



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

PROYECCIONES

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

**La Plata, Diciembre de 2014
Año IX– Número 9
ISSN 1850-6542**

PROYECCIONES Nº 9 - Año IX – 2014

PROYECCIONES
Publicación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables

Dirección

Ricardo J.M. Pahlen Acuña

Coordinación Científico Técnica

Liliana E. Fernández Lorenzo

Coordinación Editorial

Norma B. Geba

ISSN N° 1850-6542

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



Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES Y ESTUDIOS CONTABLES

Director

Ricardo J. M. Pahlen Acuña

Coordinadora

Liliana E. Fernández Lorenzo

Investigadores

Marcela C. Bifaretti
María L. Catani
Hugo Collacciani
Liliana E. Fernández Lorenzo
Liliana B. Freire
Norma B. Geba
David Gulayin
Elsa E. Larramendy
Graciela M. Neira
Ricardo J.M. Pahlen Acuña
Ana M. Petti
Miguel E. Riglos
Mónica P. Sebastián
Pamela S. Tellechea

Becarios

Assín Sabrina
Daniela J. Gastañaga
Susana B. Terrasanta

Auxiliar Administrativo

Azul Carrasquera Dávila

**Autoridades
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano
Martín Aníbal López Armengol

Vicedecana
María Laura Catani

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

**Secretaria de
Extensión Universitaria**
Marina Dolores Gómez Scavino

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

**Secretario de
Bienestar Universitario**
Martín Raúl Masson

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

**Secretaria de
Extensión Universitaria**
Liliana Cristina Galán

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

**Autoridades
UNIVERSIDAD NACIONAL
DE LA PLATA**

Presidencia
Raúl Aníbal Perdomo

**Vicepresidencia Área
Institucional**
Fernando Alfredo Tauber

Vicepresidencia Área Académica
Ana María Barletta

Secretaría General
Leonardo Gonzáles

**Secretaría de
Asuntos Académicos**
María Mercedes Medina

**Secretaría de
Extensión Universitaria**
Leandro Quiroga

Secretaría de Ciencia y Técnica
Marcelo Fernando Caballé

Secretaría de Arte y Cultura
Daniel Belinche

**Secretaría de
Relaciones Institucionales**
Francisco Javier Díaz

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

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

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

Comité Editorial: Ricardo J. M. Pahlen Acuña (U.N.L.P.), Luisa Fronti (U.B.A.), Liliana E. Fernández Lorenzo (U.N.L.P.), Ana M. Campo (U.N.L.P.), Norma B. Geba (U.N.L.P.), Carlos M. Giménez (U.B.A.).

Comisión de Árbitros

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

ÍNDICE

	Página
Prólogo	
Editorial	
Sección Artículos	
“CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: ¿Nuevo Marco Conceptual o Normas Contables Particulares?”	13
<i>Ricardo J. M. Pahlen Acuña, Ana M. Campo, Juan J. Permuy</i>	
“Primeros Abordajes Cualitativos respecto de las Concepciones de Docentes Contables sobre Evaluación de los Aprendizajes”	35
<i>Liliana E. Fernández Lorenzo, Diana L. Fonseca, Laura N. Tavella</i>	
“El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales de las Memorias de Sostenibilidad Versión G4”	57
<i>Norma B. Geba, Marcela C. Bifaretti, M. Patricia Sebastián</i>	
“EL FAIR VALUE COMO BASE DE VALUACIÓN: ¿Constituye una Mejora para Mostrar la Realidad de las Empresas o Genera Mayor Incertidumbre sobre la Calidad de los Estados Financieros?”	79
<i>Bruno Ceruzzi San Martín, Julio Gómez Crosta, Walter Rossi Bayardo</i>	
“UNA CONTABILIDAD PARA EL IMPERIO BRITÁNICO: PROLIFERACIÓN DE TRATADOS A COMIENZOS DEL SIGLO XIX”	103
<i>Juan Lanero Fernández</i>	
“ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA ACREDITACIÓN”	125
<i>Mario E. Díaz Durán, Graciela Ruggiero Scarpa</i>	
Índice por Número y Año de Publicación de Revista Proyecciones	149
Instrucción para Autores	155

Prólogo

Esta nueva publicación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables es un canal institucional que permite presentar y materializar una de las principales finalidades estatutarias de la Facultad de Ciencias Económicas: la generación y difusión del conocimiento.

Proyecciones, ya se ha transformado en un permanente vehículo de difusión de trabajos científicos y técnicos presentados a lo largo de todo el año en distintos congresos, simposios, jornadas y encuentros, sintetizando los principales aportes a la teoría y a la doctrina contable y contribuyendo a difundir los distintos criterios existentes en el ámbito académico, científico y profesional.

Si algo distingue a una universidad de otras instituciones educativas es la capacidad para generar e intercambiar conocimiento, ya que al circular las producciones que se realizan en una unidad académica, se construye un fructífero espacio de multidireccionalidad de la investigación.

Siempre es gratificante finalizar el año prologando una nueva edición de la revista Proyecciones, pues la misma simboliza el trabajo de distintos equipos de investigación contable, cuya evolución cualicuantitativa consolida el crecimiento de nuestra facultad con un trabajo sustentable y responsable que tiene como finalidad última el seguir contribuyendo a la excelencia académica con pertinencia social.

Diciembre de 2014

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

Editorial

El esfuerzo de los investigadores que desde distintos puntos del país y del exterior trabajan en aras de mejorar la vida presente con proyección futura, con respeto por la diversidad cultural y desde la disciplina contable, encuentran un ámbito propicio para la divulgación de sus avances en la “Revista Proyecciones”.

La nueva edición contribuye a afianzar y generar vínculos con investigadores nacionales y extranjeros, complementando las actividades de investigación contable con la transferencia de sus resultados, pilares necesarios para la docencia en la disciplina contable.

Como ya es tradicional, agradecemos a quienes evalúan y adjudican los subsidios para Edición de Revistas Científicas en el ámbito de la Universidad Nacional de La Plata, enmarcados en el Programa General Promoción de la Investigación Científica, Tecnológica y Artística del Plan Estratégico 2010 - 2014, a los Árbitros y a las autoridades de nuestra Facultad de Ciencias Económicas por el apoyo permanente a nuestro Instituto de Investigaciones y Estudios Contables y al suscripto quien tiene el honor de conducir un equipo interdisciplinario de primer nivel. También agradecemos a nuestra comunidad universitaria por su permanente acompañamiento, su participación y su contribución a nuestra proyección futura. Asimismo, reiteramos el compromiso, una vez más, de continuar la senda que oportunamente nos trazamos y que día a día intentamos seguir.

Diciembre de 2014

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

“CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: ¿Nuevo Marco Conceptual o Normas Contables Particulares?”

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

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos 10º Simposio Regional de Investigación Contable y 20º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Argentina, Diciembre de 2014.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

- 1. La Contabilidad y sus Informes**
- 2. Sistema de Contabilidad en el Sector Público**
- 3. Necesidad de Contar con Normas Contables Propias**
- 4. Cualidades de la Información Contable: Comparabilidad-Homogeneidad**
- 5. El Marco Conceptual y los Informes Contables a Usuarios Tipo**
- 6. Conclusiones**
- 7. Citas Bibliográficas**

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

(**)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). MBA (Escuela Europea de Negocios España). Profesora Titular Regular (FCE-UBA). Profesora Titular Ordinaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Coordinadora, Profesora y Directora de carreras y cursos de posgrado en el país y el exterior. Docente Investigador Categoría III. federacion2005@yahoo.com.ar

(***)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Posgrado para la Práctica Profesional de la Administración Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA); Régimen Financiero del Sector Público (FCE-UBA); e Industria de Cruceros Universidad de Cambridge, Reino Unido. Profesor Asociado Regular (FCE-UBA). Profesor Titular (FCE-UNLP). Profesor de Posgrado (FCE-UNLP y FCE-UBA). Secretario del Departamento Pedagógico de Contabilidad (FCE-UBA). Secretario de la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Dr. Juan Bayetto”. juanjpermuy@gmail.com

RESUMEN

El producto final de la contabilidad - cualquiera sea la especialidad - debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad que para la elaboración de informes, requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles, pues los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su conjunto. Similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

En lo que respecta a las del sector público, con la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF), surgió un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: Se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional – Resolución N° 25 /95 emanada del órgano coordinador del macro-sistema de Administración Financiera, a saber Secretario de Hacienda, impulsadas por el órgano rector del sistema de contabilidad, Contaduría General de la Nación y además se implantó el registro de contabilidad por partida doble.

Los principios y finalidades fundamentales del sistema de contabilidad gubernamental - que deberá ser llevado de acuerdo con los “principios y normas de contabilidad de aceptación general aplicables en el sector público”, como prescribe el Art. 87, apartado e, de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N°24156- se encuentran enunciados en los distintos apartados de los Arts. 86 y 87, LAF.

La LAF ordenó a la Contaduría General de la Nación “Dictar normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional. En ese marco se prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas”.

Debemos tener en cuenta que el sector público se distingue por una serie de características que pueden influir al momento de definir el Marco Conceptual. Ellas son:

- 1) Elementos externos a la organización o de influencia indirecta: se relacionan con conceptos contables como el reconocimiento de las operaciones y algunos de los requisitos de la información, lo que permite justificar la necesidad de adoptar prácticas determinadas:

- 📁 Heterogeneidad
- 📁 Fragmentación del poder
- 📁 Responsabilidad
- 📁 Ausencia de mercado.

2) Elementos internos a la organización o de influencia directa: se ubican características que afectan directamente los requisitos de la información contable como ser:

- ✧ Prestación de un servicio como objetivo prioritario
- ✧ Ausencia de ánimo de lucro
- ✧ Dificultades para la medición del output
- ✧ Diferente concepto de beneficio
- ✧ Énfasis en la posición financiera
- ✧ Importancia del presupuesto y de la legalidad.

Al momento de definir un Marco Conceptual, los elementos que lo integran son claramente identificables: los objetivos de la información contable, sus características cualitativas, los elementos de los estados contables o financieros y el concepto de mantenimiento de capital. Si nos referimos al segmento de la Contabilidad Gubernamental, su integración dentro de dicha estructura, puede dar origen a interpretaciones específicas acerca de sus elementos principales pero nunca a la consideración de un Marco Conceptual diferente, ya que se entiende que dicho Marco debe ser único para ambos segmentos: contabilidad financiera y gubernamental, pues en ellos se consensuaron cuestiones de la teoría contable como definición de activos, pasivos y resultados.

