación contable para el desarrollo sostenible de la práctica en el ámbito de los países de la AIC	José María González Elsa Esther Choy Zevallos Derly Milena Rodríguez Vargas	Argentina Perú Colombia
TRABAJOS NACIONALES		
Título	Autor(es)	País
Juicios en la preparación de los Estados Financieros bajo NIIF de empresas mineras peruanas, año 2020	Rosa Milagros Castañeda Moreano	Perú
Aplicación de la depreciación según la NIC N°16 y su impacto tributario en Bolivia.	Oscar Alfonso Torrez Diaz	Bolivia

TEMA: 1.2 La investigación en contabilidad internacional: Evidencias y desafíos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los países interamericanos		
TRABAJO INTERAMERICANO		
Título	Autor(es)	País
La investigación en contabilidad internacional: La Norma Internacional de Información Financiera 16 y sus modificaciones por COVID-19 en Ecuador, Perú, República Dominicana y Uruguay.	Norma Pontet Ubal Jose David Gordillo Glendy Jimenez Ladislao Espinoza	Uruguay Ecuador Rep. Dominicana Perú

**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

TRABAJOS NACIONALES		
Título	Autor(es)	País
Prevalencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hechos ocurridos después de la fecha de presentación	Linver Luciano Villar	Brasil
Avaliação da Clientela pelas Normas Brasileiras de Contabilidade	Eloy Antonio Fenker	Brasil
Las criptomonedas y sus resultados en una empresa de minería	Nuria Gutiérrez Geraldina Bauer Analía Goenaga	Argentina
Información Integrada. Hacia un marco normativo unificado: Caso Banco Macro Argentina	Nuria Gutiérrez María Guillermina Tennina Analía Goenaga	Argentina
EFECTOS DE LOS PROCESOS CONTABLES EN LA REGIÓN SUR DE REPÚBLICA DOMINICANA DURANTE EL COVID-19, 2020-2021	Virginia Rosmeri Ciprian Martínez	República Dominicana

TEMA: 1.3 La contabilidad ambiental, social y ecológica y los reportes contables organizacionales no financieros, ante el desafío de la sustentabilidad de la biodiversidad y el multiculturalismo

TRABAJO INTERAMERICANO		
Título	Autor(es)	País
De la información financiera, social y ambiental a la información integrada: análisis de los capitales en reportes integrados de Brasil, Perú y Colombia	Ticiane Santos Juan Carlos Orellano León Alcántara Navarro María Angélica Farfán Liévano	Brasil Perú Perú Colombia
TRABAJOS NACIONALES		
Título	Autor(es)	País
Dinámica de los principios y las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables	Víctor De La Cruz Cerrón Marco Antonio Daqui Janeta	Perú
Atividades profissionais da contabilidade: Agrupamento pela percepção de importância dos stakeholders primários	Caroline De Oliveira Orth Rosane Maria Seibert Clea Beatriz Macagnan	Brasil

**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

O VALUE RELEVANCE DAS PROPIEDADES PARA INVESTIMENTO E DO VALOR JUSTO EM FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIOS BRASILEIROS	Leony Alexandre Gabriel Soares Fernando Caio	Brasil
Estado de Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en la República Dominicana.	Glendy Jiménez Andrea Josefina Tapia Javier De Jesús Jiménez	República Dominicana

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

VISTO:

Los trabajos interamericanos y nacionales presentados en los Grupos de Trabajo de Discusión. El intenso y rico debate realizado en un ambiente de fraternal convivencia y pluralidad de ideas. Los comentarios, opiniones y aportes vertidos por los delegados y autoridades de la Comisión.

CONSIDERANDO QUE:

1. Conclusiones Mesa 1:

Conclusión 1: Trabajo Interamericano

Se presentó un Trabajo Interamericano titulado "La investigación en contabilidad internacional: La Norma Internacional de Información Financiera 16 y sus modificaciones por COVID-19 en Ecuador, Perú, República Dominicana y Uruguay", del mismo se desprende la siguiente conclusión: Aunque esta Norma ha sido emitida para empresas que tienen responsabilidad de rendir cuentas públicamente, es aplicada por PYMES debido a la amplia difusión que ha tenido de parte de los organismos que rigen la Contabilidad a nivel mundial y local; no obstante a que, no todas las autoridades de estos países han emitido leyes que faciliten u obliguen la aplicación de dicha Norma, su adopción ha sido cada vez más aceptada por los Contadores Públicos debido a los acuerdos que los arrendadores han otorgado bajo las condiciones impuestas por el COVID-19.

Conclusión 2: Trabajos Nacionales

Se han presentado cinco Trabajos Nacionales, cuyas principales conclusiones se detallan a continuación:

Se propone dar prevalencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público "Hechos ocurridos después de la fecha de presentación de los Estados Financieros", esto para garantizar el registro oportuno de algunos eventos económicos de las empresas.