La heterogeneidad del sector público se manifiesta en que las organizaciones que lo integran, no solo prestan una variedad de servicios diferentes, sino también en las características legales, sociales, económicas y políticas que presentan. Dichas organizaciones poseen poderes y responsabilidades, así como distintos objetivos, fuentes de financiación y estructuras organizativas que conllevan a adoptar diferentes prácticas contables que difieren, en algunos casos, de los aplicados a los entes privados, lo que justifica el dictado de normas propias para el Sector Público.

Asimismo, los estados contables o financieros son documentos importantes que le permiten a la sociedad - como sujetos pasivos - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobara el órgano volitivo (Congreso Nacional).

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

El sector público debe asegurar que cuenta con un proceso normativo transparente y de alta calidad para ratificar la fiabilidad y utilidad de los estados contables gubernamentales. Cabe agregar que las actuales normas generales aplicadas en los informes del Sector Público Nacional (Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda) fueron dictadas con anterioridad a los estándares internacionales para el Sector Público emanados de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Las diferencias entre el contexto local frente al internacional, los desarrollos nacionales no considerados en los estándares internacionales y las eventuales

diferencias de la estructura normativa de la contabilidad pública respecto de la establecida en dichos estándares, se entiende, justifican ampliamente que en una primera instancia, la Contaduría General de la Nación, en Argentina, emita normas propias, empleando aquéllos como supletorios, recomendaciones o buenas prácticas.

Palabras clave: Contabilidad gubernamental - Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF) - Rendición de cuentas - Marco conceptual y Normas Contables Particulares.

ABSTRACT

The final product of the accounting, regardless of their specialty, must meet an objective, which is to provide useful information that reflects reality and social behavior of the entity. Considering that the financial accounting refers to a specialty which requires the consideration of standards for the preparation of reports, the challenge is to find a way to resolve the current difficulties related principally to the recognition and measurement of intangible assets, as tangible assets lose significance in the assessment of the entity as a whole. Similar consideration should be made about the final product of governmental accounting.

In regards to the standards of the public sector, with the enactment of the Financial Administration and Control of the National Public Sector Law N° 24156, arose a very important qualitative and quantitative progress: were approved the generally accepted accounting principles to the public sector - resolution N° 2595 emanated from the coordinating body of the financial administration, the Secretariat of Finance of the Ministry of Economy and Public Finance, motivated by the Contaduría General de la Nación which is the governing body of the accounting system, and also was implanted the Double-entry bookkeeping system.

Fundamental principles and objectives of government accounting system - which must be taken in accordance with the "generally accepted accounting principles and standards applicable to the public sector." as required by Article 87, paragraph e, of the Financial Administration and Control Systems of the National Public Sector Law No. 24156- are contained in the different sections of the Articles 86 and 87.

The financial Administration Law express that the Government Accounting Office must dictate standards of government accounting for the entire national public sector. In this context is designated the accounting methodology that will apply and the periodicity, structure and characteristics of financial accounting statements issued by public bodies.

We must take into consideration that the public sector has a number of unique characteristics that may influence when defining the Conceptual Framework. They are:

- 1) External elements to the organization or of indirect influence: they are related to accounting concepts as recognition of the operations and requirements of the information, which can justify the need to adopt certain practices:

↳ Heterogeneity

- ✍ Fragmentation of power
- ✍ Responsibility
- ✍ Absence of market.

2) Internal elements to the organization or of direct influence: they are the elements that directly affect the requirements of the accounting information, such as:

- ✍ Providing a service as a priority
- ✍ Non Profit
- ✍ Difficulties for the measurement of the output
- ✍ Emphasis on financial position
- ✍ Importance of the budget and of the legality.

When defining a Conceptual Framework, the elements that compose it are clearly identified: the objectives of accounting information, its qualitative characteristics, elements of accounting or financial statements and capital maintenance concept. If we refer to the segment of the Governmental Accounting, integration within that structure, may give rise to specific interpretations of its key elements but never to the consideration of a different conceptual framework, because it is understood that this framework must be unique for both segments: financial accounting and Government, because in them, issues of accounting theory and definition of assets, liabilities and results were agreed.

The heterogeneity of the public sector manifests itself in that the organizations that compose it, not only provide a variety of different services, but also in the legal, social, economic and political characteristics that present. These organizations possess powers and responsibilities, as well as different objectives, sources of funding and organizational structures that lead to adopt different accounting practices that differ, in some cases from those applied to private entities, which justifies the issuance of own rules for Public Sector.

In addition, accounting or financial Statements are important documents that allow society - as taxpayers – to evaluate the responsible administration of public funds by the Government, related to the budget norm that will approve the volitional organ. (National Congress).

Precise standards are crucial to demand accountability of public sector entities, while respecting the requirements of the accounting information that should satisfy the financial reports produced by these institutions and that the legislator has given to the Government Accounting Office.

The public sector must ensure that he has high quality and a transparent regulatory process to ratify the reliability and usefulness of government financial statements. It should be added that the current general rules applied in the reports of the National Public Sector (resolution 2595 of the Secretariat of Finance of the Ministry of Economy and Public Finance) were issued prior to the International Public Sector Accounting Standards emanating from the International Federation of Accountants (IFAC).

The differences between the local context and the international, the not considered national developments in international standards and any differences of the normative structure of public accounting with respect to the established in these standards, are justifying, widely , that the Government issue his own standards , using the international standards as recommendations or best practices.

Keywords: Government accounting - Law of Financial Administration and Control Systems of the National Public Sector No. 24156 - Accountability - Conceptual Framework and Specific Accounting Standards.

1. La Contabilidad y sus Informes

La contabilidad nace y se desarrolla eminentemente vinculada a una concepción legalista, asociándose la primera etapa de nuestra disciplina con la finalidad del registro. Sin embargo el objetivo de la contabilidad ha evolucionado y hoy se lo caracteriza en un sentido más amplio, como sinónimo de “información”, siempre que ella sea “útil” para las decisiones que deben tomar sus destinatarios.

La disciplina debe cumplir con su función, permitiendo elaborar informes que satisfagan las múltiples necesidades de los usuarios y revelando interrelaciones financieras, económicas y sociales, entre las diferentes unidades económicas.

La contabilidad, como eje común, tiene varios segmentos o ramas con objetos y métodos bien diferenciados y los usos y costumbres le han asignado identidad específica. Dicha división se fundamenta en que el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde, admitiendo que no podemos considerar la existencia de información contable multipropósito. Es así como nos encontramos con distintos segmentos o especialidades contables, que investigadores como William L. Chapman y Carlos García Casella clasificaron entre: la patrimonial (financiera); la gerencial (administrativa o de gestión); la gubernamental (pública), la económica (nacional) y la social y ambiental.

Debe entenderse que no hay una sola clase de informes, la investigación contable deberá proponer la construcción de modelos para los principales grupos de usuarios sin pretender que uno solo satisfaga las necesidades de todos. Allí surgen las razones de distinguir los distintos segmentos contables, situación a que se hace referencia en el párrafo anterior.

El segmento de la contabilidad patrimonial se ocupa del “patrimonio” del ente en sentido económico: recursos y obligaciones, pero debe respetar normas -que tuvieron como fuente y sustento a la teoría contable- para la elaboración de su producto final: los estados contables (financieros).

La contabilidad financiera al efectuar mediciones, trabaja matemáticamente con los valores obtenidos, sin entrar a considerar las fortalezas y debilidades de la unidad de medida elegida (moneda de cuenta) y si ella realmente capta las propiedades esenciales del fenómeno a medir, es decir el patrimonio del ente y sus variaciones. Aquí se hace presente una cuestión central: la subjetividad en las mediciones contables, pues ellas son sencillamente aproximaciones a la realidad y en caso de no surgir objetividad en la cuantificación, las mismas normas ignoran el reconocimiento inicial de un elemento del patrimonio.

Para concebir una definición íntegra y actual de contabilidad es indispensable hablar de su vinculación con la realidad económica, como uno de los elementos fundamentales que la constituyen. Esta realidad ha sufrido cambios importantes a través del tiempo y también la contabilidad ha evolucionado, para adaptarse al nuevo mundo y poder seguir cumpliendo su objetivo: la emisión de informes que sean de utilidad a sus usuarios.

Considerando la contabilidad como una disciplina de carácter empírico, su campo de acción incluye a los Modelos Contables, que no son otra cuestión que intentos de representar simplificada la realidad a la que la disciplina se refiere. Es por ello que se estima, que el desarrollo de los Modelos Contables contribuirá al fortalecimiento de la Teoría General Contable, pues estos Modelos representan el paso intermedio entre la Teoría General Contable y los sistemas y prácticas contables particulares aplicados en distintos contextos.

El producto final de la contabilidad - cualquiera sea la especialidad - debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad que para la elaboración de informes, requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles, pues los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su conjunto. Similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

En lo que respecta a las del sector público, con la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional N° 24156 - LAF9, surgió un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: Se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional – Resolución N° 25 /95 emanada del órgano coordinador del macro-sistema de Administración Financiera, a saber Secretario de Hacienda, impulsadas por el órgano rector del sistema de contabilidad, Contaduría General de la Nación y además se implantó el registro de contabilidad por partida doble.

2. Sistema de Contabilidad en el Sector Público

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público respondió en su mayor parte al proyecto elaborado por el Poder Ejecutivo enviado al Congreso mediante Mensaje N° 632 del 12 de abril de 1991.

El sistema de contabilidad que integra el macro-sistema de Administración Financiera tuvo un icono muy importante en dicha ley, configurando a dicho sistema como responsable de la información, que sintetiza la gestión, ordenando y administrando de acuerdo con un Plan de Cuentas, la base de datos relativa a esas transacciones y hechos económicos que inciden en el patrimonio público. Es decir, operar en todo el ámbito de la Administración Pública Nacional, radicando en la Contaduría General de la Nación la base central de todo el sistema y la responsabilidad de su administración, así como del programa de salidas de información para la toma de decisiones y evaluación, de acuerdo con periodicidades que el avance de la reforma fue definiendo, incluyendo dicho programa la supervisión del control de calidad del ingreso de datos al sistema.

En la conceptualización técnica del nuevo sistema de contabilidad, cada una de estas bases de datos referidas se reconoce como un “ente contable”, con base patrimonial propia. La Cuenta de Inversión, que anualmente la Contaduría General de

la Nación debe elaborar para su presentación al Congreso Nacional, integra la información de todo este conjunto de entes contables.

Por lo tanto, el sistema de contabilidad ofrece las salidas en tiempo real de los resultados económicos y financieros de la gestión pública, bajo las exigencias legales y contables establecidas y, además, asegura la confiabilidad de la información que las distintas unidades de registro ingresen y así viabilizar otras salidas de datos específicos, en apoyo de la gestión, el seguimiento, control y evaluación del conjunto de los sistemas y de cada uno de ellos en particular.

Entre estas y otras diversas salidas, es destacable visualizar la estructuración de las cuentas del Sector Público como aporte al sistema de Cuentas Nacionales y la información relativa a la formulación de las estadísticas de las finanzas públicas.

El profesor Bayetto (1934), así definía a la Contabilidad Pública: “es la disciplina que se ocupa de la economía de la hacienda pública, cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle a los efectos de formar y perfeccionar por vía racional y experimental y en miras al mejor cumplimiento de su fin – doctrina administrativa de la misma”. Lo antes expuesto se orienta en la corriente italiana, pues la Contabilidad Pública comprende el estudio del presupuesto y de su gestión total de la acción gubernamental, para la obtención y aplicación de medios económicos para su desarrollo.

Por lo tanto, la hacienda pública constituye el centro de esta disciplina que se integra con técnicas registrales, métodos de fiscalización y control y acciones de responsabilidad. Así se ha desarrollado en Italia y en Francia, por lo tanto abarca tanto principios jurídicos, económicos y técnicos de la administración.

El universo jurídico de la legislación financiera requirió un ordenamiento integral, una sistematización ordenada que posibilitó su fácil conocimiento, suprimiendo las múltiples dudas que se presentaban a diario.

Es por ello que la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF), responde en su mayor parte al proyecto elaborado por el Poder Ejecutivo con basamento en el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina (SIMAFAL) y enviado al Congreso mediante Mensaje N° 632 del 12 de abril de 1991. El proyecto de ley fue sancionado por el Poder Legislativo el 30 de setiembre de 1992 y promulgado, con observaciones parciales, por decreto 1957 del 26 de octubre de 1992, publicado, con el texto de la ley, en el Boletín Oficial del 29 de octubre de 1992. La reforma fue seguida por otros sujetos de nuestro orden federal: la ciudad Autónoma de Buenos Aires sancionó la Ley 70 de Sistema de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad y la provincia de Buenos Aires, la Ley 13767 de Administración Financiera y Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial.

También lo explicó la publicación de la Secretaría de Hacienda del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, “Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental, Buenos Aires - 1992. Mencionaba que la

Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N°24156 ponía en marcha los sistemas básicos a nivel ejecutivo, a saber:

- a) Presupuesto.
- b) Crédito público.
- c) Tesorería.
- d) Contabilidad.
- e) Compras.
- f) Recursos humanos.

Los incisos a) al d) son los únicos que incorporó la Ley, que por tal motivo los denominamos sistemas base y estableció, tal como quedó plenamente demostrado en la realidad, la estrecha relación existente entre los sistemas que integran la administración financiera y de recursos reales. Asimismo el desarrollo y funcionamiento eficaz y eficiente de cada sistema se halla directamente influido por los sistemas vinculados.

El Título V de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF), trata del Sistema de Contabilidad Gubernamental, al que define como “integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.”

La Contabilidad Gubernamental o Pública supone, o más estrictamente establece, la aplicación de los principios y reglas de la contabilidad a las organizaciones públicas, “donde están presentes regulaciones jurídicas, normas técnicas y /o prácticas administrativas que la singularizan, tales como el sistema legal de ejecución del presupuesto, las normas de control fiscal, las cuentas nacionales.”¹ (Atchabahian, 2013).

La contabilidad gubernamental es, sustancialmente, un sistema de registro de información sobre lo económico y también financiero de las organizaciones públicas²

¹ Atchabahian Rodolfo, en Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública, Buenos Aires, recoge la siguiente definición: “(es) la disciplina que se ocupa de la economía de la Hacienda Pública, cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle, a los efectos de formar y perfeccionar, por vía racional y experimental (y con miras al mejor cumplimiento de su fin) la doctrina administrativa de aquella”. En el ámbito privado, el llevar una contabilidad regular es una de las obligaciones comunes a todos los que profesan el comercio, según el Título II, art. 33, apart. 2 y 3, Cód. de Comercio. Esta obligación es más rigurosa todavía en el caso de las sociedades comerciales (Ley 19550, arts. 61 y ss.), especialmente para aquellas que ‘cotizan en bolsa’ o emiten títulos para inversiones del público en general. Estas normas son también de aplicación a las empresas públicas, especialmente para aquellas que adoptan tipologías societarias.

² Antonio Brancasi (2005, p.3), describe - aclarando que se trata de una “aproximación”- a la actividad de llevar o tener la contabilidad como aquella que consiste en la realización “de una serie de operaciones mediante las cuales los hechos propios de la gestión son relevados y anotados en específicos registros y escrituras” y la contabilidad consiste precisamente en este sistema de escrituración. Aclara también que la “elección de los hechos de la gestión que se quieren relevar, y las perspectivas según las cuales se harán los relevamientos, depende del

Brancasi (2005) fundamentalmente orientado a posibilitar la **publicidad y el control** de la actividad financiera pública, en particular del cumplimiento de las registraciones de las previsiones presupuestarias. Es a su vez instrumental, con respecto a la administración financiera, indispensable a los efectos del control, especialmente en beneficio del Congreso.

Podemos afirmar, que la contabilidad gubernamental actúa como garantía esencial de la observancia del presupuesto que aprueba el Congreso, en los términos que le fija la CONSTITUCIÓN NACIONAL, y por lo tanto es una institución de un significativo valor constitucional, pudiendo ser considerada necesariamente contenida dentro de las previsiones del Art.75, inc. 8 de la Carta Magna, dada la importancia informativa que reviste a los efectos de la elaboración y aprobación del presupuesto, como también para la aprobación o rechazo de la “Cuenta de Inversión” (cfr. Art 95, de la LAF). Igual importancia la tiene, en orden a la aplicación del régimen regulado en el Art. 85 de la norma antes citada, en cuanto es un elemento fundamental para la actuación del Congreso como órgano de control, asistido por la Auditoría General de la Nación.

Los principios y finalidades fundamentales del sistema de contabilidad gubernamental - que deberá ser llevado de acuerdo con los “principios y normas de contabilidad de aceptación general aplicables en el sector público”, como prescribe el Art. 87, apartado e, de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N°24156³ - se encuentran enunciados en los distintos apartados de los Arts. 86 y 87, LAF.

La aplicación orgánica – como “Unidad del Sistema” en la LAF, el Artículo 86, inc.a, - dispone que será objeto del sistema de contabilidad: “Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico – financiera de las jurisdicciones y entidades, mientras que el Art. 87, inc. a, prescribe que “será común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional.”

Estas normas nos enfrentan con el problema del ámbito de aplicación orgánico del sistema único.

Dentro del sistema de contabilidad gubernamental, su órgano rector, la “Contaduría General de la Nación”, es responsable como tal, de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el **ámbito del sector público**

tipo de contabilidad seguida, a la cual es a su vez, funcional a los aspectos de la gestión que se quiere conocer y evaluar, lo que determinará y explicará la especificidad de la denominada contabilidad gubernamental”.

³ El programa (p.65) explica: “La contabilidad gubernamental se llevará a cabo en el marco de la teoría contable y aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados, aspectos que aseguran la idoneidad del sistema. De estas normas técnicas, dos son de importancia fundamental en la organización de los sistemas contables de las instituciones públicas. Ellas son la que se basa en el método de registro de la partida doble y la que establece que las transacciones se contabilicen e incidan patrimonialmente en el momento que son devengadas. La aplicación de estas normas es determinante para evaluar la correcta organización de los sistemas de contabilidad de las instituciones públicas y para asegurar su operatividad como sistema integrado de información”.

nacional. La norma habla por sí sola: el ámbito del sector público nacional, en su totalidad, es el definido por los distintos apartados del Art. 8º, de la **LAF**, que incluye expresamente a todas las empresas de propiedad total o determinante del Estado Nacional, cualquiera que sea su tipicidad jurídica.⁴

Dentro de las “competencias normativas”, éstas pueden ser consideradas como una consecuencia necesaria de la competencia “rectora”, tienen una trascendente importancia al tratarse de una actividad tan especializada como la de la contabilidad gubernamental o pública, teniendo también presente la necesidad, y exigencia legal, de que aquella sea llevada en forma homogénea y uniforme por todo el sector público.

La LAF ordenó a la Contaduría General de la Nación “**Dictar normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional. En ese marco se prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas**”.

En cuanto, a su competencia de registro e información, el Art. 91 de la LAF le atribuye a la Contaduría General de la Nación un cometido específico: “**Administrar un sistema de información financiera que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la administración central, de cada entidad descentralizada y del sector público nacional en su conjunto**”.

Con idéntica finalidad el Art. 94 de la LAF prescribe que la Contaduría General de la Nación “coordinará con las provincias la aplicación, en el ámbito de competencia de éstas, del sistema de información financiera que desarrolle, con el objeto de presentar información consolidada de todo el sector público argentino”. La presentación de esta información consolidada se entregará al Congreso Nacional a través de la Cuenta de Inversión, rendición anual sobre la gestión y ejecución del presupuesto que el Poder Ejecutivo realiza al Legislativo, explicando el origen y aplicación de los fondos públicos en el período fenecido del presupuesto al cual alude cada Cuenta de Inversión.