Se propone investigar la forma de incorporar en las Normas Contables mecanismos que ayuden a reconocer y divulgar la creación, destrucción y valoración de activos intangibles que aún no están incluidos en las normas.



XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021

La investigación en contabilidad internacional muestra evidencias y desafíos en los países latinoamericanos para recomendar normas que permitan el tratamiento de las operaciones en criptomonedas, acorde con los avances de la tecnología y los modelos de negocio a efectos de presentar estados financieros bajo un criterio estandarizado.

Se debe fomentar la elaboración de Reportes Integrados de modo que se pueda medir la creación de valor de largo plazo y tome en cuenta las dimensiones económicas, sociales y ambientales.

Finalmente, deben ser tomadas en cuenta las mejoras resultantes de los efectos del Covid-19 en los procesos contables con el fin de continuar generando informaciones relevantes y oportunas para las tomas de decisiones.

2. Conclusiones Mesa 2

TÍTULO “APORTES DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE DE LA PRÁCTICA PROFESIONAL EN EL ÁMBITO DE LOS PAÍSES DE LA AIC”. La universidad del siglo XXI es el principal agente de cambio, sustentada en la enseñanza interdisciplinaria que proporciona respuesta a los problemas económicos, sociales, culturales y ambientales, con enfoque sostenible que contemple: una metodología adecuada que identifique las dimensiones fundamentales para evaluar el desempeño sostenible de la gestión en la universidad.

La tecnología ha dado forma a la profesión durante décadas, la velocidad del cambio se está acelerando exponencialmente, la tecnología Blockchain, la inteligencia artificial y la computación en la nube; están superando los límites de lo que alguna vez creímos posible.

El impacto transformador del cambio climático en nuestro mundo es cada día más evidente, para ello es necesario que la profesión contable impulse la utilización de información no financiera en sus diversos formatos y modalidades con la participación de los Contadores Públicos y también resulta necesaria la formación adecuada en las Universidades.

La necesidad sentida de conformar un riguroso, profundo y amplio basamento teórico de la ciencia contable. a través de la investigación, ha llevado a los profesionales contables de distintas universidades, así como a los organismos relacionados con el saber contable de los países miembros de la AIC, a abordar aquellos problemas para configurar el tejido o entramado epistemológico que sustente los postulados fundamentales de la contabilidad.

TRABAJOS NACIONALES

TÍTULO: JUICIOS EN LA PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BAJO NIIF DE EMPRESAS MINERAS PERUANAS, AÑO 2020. La ausencia de una clara distinción entre juicios, ya sea para la aplicación de políticas contables como para las estimaciones contables, es genérica y en su redacción se aprecia una estandarización a nivel de contenido, generando una información poco confiable, más aún cuando este tipo de información le permite al usuario de los estados financieros tener una idea sobre el tipo de gestión, el valor de la empresa y los criterios que asume la gerencia respecto del cumplimiento del marco normativo de las NIIF. Es necesario fijar criterios sobre la base de



XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021

una creencia racional que de soporte a los juicios ejercidos en la preparación de estados financieros.

TÍTULO: APLICACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN SEGÚN LA NIC N°16 Y SU IMPACTO TRIBUTARIO EN BOLIVIA. Separar la información financiera de la tributaria, permitirá al profesional contable elaborar estados financieros utilizando estándares internacionales como las NIIF aplicando la NIC 16 como norma específica para el tratamiento contable de los activos fijos, y a su vez cumplir con la normativa tributaria vigente en el país.

3. Conclusiones MESA 3

El Trabajo interamericano “De la información financiera, social y ambiental a la información integrada: Análisis de los capitales en reportes integrados de Brasil, Perú y Colombia” analizó el contexto de la información financiera, no financiera e integrada para mostrar su evolución y destacar el crecimiento que en las últimas décadas ha tenido la información social y ambiental.

En el trabajo también se analizó una empresa de Brasil, una empresa de Perú y una empresa de Colombia, revisando qué información se revela sobre los múltiples capitales y cómo se presenta en sus reportes integrados. Los puntos para destacar luego de la revisión son que: las tres empresas consideran en sus reportes las directrices del GRI además del marco para la elaboración de reportes integrados, también consideran todos los capitales del reporte integrado excepto en el caso de la empresa de Brasil que no considera el Capital fabricado. Los capitales mejor presentados en los reportes analizados fueron el capital humano y el natural, lo que muestra una integración de asuntos de sostenibilidad en los reportes integrados y entre los menos definidos se encontró el capital financiero, posiblemente porque este capital se presenta en la información financiera tradicional, aunque los aspectos más clave de este, deberían hacer parte del reporte integrado.

Trabajos Nacionales.

Respecto de los trabajos nacionales, el primer trabajo titulado Dinámica de los principios y las dimensiones epistemológicas de la teoría y práctica contables, destaca la importancia de que la práctica y la normatividad contable se base en la teoría contable.