3. Necesidad de Contar con Normas Contables Propias

El sistema de información contable tiene como objetivo brindar información sobre todas las acciones financieras, económicas y patrimoniales de los entes, particularmente en el segmento de la Contabilidad Gubernamental, del “Sector Público”. La Contabilidad Gubernamental “permite medir y registrar en términos monetarios, las operaciones, programas y actividades llevadas a cabo por el Estado, sus entidades y los organismos que lo integran” (Wesberry, 1988).

Por lo tanto, comprende las actividades de procesamiento, registración, clasificación, resumen, evaluación, información e interpretación de los resultados de las operaciones y transacciones de los organismos gubernamentales, debiéndose

⁴ Sobre la aplicación del sistema de contabilidad gubernamental a los Poderes Judicial y Legislativo, así como al Ministerio Público, caben los mismos conceptos expresados.

respetar muchas de las características diferenciales de este segmento en relación con la contabilidad financiera y los informes del sector privado normatizados en cuanto al reconocimiento, medición y exposición de activos, pasivos y resultados.

En nuestro medio la “Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156”, dispone de un sistema contable integrado y automatizado, Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) y se aplican principios contables propios del sector público, emanados del órgano rector, la Contaduría General de la Nación. Cabe destacar que la mencionada Ley ordenó a dicho organismo dictar normas de contabilidad gubernamental para todo el Sector Público Nacional. En ese marco prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas.

Los Estados financieros que se elaboran y publican se refieren al ente contable Administración Central, no disponiéndose de un Marco Normativo integrado en materia de bienes, aunque sí existe el denominado Sistema de Administración de Bienes del Estado Nacional (SABEN), el cual no sólo debería permitir mantener un inventario sino también contar con la correspondiente medición y valuación, con el apoyo técnico del Tribunal de Tasaciones de la Nación en lo inherente al valor de los bienes inmuebles.

Los sistemas contables abarcan todo lo que habitualmente se llama sistema de información de un ente, si se basan en una teoría general que exceda los límites de la contabilidad patrimonial o financiera puede decirse que "Sistema de información y sistema contable de procesamiento de datos y elaboración de estados contables" son términos coincidentes. Asimismo, los estados contables representan ejemplos de modelos y aquellos gubernamentales o públicos se orientarán a informar y contribuir en la dinámica de la obtención de eficacia, eficiencia y economía por parte de los entes del sector gubernamental. El sistema de contabilidad gubernamental sirve para mejorar el sistema de gestión y el logro de los objetivos de la administración pública.

La adaptación de los objetivos de la información contable al sector público, afectarán las relaciones y las conexiones entre las características de la información contable, lo que puede conducir a conceptos teóricos, principios y normas que difieran sustancialmente de los definidos para los entes privados.

Debemos tener en cuenta que el sector público se distingue por una serie de características que pueden influir al momento de definir el Marco Conceptual. Ellas son:

- 1) Elementos externos a la organización o de influencia indirecta: se relacionan con conceptos contables como el reconocimiento de las operaciones y algunos de los requisitos de la información, lo que permite justificar la necesidad de adoptar prácticas determinadas:

- 🔗 Heterogeneidad
- 🔗 Fragmentación del poder
- 🔗 Responsabilidad
- 🔗 Ausencia de mercado.

2) Elementos internos a la organización o de influencia directa: se ubican características que afectan directamente los requisitos de la información contable como ser:

- ✧ Prestación de un servicio como objetivo prioritario
- ✧ Ausencia de ánimo de lucro
- ✧ Dificultades para la medición del output
- ✧ Diferente concepto de beneficio
- ✧ Énfasis en la posición financiera
- ✧ Importancia del presupuesto y de la legalidad.

Al momento de definir un Marco Conceptual, los elementos que lo integran son claramente identificables: los objetivos de la información contable, sus características cualitativas, los elementos de los estados contables o financieros y el concepto de mantenimiento de capital. Si nos referimos al segmento de la Contabilidad Gubernamental, su integración dentro de dicha estructura, puede dar origen a interpretaciones específicas acerca de sus elementos principales pero nunca a la consideración de un Marco Conceptual diferente, ya que se entiende que dicho Marco debe ser único para ambos segmentos: contabilidad financiera y gubernamental, pues en ellos se consensuaron cuestiones de la teoría contable como definición de activos, pasivos y resultados.

La heterogeneidad del sector público se manifiesta en que las organizaciones que lo integran, no solo prestan una variedad de servicios diferentes, sino también en las características legales, sociales, económicas y políticas que presentan. Dichas organizaciones poseen poderes y responsabilidades, así como distintos objetivos, fuentes de financiación y estructuras organizativas que conllevan a adoptar diferentes prácticas contables que difieren, en algunos casos, de los aplicados a los entes privados, lo que justifica el dictado de normas propias para el sector público.

Asimismo, los estados contables o financieros son documentos importantes que le permiten a la sociedad - como sujetos pasivos - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobara el órgano volitivo (Congreso Nacional).

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

El sector público debe asegurar que cuenta con un proceso normativo transparente y de alta calidad para ratificar la fiabilidad y utilidad de los estados contables gubernamentales. Cabe agregar que las actuales normas generales aplicadas en los informes del Sector Público Nacional (Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda) fueron dictadas con anterioridad a los estándares internacionales para el Sector Público emanados de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Las diferencias entre el contexto local frente al internacional, los desarrollos nacionales no considerados en los estándares internacionales y las eventuales

diferencias de la estructura normativa de la contabilidad pública respecto de la establecida en dichos estándares, se entiende, justifican ampliamente que en una primera instancia, la Contaduría General de la Nación, en Argentina, emita normas propias, empleando aquéllos como supletorios, recomendaciones o buenas prácticas. Tal situación tendrá lugar siempre y cuando no surja una norma específica para el tratamiento del tema ni ella se encuentre contemplada en el Marco Conceptual.

4. Cualidades de la Información Contable: Comparabilidad-Homogeneidad

La información a brindar por el sistema de información contable del sector público debe contemplar las siguientes cuestiones:

- a) Debe ser presentada en forma clara y en el momento oportuno.
- b) Elaborarse en un lenguaje comprensible para los destinatarios de las cuentas públicas.
- c) La rendición de cuentas debe ser útil no sólo para los usuarios internos, sino también para los ciudadanos y demás usuarios externos, incorporando información de carácter no financiero.
- d) La descentralización puede producir desvíos que deben ser canalizados, para ser evitados, a través de la centralización del Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) que administra la Contaduría General de la Nación. De esta forma se cumple con la condición de transparencia e integridad de la información contable.

La información contable, como instrumento para la toma de decisiones de los diversos grupos interesados en la actividad económico-financiera del sector público, debe responder a las necesidades de cada uno de dichos grupos, de forma que se cubran los fines de gestión, control, análisis y divulgación.

Las cualidades que debe reunir, constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican a la provista por el sistema de información contable del sector público y que entendemos debe coincidir con la definición efectuada por la Secretaria de Hacienda en la Resolución 25/95:

- Utilidad.
- Identificación.
- Oportunidad.
- Representatividad.
- Verosimilitud.
- Confiabilidad.
- Objetividad.
- Verificabilidad.
- Homogeneidad.
- Racionalidad.

Cabe destacar la cualidad de “homogeneidad”: “La información que se procesa debe ser formulada sobre la base de criterios similares en el tiempo y su aplicación debe ser común para los entes, de modo tal que facilite el análisis y su evaluación temporal, posibilitando realizar las comparaciones correspondientes. Tales comparaciones deben permitir la necesaria interrelación y cotejo con la información del ente en diferentes fechas o períodos y con las emanadas de otras jurisdicciones”.

La “Comparabilidad”, cualidad de la información contenida en los estados contables de entes privados, se logra cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes. La comparabilidad es aplicable:

- a. entre estados contables de diferentes entidades; y
- b. entre los estados contables de la misma entidad en diferentes periodos.

Una consecuencia importante del mencionado requisito, es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación de los estados contables, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

Debido a que los usuarios necesitan comparar el rendimiento de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que dichos estados muestren información de los periodos precedentes, que guarden correspondencia con la del periodo en curso.

Sin embargo, en los informes del Sector Público, entendemos que dicha cualidad, expresada taxativamente en la Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda como “homogeneidad”, permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos o más períodos y no entre estados contables del Sector Público de distintos países.

En algunos casos, los principios o políticas contables adoptados por una entidad pueden revisarse para representar mejor una transacción o suceso concreto en los estados contables. Para ello, puede ser necesario incluir información a revelar o explicaciones adicionales para satisfacer la cualidad de “homogeneidad” exigida.

La información sobre la situación y rendimiento financiero, orígenes y aplicaciones de recursos financieros, cumplimiento con los presupuestos aprobados y legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, logros en la prestación de servicios de la entidad y sus planes futuros, es necesaria a efectos de la rendición de cuentas y útil como datos de entrada para la toma de decisiones. La utilidad de esta información se mejora si puede compararse con los presupuestos aprobados en ejercicios anteriores.

La aplicación uniforme de normas y políticas contables, como las bases de preparación de información financiera y no financiera prospectiva, comparada luego con los resultados reales, mejorarán la utilidad de cualquier control de resultados reales y proyectados. La comparabilidad de informes contables con otros Estados puede ser menos significativa para explicar la percepción u opinión de los factores que subyacen en el rendimiento presente del Sector Público.

Para que los datos informados por un ente en un juego de estados contables sean homogéneos entre sí se requiere:

- a. que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida,
- b. que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes (por ejemplo: que el criterio de medición contable de las existencias de bienes de consumo se utilice también para determinar el costo de los servicios públicos prestados),
- c. que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o período, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases.

La máxima homogeneidad entre los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables del mismo emisor se lograría si:

- a. se mantuviese la utilización de las mismas reglas (uniformidad),
- b. los períodos comparados fuesen de igual duración, y
- c. no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la ocurrencia de un siniestro que haya afectado la prestación de los servicios públicos.

Sin embargo, la última condición podría no alcanzarse por razones fácticas y la primera debe dejarse de lado cuando se ponen en vigencia nuevas normas contables. En estos casos, los estados financieros deberían contener información que atenúe los defectos de la homogeneidad referidos, exponiendo como información complementaria el cambio efectuado y sus efectos.

Cabe agregar que la alternativa, para mejorar la comparabilidad de estados contables emitidos en distintas partes del mundo, es buscar la armonización o convergencia de las normas locales y así las diferencias se reducen. Algunos países buscan la convergencia de sus normas contables con las normas internacionales, ya sea adoptando sin limitaciones las versiones vigentes en un momento dado o haciéndolo con restricciones.

En nuestra opinión, creemos oportuno postular la elaboración de un nuevo cuerpo normativo, en el cual la perspectiva internacional sea tenida en cuenta, pero no resultaría apropiada la adopción plena, en esta primera instancia, de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). Dichas normas internacionales actuarán, como se dijera precedentemente, como guías, recomendaciones o supletorias cuando no surja una específica para el tratamiento del tema, como así tampoco la situación se encuentre contemplada en el Marco Conceptual legal.

Las afirmaciones del párrafo anterior pueden fundamentarse en que si bien las mencionadas normas (NICSP) resuelven ciertas diferencias entre la información del Sector Público y la de los entes privados, no se aplican en casi ningún Estado

Nacional, Provincial/Estatal/Municipal/Departamental ni en los innumerables entes gubernamentales de los distintos países del mundo.

5. El Marco Conceptual y los Informes Contables a Usuarios Tipo

La contabilidad financiera genera, como producto final, estados contables (estados financieros) elaborados conforme a normas, por ello queremos destacar su importancia en cuanto al reconocimiento, baja, medición y exposición de activos, pasivos y resultados generados en relación con la operatoria de los distintos entes, públicos o privados, persigan o no fines de lucro.

Por otra parte, en todo Marco Conceptual se definen cuestiones contables fundamentales a partir de los cuales se redactarán las futuras normas contables. Cabe destacar que en ellos se definen –entre otras cuestiones- los requisitos de la información contable y a modo de ejemplo, se puede mencionar la necesidad de que los estados contables cuenten con capacidad predictiva y que sean confiables permitiendo vislumbrar problemas de liquidez y solvencia del ente, que en el caso del Sector Público Nacional impactaría, por ejemplo, en la continuidad de la asistencia social.

Un Marco Conceptual debe ayudar a decidir y a explicar el camino que se ha decidido tomar, consensuando cuestiones contables básicas fundamentales que se deberán respetar al emitir Normas Contables, integrado por:

1. Los objetivos de los estados contables.
2. Los requisitos de la información contenida en los estados contables.
3. Los elementos de los estados contables.
4. Modelo contable.

Los estados contables deben reflejar la responsabilidad del gobierno por los recursos que se les han confiado y los créditos máximos autorizados con la condición de hacer, ofreciendo información que resulte útil para la toma de decisiones. Deben contener información acerca de:

- 1) Si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con:
 - ☞ el presupuesto aprobado cada año como Ley Fundamental,
 - ☞ los requerimientos legales y contractuales.
- 2) La asignación y uso de los recursos financieros por parte de los distintos organismos públicos.
- 3) Fuentes de financiación de sus actividades por parte del Poder Ejecutivo Nacional y si ha cumplido con sus requerimientos de efectivo y obligaciones asumidas.

Entre los objetivos que deben satisfacer dichos informes se encuentran:

- ☞ Control: se refiere a la salvaguarda de los recursos y patrimonios públicos que se encuentran bajo la responsabilidad de agentes públicos o privados para el

desarrollo de funciones de incumbencia estatal. Asimismo se debe aplicar, tanto a nivel interno como externo, en ámbitos como el de legalidad y gestión, posibilitando el control financiero, económico y de eficiencia-eficacia.

- ✎ Rendición de cuentas: en los estados contables se debe incluir información sobre cómo los administradores de recursos y/o patrimonio públicos, rinden cuentas periódicamente al Poder Legislativo y a la ciudadanía sobre el uso de tales recursos y el impacto de su gestión sobre el bienestar general, en términos de economicidad-eficiencia y eficacia para la consecución de los fines del Estado.
- ✎ Transparencia: deviene de las exigencias sociales por una estructura democrática, donde las decisiones y uso de los recursos sea transparente y de conocimiento público, así como las demandas del entorno económico en el que la importancia del sector público implica prácticas, procesos y decisiones ajustadas a los principios de la función administrativa, disponiendo de una información contable pública que reúna los requisitos de confiabilidad, verosimilitud y homogeneidad. Por lo tanto, la información contenida en los estados contables, se fundamenta en criterios homogéneos, transversales, comparables y objetivos respecto de distintos períodos de gobierno.

Asimismo, el Marco Conceptual Contable para la Administración Pública, Recomendación Técnica del Sector Público N° 1, de Argentina, considera que ese Marco *“contribuirá a acrecentar la calidad y la confiabilidad de la información contable presentada por la Administración Pública Nacional, Provincial y Municipal”* e incluye definiciones sobre temas relacionados con los objetivos de los estados contables y los requisitos de la información contenida en ellos, entre otras cuestiones.

Cabe agregar, que entre los objetivos particulares de los estados contables menciona: *“garantizar la objetividad que el Estado debe brindar sobre la información del empleo de los recursos públicos”* y entre los requisitos de la información contenida en ellos menciona que debe reunir determinadas condiciones, entre ellas, la de confiabilidad. Para ser creíbles, los estados contables deben no solo presentar mediciones y descripciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir sino aproximarse a la realidad, por ello las operaciones y hechos económicos deben contabilizarse y luego exponerse basándose en su sustancia y realidad económica.

Sin embargo, la contabilidad patrimonial o financiera mide inadecuadamente algunos activos e ignora otros. Por otra parte ella y los criterios de medición no alcanzan para medir el efecto sinérgico de una adecuada mezcla de activos, que incluye a todos los factores, tangibles e intangibles, que contribuyen a generar valor para el ente y permitir medir la razonabilidad en la fijación de los cánones para la explotación de algún recurso natural entregado a un concesionario.

La doctrina ha definido a un modelo contable como aquel esquema teórico que permite reducir eventos con implicancia económica y financiera en información que sea útil para orientar a los usuarios en tomar decisiones. Para su construcción se requiere por supuesto de un objeto de estudio, una definición de los objetivos que se

persiguen en el segmento de la contabilidad gubernamental y los requisitos que debe cumplir aquello que se mide y presenta.

Al respecto, cabe indicar que en relación con las alternativas principales utilizadas para representar en un juego de estados contables la situación y evolución del patrimonio, se deberá incluir un resumen de las causas del resultado asignable al período y la evolución integral financiera, expuesta de tal modo que permita conocer los efectos de las transacciones presupuestarias y no presupuestarias que tuvieron lugar y la ejecución del presupuesto de gastos y recursos, aplicándose normas contables que definan los criterios de medición, la cuestión del patrimonio a mantener y la unidad de medida. Cabe agregar, a las definiciones previas, que el marco en el que se define el modelo contable, es el de gestión continua y el momento del reconocimiento de las transacciones, el de devengado.

Entre las definiciones que debe dar el modelo contable, en relación con los criterios de medición deberá considerarse el reconocimiento, medición al cierre de un período y baja contable de los recursos y los compromisos que los gravan, como así también el reconocimiento de resultados que ellos puedan generar (ingresos, gastos, ganancias, pérdidas).

En relación con este tema, no debe desconocerse que buena parte del medio natural se queda al margen del mercado, pues la naturaleza no solo proporciona materias primas para los procesos productivos sino que además es fuente de servicios ambientales que incrementan el bienestar de los individuos.

Los economistas se han encontrado con dificultades al preguntarse qué es lo que da valor al medio ambiente y como los bienes no poseen valor por sí mismos, éste dependerá de las preferencias subjetivas de los individuos. Por otra parte se debe definir si en oportunidad de asignar valor a los recursos naturales, será el de uso o no uso y si incluye también, a las generaciones futuras.

Es probable que el efecto ambiental haya quedado reflejado de alguna manera en la información contable, pero la pregunta a formularnos es si el mismo debe ser identificado como tal, pues las políticas ambientales -hoy mucho más estrictas y difundidas en la sociedad en general- pueden provocar cambios no evaluados hasta el presente. Es por ello que, en virtud de las disposiciones legales vigentes y de aquellas por venir, la teoría contable debe a través de la investigación y el estudio, perfeccionar la información a brindar a los usuarios.

6. Conclusiones

La contabilidad nace y se desarrolla eminentemente vinculada a una concepción legalista, asociándose la primera etapa de nuestra disciplina con la finalidad del registro. Sin embargo, el objetivo de la contabilidad ha evolucionado y hoy se lo caracteriza en un sentido más amplio, como sinónimo de "información", siempre que ella sea "útil" para las decisiones que deben tomar sus destinatarios. La disciplina debe cumplir con su función y elaborar informes que satisfagan las múltiples necesidades de los usuarios y revelen interrelaciones financieras pero también las económicas y sociales entre las diferentes unidades económicas.

El producto final de la contabilidad- cualquiera sea la especialidad- debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad, que para la elaboración de informes requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales, relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles donde los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su conjunto. Similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

En lo que respecta a las del sector público, la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público, tuvo un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: Se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional – Resolución N° 25/95 emanada del órgano coordinador del macro-sistema de Administración Financiera, a saber Secretario de Hacienda, impulsadas por el órgano rector del sistema de contabilidad a saber Contaduría General de la Nación y además se implantó el registro de contabilidad por partida doble.

La obligación de presentar estados contables periódicos con normas de reconocimiento, medición y exposición adecuadas, es un requisito indispensable para para que los responsables de los distintos entes públicos evalúen en qué medida su gestión permite un “Gasto Público Sustentable” y las políticas adoptadas contribuyen también al logro de un “Desarrollo Sustentable”.

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

La Contaduría General de la Nación, como órgano rector, es la que deberá tener a su cargo la elaboración de normas contables generales y particulares para el Sector Público en materia de reconocimiento, medición y exposición de activos, pasivos y resultados relacionados, como lo ordena la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156.

Las diferencias entre el contexto local frente al internacional, los desarrollos nacionales no considerados en los estándares internacionales y las eventuales diferencias de la estructura normativa de la contabilidad pública respecto de la establecida en dichos estándares, se entiende, justifican ampliamente que en una primera instancia, la Contaduría General de la Nación, en Argentina, emita normas propias, empleando aquéllos como supletorios, recomendaciones o buenas prácticas. Tal situación tendrá lugar siempre y cuando no surja una norma específica para el tratamiento del tema ni ella se encuentre contemplada en el Marco Conceptual.