El siguiente trabajo de la jornada titulado “actividades contables profesionales: Agrupación según la percepción de importancia de las partes interesadas primarias” tuvo como objetivo identificar los factores que agrupan las actividades de la profesión contable valoradas por los principales grupos de interés - contables y usuarios internos. El análisis demostró la identificación de cinco factores de actividad valorados por los principales interesados: actividades fiscales; estructural; operacional, informativo; y estratégico. Los tres primeros se relacionaron con los temas contables más rutinarios relacionados con el estereotipo del contable más tradicional y los dos últimos se enfocaron en estrategias de gestión y organizacionales, relacionados con el contable participativo en el proceso de toma de decisiones de las organizaciones, lo que indica cambios de expansión en relación a las actividades profesionales. Después de la presentación, el debate se centró en los dos últimos factores que reflejan cambios para el desarrollo de la estrategia y la base de la información.



XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021

Posteriormente se presentó el trabajo “La relevancia de valor de las propiedades de inversión y el valor razonable en los fondos de inversión inmobiliarios brasileños” cuyo objetivo fue señalar las implicaciones de la valoración a valor razonable aportada por ICVM 516/2011 sobre el valor de mercado del patrimonio neto de las FII brasileñas y los resultados muestran que las cifras contables representadas por el valor razonable, especialmente las relacionadas con propiedades de inversión, reflejan información relacionada con la valoración de activos. También provocó la discusión de que, de acuerdo con los requisitos legales de ICVM 516/2011, la decisión de evaluar el valor razonable es relevante para el mercado brasileño, ya que este método de evaluación está relacionado con el desempeño de las acciones de FII. Después de la presentación no hubo preguntas y se centró en una explicación del autor sobre el valor razonable y la evaluación de costos.

El último trabajo presentado en esta mesa de discusión se tituló “Estado de Aplicación de las Normas

Internacionales de Información Financiera en la República Dominicana”. Este trabajo concluye que es necesario que, a partir de las evidencias de la aplicación de las NIIF en la República Dominicana, relativas a: formación, experiencia, actualización y nivel de adopción en las empresas dominicanas y en respuesta a los desafíos, sean realizados acuerdos y trabajos con las autoridades reguladoras de la educación superior para unificar y actualizar los planes de estudio, así como un levantamiento para asumir la formación necesaria según los conocimientos de cada Contador dominicano. Esto de la mano de un marco legal que obligue tanto a la formación en NIIF desde las universidades como a la actualización permanente según sea necesario, y que los empresarios asuman su responsabilidad en la aplicación de estas normas con carácter realmente obligatorio.

La Comisión Técnica Interamericana de Investigación Contable

CONCLUYE:

1. La investigación en contabilidad internacional muestra evidencias y desafíos en los países latinoamericanos para recomendar normas que permitan el tratamiento de las operaciones en criptomonedas, acorde con los avances de la tecnología y los modelos de negocio a efectos de presentar estados financieros bajo un criterio estandarizado.
2. El impacto transformador del cambio climático en nuestro mundo es cada día más evidente, para ello es necesario que la profesión contable impulse la utilización de información no financiera en sus diversos formatos y modalidades con la participación de los Contadores Públicos y también resulta necesaria la formación adecuada en las Universidades.
3. Finalmente, deben ser tomadas en cuenta las mejoras resultantes de los efectos del Covid-19 en los procesos contables con el fin de continuar generando informaciones relevantes y oportunas para las tomas de decisiones.



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

RECOMIENDA:

1. Se debe fomentar la elaboración de Reportes Integrados de modo que se pueda medir la creación de valor de largo plazo y tome en cuenta las dimensiones económicas, sociales y ambientales. En esta línea, se evidenció y presentó el contexto de la información financiera, no financiera e integrada para mostrar su evolución y destacar el crecimiento que en las últimas décadas ha tenido la información social y ambiental.
2. La necesidad sentida de conformar un riguroso, profundo y amplio basamento teórico de la ciencia contable. a través de la investigación, ha llevado a los profesionales contables de distintas universidades, así como a los organismos relacionados con el saber contable de los países miembros de la AIC, a abordar aquellos problemas para configurar el tejido o entramado epistemológico que sustente los postulados fundamentales de la contabilidad.
3. Recomendar normas que permitan el tratamiento de las operaciones en criptomonedas, acorde con los avances de la tecnología y los modelos de negocio a efectos de presentar estados financieros bajo un criterio estandarizado

Dado en la sala de discusión de la Comisión Técnica Interamericana de (nombre de la comisión) en Porto Alegre, Brasil, a los veinte días del mes de octubre del año dos mil veintiuno.

Norma Pontet
PRESIDENTE

José María González
VICEPRESIDENTE

Ticiane Santos
SECRETARIA