Por último, no debemos olvidar que la Sindicatura General de la Nación hace exigible dentro de los planes de Auditoría el cumplimiento de la política ambiental nacional. Uno de los objetivos del Control Gubernamental es el de mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y operaciones. Considerando que dentro de estos recursos también se encuentran los recursos naturales, será necesario

evaluar las decisiones y actividades concomitantes orientadas a los fines del desarrollo sostenible, destinados a promover, regular y controlar la calidad, asignación, uso y conservación del medio ambiente. Una forma de evaluar estos aspectos es a través de la realización de la auditoría ambiental, que nos permite evaluar la eficacia de los sistemas de gestión y desempeño ambiental, como así también los resultados de la gestión y que la tarea efectuada involucra responsabilidad social frente a la sociedad toda.

7. Citas Bibliográficas

Atchabahian, R. (2013). *Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública*, Buenos Aires: Editorial LA LEY.

Bayetto, J. (1934). *Anteproyecto de nueva ley nacional de contabilidad*, Buenos Aires: Editorial: F.C.E. - U.B.A.

Brancasi, A. (2005). *L' Ordinamento Contabile*, Torino: Giappichelli Editori.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2008). Recomendación Técnica (FACPCE) 1 (28 de marzo de 2008), Marco Conceptual Contable para la Administración Pública, Res. N° 36/2008. Obtenido el 2 de Septiembre de 2014 de:

http://www.consejo.org.ar/elconsejo/documentos/36_08.htm

Secretaría de Hacienda (1995). Resolución 25/95 Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad", los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas Generales de Contabilidad". Obtenido el 3 de Septiembre de 2014 de:

<http://www.fcad.uner.edu.ar/wp-content/uploads/file/concursos-pays/13%20-%20Resolucion%2025-95%20-%20Secretaria%20de%20Hacienda%20de%20la%20Nacion.pdf>

Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (1992). *Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF)* (1992, 29 de octubre). Obtenido el 1 de Septiembre de 2014 de:

<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>

Wesberry, J. (1988). *La Contabilidad gubernamental y sistemas de información financiera. En Aspectos del presupuesto público*. Washington. Edición preparada por A. Premchand y A. L. Antonaya. Fondo Monetario Internacional.

“Primeros Abordajes Cualitativos respecto de las Concepciones de Docentes Contables sobre Evaluación de los Aprendizajes”

Autoras: Liliana E. Fernández Lorenzo (*), Diana L. Fonseca (), Laura N. Tavella (***)**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos 10º Simposio Regional de Investigación Contable y 20º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Argentina, Diciembre de 2014.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Marco Teórico**
- 3. Antecedentes**
- 4. Objetivos**
- 5. Metodología**
- 6. Resultados**
- 7. Conclusiones**
- 8. Bibliografía**

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE-UNLP). Master en Dirección del Control, IDE-CESEM, España. Profesora Titular Ordinaria (FCE-UNLP). Directora de Proyectos de Investigación y de Extensión. Autora de Libros, de Artículos en Revistas Científicas y en Anales de Congresos, y de modelos contables de Balance Social. Galardonada con varios premios y menciones a sus trabajos y desempeño. lfernand@isis.unlp.edu.ar.

(**)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina, (FCE-UNLP). Especialista en Sindicatura Concursal. Profesora Adjunta Ordinaria e Interina (FCE-UNLP). Profesora Asociada Ordinaria de la Universidad del Noroeste de la Provincia de Buenos Aires, Argentina (UNNOBA). Co-autora de libros, de artículos en revistas científicas y de publicaciones en anales de jornadas y simposios. dianafonseca@ciudad.com.ar.

(***)Licenciada en Administración, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Maestría en Economía de la Salud y Administración de Organizaciones de Salud (FCE-UNLP). Docente Autorizado, Facultad de Humanidades y Ciencias de la Educación, UNLP. Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP). Profesor Asociado Ordinario de la Universidad Nacional del Noroeste de la Provincia de Buenos Aires (UNNOBA). Doctorando Doctorado Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Co-autora de artículos en revistas científicas y de publicaciones en anales de jornadas y simposios. Intavella56@gmail.com.

RESUMEN

El contexto actual parece demandar a las instituciones educativas que los docentes no sólo sepan transmitir conocimiento especializado, sino que también desarrollen conocimientos pedagógicos y habilidades específicas que les permitan cumplir los nuevos roles de facilitadores, comunicadores, guías y servidores del futuro desarrollo profesional de los alumnos.

Frente a esta realidad, y situados en una institución de educación superior con una formación fundamentalmente profesionalista (Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, FCE-UNLP), resulta necesario promover entre los docentes prácticas pedagógicas y habilidades que mejoren la calidad y desempeño de su labor. Esto implica fomentar el debate y reflexión de nuestros propios docentes con el objetivo de promover en ellos una visión compartida de qué, cómo y cuándo incorporar saberes que tienen relación con el proceso enseñanza-aprendizaje, más allá del conocimiento específico que los formó como profesionales de las ciencias económicas.

La enseñanza en la educación superior frecuentemente se ha nutrido de marcos generales provenientes de la didáctica, la pedagogía y la psicología educacional dejando pendiente el desarrollo de herramientas conceptuales que permitan entender la particularidad de la enseñanza de una disciplina específica.

Este trabajo se propone describir una investigación sobre las concepciones docentes en la enseñanza de las ciencias económicas. El mismo busca contribuir a lograr una conceptualización de una faceta clave para la mejora de la enseñanza de este campo en particular y en la educación superior, en general: la evaluación de los aprendizajes.

Esta investigación está enmarcada en un proyecto interdisciplinario desarrollado por integrantes de la Unidad Pedagógica y del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, acreditado y financiado por la Universidad Nacional de La Plata¹, que se centra en la evaluación, pensando que la misma forma parte del proceso de enseñanza-aprendizaje y es la retroalimentación del enseñar y aprender.

En el presente trabajo se comentan los primeros abordajes de una investigación cualitativa cuya finalidad es identificar los principales rasgos y concepciones de los docentes del área contable respecto de la evaluación del aprendizaje, con la concepción que el enseñar y el aprender están profundamente interrelacionados.

En ella se define el marco teórico-conceptual desde el que se parte, pues la formación de los investigadores, sus conocimientos y experiencias, orientan y guían el trabajo e influyen en sus resultados. Por ello deben explicitarse.

Una de las modalidades para rescatar cómo piensan los docentes y qué

¹ Evaluación en Ciencias Económicas: Prácticas y Concepciones de los Docentes. Un Modelo para las Buenas Prácticas. Acreditado ante y financiado por la Universidad Nacional de La Plata para el período 1-1-2014 al 31-12-2015.

conocimientos fundamentan sus actuaciones que no distorsione esa información, es a través de la narrativa de las propias experiencias. El propósito de incluir este tipo de relevamiento es que permite además, realizar con los docentes el ejercicio de descubrir en su propio relato las formas de acción y las propias creencias que subyacen, a la vez que descubran por sí mismos los logros y las realizaciones que muchas veces llevan adelante sin reconocerlo. Hay que tener en cuenta que gran parte de los docentes no cuentan con formación pedagógica específica.

Las concepciones de los docentes referidas a la evaluación, se estudian a través de evidencias, que son recolectadas a través de entrevistas semi-estructuradas, las que luego se complementarán con encuestas, grupos de discusión que promuevan la reflexión sobre las prácticas, así como el análisis de instrumentos concretos de evaluación empleados por las cátedras.

Se seleccionaron a profesores titulares y jefes de auxiliares docentes del área contable como informantes claves, porque dentro de la estructura organizativa de la facultad, son las personas que participan de su cultura, y sobre todo las definen en cada cátedra y dentro del marco de la reglamentación vigente, la forma, contenido y momento de las evaluaciones a nivel teórico como a nivel de ejercitación práctica.

Las entrevistas permiten no sólo recoger información, sino simultáneamente y en diálogo con el otro, la construcción conjunta de mejores prácticas de evaluación, a partir de una modalidad interactiva entre la información relevada y la reflexión entre los diversos actores participantes de la investigación. En el presente trabajo se comparten los primeros resultados obtenidos del análisis de 12 entrevistas realizadas a informantes claves, sobre un total previsto de 20.

En el análisis de datos cualitativos, no siempre es posible definir una estrategia o procedimiento general, pero éste se inicia durante el trabajo de campo (Rodríguez Gómez, Gil Flores & García Jiménez, 1996). En este caso el proceso se realizó con cierto grado de sistematización. Abarcó las siguientes tareas definidas por los autores antes citados: reducción de datos, disposición y transformación de los mismos en una matriz de doble entrada, y obtención de resultados. Así, se seleccionan sus elementos comunes y las tendencias que presentan, con el fin de identificar algunos núcleos y cuestiones relevantes sobre concepciones de la evaluación. Se presentan estos resultados preliminares que seguramente brindarán ciertos indicios que servirán de base para el diseño de las encuestas.

Pretendemos que esta investigación promueva la definición de concepciones y de nuevas prácticas que mejoren la calidad de la evaluación en las asignaturas contables, y especialmente sensibilice a los docentes del área con el tema, permitiéndoles tomar conciencia de los saberes implícitos con que cuentan y autoevaluarse en las prácticas que utilizan, reconociendo si son pertinentes o si necesitan ser revisadas en función de que las mismas hagan foco en el real aprendizaje del alumno y no sólo en la acreditación de los conocimientos enseñados. De esta manera los docentes redefinirán su rol y sus prácticas en función de formar alumnos más autónomos, reflexivos, creativos, etc., es decir alumnos preparados para resolver y enfrentar el cambio constante y la complejidad e incertidumbre de su futuro ámbito profesional.

Palabras Clave: Evaluación de los Aprendizajes - Enseñanza de las Ciencias Económicas - Aprendizaje - Concepciones Docentes.

ABSTRACT

Nowadays, teachers in high education seem to be demanded not only to know how to transmit specialized knowledge, but also to develop specific pedagogical knowledge and skills to meet the new roles as facilitators, communicators, guiders and servers of the future professional development of students.

Faced with this reality, in an institution of higher education with a primarily professionalist training (Faculty of Economic Sciences of the National University of La Plata, FCE-UNLP), it is necessary to promote teaching practices and skills to improve the quality and performance of their work. This involves encouraging discussion and reflection of our own teachers with the aim of promoting in them a shared vision of what, how and when to incorporate knowledge that is related to the teaching-learning process, beyond the specific knowledge that has trained them as economic professionals.

Teaching in higher education has often been nurtured by general frameworks from teaching, pedagogy and educational psychology without taking account of the development of conceptual tools to understand the peculiarity of teaching a specific discipline.

This work proposes to describe a research into the educational concepts in teaching Economics Sciences. It seeks to contribute to conceptualize a key stage to improve teaching in this particular field and in higher education in general terms: the evaluation of learning.

This research is framed in an interdisciplinary project developed by members of the Pedagogical Unit and the Institute of Research and Accounting Studies, accredited and funded by the National University of La Plata², which focuses on the evaluation, thinking that it is part of the teaching-learning process and is the feedback of the teaching and the learning.

In this paper the first approaches of an essentially qualitative research are discussed. It aims to identify the assessment of learning, and the concept that teaching and learning are deeply intertwined. Its purpose is to identify the main teachers' concepts in the accounting area.

² Evaluation in Economic Sciences: Teacher's Concepts and Practices. A Model for Best Practices. Accredited to and funded by the National University of La Plata for the period 01.01.2014 to 31.12.2015.

In this research the theoretical and conceptual framework is defined because researchers training, their knowledge and experiences guide the work and influence the results. Therefore they should be made explicit.

One method to rescue how teachers think and in what knowledge their actions are based that not distort that information is through the narrative of their own experiences. The purpose of including this type of survey is to allow them to make the exercise of discovering the forms of action and their own beliefs underlying in their own story, as well as the discovering for themselves the achievements and accomplishments that often they carry on without recognizing them. Keep in mind that most of the teachers do not have specific pedagogical training.

The conceptions of teachers regarding to evaluation, are studied through evidence that is collected by semi-structured interviews, which are then supplemented by surveys, discussion groups that promote reflection on the practices, and the analysis of specific assessment tools used by the accounting chairs.

Professors and heads of teaching assistants of the accounting area were selected as key informants because within the organizational structure of the faculty, they are who share their culture, and especially those who define in each accounting chair, the form, content and timing of theoretical and practical evaluations, within the framework of regulations.

Interviews allow not only gather information, but simultaneously and in dialogue with the other, joint best practices assessment by an interactive mode between the gathered information and the reflection among the various actors involved in the research. In this paper, the results of the analysis of a sample of 12 interviews with key informants are shared.

In the analysis of qualitative data it is not always possible to define an overall strategy or procedure, but it starts during the fieldwork (Rodríguez Gómez, Gil Flores and García Jiménez, 1996). In this case the process was performed with a degree of systematization. It covered the following tasks defined by the aforementioned authors: data reduction, disposal and processing them in a matrix of double entry, and getting results. Thus, their common features and trends are selected in order to identify some core concepts and relevant issues conceptions of evaluation. These results certainly will provide some evidence as a basis for designing surveys.

We expect that this research will promote the definition of concepts and new practices that improve the quality of evaluation in accounting subjects, especially make teachers more sensitive to this subject area, allowing them to become aware of the implicit knowledge they have and assess themselves in the practices they use, recognizing whether they are relevant or need to be revised based on that they do focus on real student learning and not just in the accreditation of knowledge taught. Thus teachers will redefine their role and practices in terms of more autonomous form, reflective, creative, etc., that will prepare students to meet and deal with the constant change and complexity and uncertainty of their professional future.

Keywords: Evaluation of Learning - Teaching of Accounting - Learning - Teaching Conceptions.



Ta sage instruction fert de riche couronne
A Trajan, elle ne par de l'us tout humains.
Si les grands te peiroient au cœur & dans leurs mains,
Vertu viuroit au lieu de Venus & Bellone

"El cerebro no es un vaso por llenar,
sino una lámpara por encender."

Plutarco

1. Introducción

El contexto actual parece demandar a las instituciones educativas que los docentes no sólo sepan transmitir conocimiento especializado, sino que también desarrollen conocimientos pedagógicos y habilidades específicas que les permitan cumplir los nuevos roles de facilitadores, comunicadores, guías y servidores del futuro desarrollo profesional de los alumnos.

Frente a esta realidad y situados en una institución de educación superior con una formación fundamentalmente profesionalista (Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata), es necesario promover entre los docentes prácticas pedagógicas y habilidades que mejoren la calidad y desempeño de su labor.

Esto implica fomentar el debate y reflexión de nuestros propios docentes con el único objetivo de promover en ellos una visión compartida de qué, cómo y cuándo incorporar saberes que tienen relación con el proceso enseñanza-aprendizaje, más allá del conocimiento específico que los formó como profesionales de las ciencias económicas.

La enseñanza en la educación superior frecuentemente se ha nutrido de marcos generales provenientes de la didáctica, la pedagogía y la psicología educacional dejando pendiente el desarrollo de herramientas conceptuales que permitan entender la particularidad de la enseñanza de una disciplina específica. Así, este trabajo se propone describir un relevamiento de las concepciones docentes en la enseñanza de las ciencias económicas. El mismo busca contribuir a lograr una conceptualización de una faceta clave para la mejora de la enseñanza de este campo en particular y en la educación superior, en general.

Esta investigación está enmarcada en un proyecto de investigación desarrollado por integrantes de la Unidad Pedagógica y el Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, acreditado y financiado por la Universidad Nacional de La Plata³, que se centra en la evaluación de los aprendizajes, pensando que la misma forma parte del proceso de enseñanza-aprendizaje y es la retroalimentación del enseñar y aprender. Pretendemos que promueva la definición de concepciones y de nuevas prácticas que mejoren la calidad de la evaluación en las asignaturas contables,

³ Idem referencia 1.

y especialmente sensibilice a los docentes del área con el tema, permitiéndoles tomar conciencia de los saberes implícitos con que cuentan producto de su experiencia, autoevaluarse en las prácticas que utilizan, reconociendo si son pertinentes o si necesitan ser revisadas en función de que las mismas hagan foco en el real aprendizaje del alumno y no sólo en la acreditación de los conocimientos enseñados. De esta manera los docentes redefinirán su rol y sus prácticas en función de formar alumnos más autónomos, reflexivos, creativos, etc., es decir alumnos preparados para resolver y enfrentar el cambio constante y la complejidad e incertidumbre de su futuro ámbito profesional.

En el presente trabajo se comentan los primeros abordajes de parte de una investigación cualitativa cuya finalidad es identificar los principales rasgos y concepciones de los docentes del área contable respecto del aprendizaje, de la enseñanza y de la evaluación, por estar profundamente interrelacionadas.

2. Marco Teórico

Algunos autores, al analizar la relación entre la enseñanza y el aprendizaje, reconocen a la enseñanza como actividad intencional del docente, diseñada para dar lugar al aprendizaje de los alumnos. Se asume así una relación entre los procesos de enseñanza y de aprendizaje que requiere el análisis de sus connotaciones.

En la bibliografía especializada es habitual encontrar referencias a la enseñanza como proceso, situaciones o fenómenos de "enseñanza -aprendizaje". Pero cabe preguntarse cuál es la relación existente entre ambos conceptos?; cual es el significado del guión que separa, tensa, une o articula ambos términos?

Existen aportes de la filosofía de la educación (Fenstermacher et al., 1989) que focalizan su reflexión en las características del lenguaje pedagógico. Ambos enfatizan el carácter relacional de los tres elementos constitutivos implícitos en el término "enseñanza": un sujeto que posee un conocimiento; otro sujeto que carece de dicho saber y el conocimiento-saber, contenido u objeto de la enseñanza. Pero *la enseñanza es siempre una intervención que establece una mediación entre el sujeto aprendiz y el contenido a aprender*, por tanto será una actividad condicionada por las propiedades del conocimiento objeto de transmisión así como por las características de los sujetos y los ámbitos y contextos particulares en los que inscribe dicha actividad.

En este sentido puede haber enseñanza y no producirse el aprendizaje, incluso el alumno-estudiante puede apropiarse de aspectos parciales o diferentes de aquello que fue enseñado. No existe una relación de causalidad entre la enseñanza y el aprendizaje que determine que lo primero conduce necesariamente a lo segundo.

La tarea central de la enseñanza es posibilitar que el alumno realice las tareas de aprendizaje, el pasaje es el resultado de asumir y desempeñar las tareas de alumno mediadas por el contexto institucional, y no un efecto que se sigue linealmente de la enseñanza como causa.

A decir de Phillippe Meirieu (1998), la tarea educativa consiste en:

“...movilizar todo lo necesario para que el sujeto entre en el mundo y se sostenga en él, se apropie de los interrogantes que han constituido la cultura humana, incorpore los saberes elaborados por los hombres en respuestas propias, con la esperanza de que la historia tartajee un poco menos y rechace con algo más de decisión todo lo que perjudica al hombre. Esa es la finalidad de la empresa educativa: que aquel que llega al mundo sea acompañado al mundo y entre en conocimiento del mundo, que sea introducido en ese conocimiento por quienes le han precedido...que sea introducido y no moldeado, ayudado y no fabricado”. (Meirieu, 1998, p.70).

La enseñanza, como fenómeno integral e intencional, merece ser estudiada en su estructura y lógica general, en vistas a producir criterios y metodologías de intervención sustantivas. La didáctica general se ocupa (y preocupa) por el análisis y la formulación de estos criterios y metodologías. (Davini, 2008).

La autora antes citada sostiene que buena parte las prácticas de enseñanza están dirigidas a lograr por parte del alumno la asimilación de conocimientos y el desarrollo de capacidades de pensamiento. Los métodos de enseñanza, abarcan las dos orientaciones generales de la enseñanza: la instrucción (centrada en la coordinación de quien enseña) y la guía del aprendizaje (centrada en la actividad de quienes aprenden, orientada por el profesor). Por distintos caminos, todos estos métodos se dirigen a la asimilación de conocimientos, al manejo de la información y a la formación de conceptos. Todos apuntan al desarrollo de habilidades y capacidades de pensamiento, pero lo hacen de distintas formas, y con ello, desarrollan distintas habilidades cognitivas. Distingue tres métodos de enseñanza:

- *Métodos Inductivos*: se dirigen a la formación de conceptos, la inferencia de reglas, principios y regularidades de los fenómenos, mediante la observación, el manejo, la organización y la utilización de los datos...
- *Métodos de Instrucción*: A diferencia de la familia de métodos inductivos, quien enseña cumple el rol de transmisión de un modo más definido. Sin embargo, ello no supone que los alumnos sólo sean espectadores pasivos, neutros o reproductores.
- *Métodos de Flexibilidad Cognitiva y Cambio Conceptual*: todos los educandos poseen y elaboran "teorías personales" (creencias, concepciones, supuestos) sobre distintas cuestiones, como formas de pensar, entender y explicar el mundo circundante (Claxton, 1984; Pozo, 1989). Estas ideas y concepciones se originan en el intercambio de las personas con el medio cotidiano. La enseñanza puede, en ciertos casos, proceder para la movilización de creencias y representaciones personales. El propósito educativo no es "desarraigar" los modos de ver personales para imponer otros (juzgados como mejores) sino favorecer el desarrollo reflexivo, la flexibilidad del pensamiento, ampliando la conciencia y la comprensión de otros enfoques, concepciones o modos de entender el mundo... A diferencia de los métodos anteriores, aquí lo determinante no es enseñar por la observación inductiva del "mundo externo" (objetos, hechos, datos, fenómenos) o por la asimilación de informaciones, sino a través de la reflexión misma. No es que las referencias a la "realidad objetiva" estén ausentes, sino que están mediadas por las personas, intercambiando sus visiones y concepciones a través del lenguaje. (Davini, 2008).

Hubo durante mucho tiempo una visión simplificada de método como camino, pasos definidos para alcanzar una meta, o como modelo de instrucción basado en técnicas que organizan los diseños didácticos. Luego comienza a pensarse menos abstracto y a ver la relación que el método tiene que tener con el contenido. No cualquier método vehiculiza un determinado contenido a una población destinataria particular. Es decir la consideración del contenido y la problemática del sujeto que aprende le da a la cuestión metodológica, una nueva perspectiva que es pensarla como una construcción que tiene en cuenta tanto lo epistemológico objetivo (contenido) como lo epistemológico subjetivo (aprendizaje).

Como el trabajo se centra en la evaluación de los aprendizajes, cabe mencionar lo planteado por Pedregosa, Barranquero y Fernández Lorenzo (2014), en cuanto la *relación existente entre evaluación y enseñanza*. Tradicionalmente se ha pensado la evaluación como una etapa más del proceso didáctico, ubicada hacia el final del mismo, desligada de las instancias previas. Sin embargo, coincidimos con varios autores (Gimeno Sacristán, 1994; Camillioni, 1998) en que la *evaluación* no es una última etapa ni un proceso permanente, *sino el lugar propicio para la producción del conocimiento y la posibilidad, por parte de los docentes, de generar inferencias válidas respecto de los procesos de enseñanza y de aprendizaje. La evaluación y la enseñanza están profundamente imbricadas; por un lado, la evaluación se constituye como una instancia fundamental para pensar, revisar y planificar las prácticas de enseñanza. Por otro, la reflexión sobre qué se enseña, cómo se enseña, cómo contribuir al mejor aprendizaje de estos alumnos en particular, posibilita la mejora de la evaluación misma* (Celman, 1998).

En el lenguaje cotidiano, *evaluar*, puede significar valorar, apreciar, estimar, atribuir valor a algo. Operativamente, podemos decir que la evaluación es un proceso por el cual se elaboran juicios acerca del valor o no de un fenómeno dado (Stufflebean & Shinkfield, 1985). En esa línea de ideas, Pimienta Prieto (2008, p. 26) sostiene que “evaluar los aprendizajes de los estudiantes implica enjuiciar sistemáticamente el mérito y/o valía de las *competencias adquiridas* por ellos en un contexto específico”. Función que no es nada fácil. No es lo mismo evaluar si se han construido *conocimientos factuales y conceptuales, que habilidades, destrezas e incluso valores*.

Según B. Echevarría (2001) la competencia discrimina el saber necesario para afrontar determinadas situaciones y el ser capaz de enfrentarse a las mismas. El primero esta relacionado con la cualificación personal pero el aprovechamiento de ésta depende del entorno estructural donde pueda desarrollarla y de los ámbitos institucionales de la formación. En este sentido posee competencia profesional quien dispone de los *conocimientos, destrezas y actitudes* necesarias para ejercer su propia actividad laboral, resuelve los problemas de forma autónoma y creativa y está capacitado para colaborar con su entorno laboral y en la organización del trabajo.

Implica obtener, analizar, interpretar y valorar la información relevada a fin de emitir juicios, los que debieran realizarse dentro de un marco ético.

La evaluación de los aprendizajes como campo ha estado usualmente vinculada a la medición, la acreditación y la certificación de los aprendizajes y en

menor medida, a promover la consideración del grado de apropiación de los aprendizajes o las dificultades encontradas para su construcción. (Litwin, 1998).

En el ámbito académico, evaluación es un término polisémico que muchas veces suele emplearse como sinónimo de comprobación del aprendizaje de los alumnos y tiene como resultado y finalidad la calificación académica.

Debe considerarse que en la evaluación, se amalgaman todas las concepciones docentes: lo que es la universidad, la naturaleza del enseñar y aprender, el rol docente, la relación docente-alumno y el propio alumno como sujeto.

Es posible clasificar la evaluación educativa, según distintos criterios. A los fines de este trabajo destacamos los siguientes:

Según su función:

- *Evaluación diagnóstica:* Se realiza previamente al proceso de enseñanza-aprendizaje y su objetivo es orientar el proceso.
- La *evaluación formativa* es la que se lleva adelante durante el proceso para cooperar en el desarrollo y la mejora de los procesos de aprendizaje. Busca la retroalimentación del proceso a fin de perfeccionarlo al igual que la construcción del conocimiento por parte de los estudiantes.
- En cambio la *evaluación sumativa* es aquella que se realiza al final del proceso con el propósito de saber si se ha alcanzado el resultado esperado y/o ha sido efectivo el proceso. Se centra, nada más y nada menos, en la acreditación de saberes que le permiten al estudiante promover una materia o un curso.

Esta distinción inicial de los propósitos evaluativos brinda el primer marco para la categorización de las evaluaciones que se estudien. Estos tipos de evaluaciones no son opuestos o excluyentes, sino complementarios.

Según el momento en que se realice:

- ✓ Inicial: es previa al proceso de enseñanza-aprendizaje.
- ✓ Durante el proceso: consiste en la valoración continua del aprendizaje, pero también la revisión del proceso de enseñanza.
- ✓ Final: Involucra un proceso de reflexión en torno al cumplimiento de objetivos o propósitos en un momento determinado, fin de un ciclo. Valora una parte del proceso y en algunas ocasiones la terminación del mismo.

Debe reconocerse además, que tradicionalmente en la educación superior se ha mantenido un formato mayormente clásico en la forma de compartir el conocimiento y de chequear los aprendizajes. Abrir un espacio de reflexión sobre las concepciones de los docentes en cuanto a evaluación de los aprendizajes en un campo específico del conocimiento, como lo son la Ciencias Económicas y en especial el área contable,

permitirá mejores posibilidades a la enseñanza y obviamente a las prácticas evaluativas.

3. Antecedentes

El Seminario sobre Evaluación en la Educación Superior realizado durante los meses de mayo y junio de 2013 para todos los docentes de la casa desde la Secretaría Académica y a través de la Unidad Pedagógica, se convierte en un antecedente a estos fines. El mismo despertó un gran interés en la temática y sirvió como una aproximación inicial a las prácticas de evaluación implementadas por los profesores así como a sus conocimientos sobre la evaluación. Los resultados obtenidos generaron el pedido de hacer una nueva edición del seminario por parte de profesores que no pudieron asistir. Se ha detectado la escasa formación pedagógica específica de una parte importante del plantel docente de la facultad, aunque como ya se comentara se observa un creciente interés en esta temática que se traduce en la asistencia a cursos y en la participación en la Especialización en Docencia Universitaria que se imparte en la Universidad Nacional de La Plata.

Otro antecedente de gran valor es el proyecto de investigación llevado a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Misiones⁴ sobre este tema con el que el proyecto en que se inserta este trabajo, comparte la temática en general, pero se diferencia en cuanto a algunos objetivos específicos.

4. Objetivos

El presente trabajo, tal como se comentara en la introducción, se enmarca en un proyecto de investigación más amplio sobre "Evaluación en Ciencias Económicas: Prácticas y Concepciones de los Docentes. Un modelo para las buenas prácticas", de duración bianual cuyo objetivo general es:

"Comprender las prácticas de evaluación y concepciones de los docentes del área contable acerca del rol de la evaluación, a fin de contribuir a la mejora de la calidad educativa y favorecer la trayectoria académica de los alumnos.

Entre sus objetivos específicos figuran:

1. Caracterizar las prácticas de evaluación vigentes, identificando fortalezas y debilidades
2. Analizar las concepciones que sustentan los docentes acerca de la evaluación de los aprendizajes
3. Identificar líneas centrales para el desarrollo de un modelo de buenas prácticas de evaluación en ciencias económicas

⁴ Proyecto 16/E082 "Criterios de Evaluación Aplicados en las Asignaturas Contables de la FCE de la UNAM. Su correspondencia con el método y el status epistemológico de la Contabilidad". Director H. Ostengo, Investigadores G. Galabachis y E. Solís. Años 2008-2010.

4. Implementar un proceso de re-orientación a buenas prácticas de evaluación a través de una dinámica de investigación-acción.”

En el presente trabajo se comentan los primeros abordajes realizados en aras de dar cumplimiento al objetivo mencionado en segundo término.

5. Metodología

Los estudios referidos al pensamiento del docente (Marcelo, 1989) cooperan en el análisis de las prácticas evaluativas considerando a los docentes como prácticos – autónomos y reflexivos- que obtienen conocimiento en la acción y reflexionan en y sobre la acción y no como técnicos especialistas que adquirieron sus conocimientos en centros de formación especializados (Montero, 1992). Este conocimiento práctico de la experiencia personal que intentamos reconstruir en la investigación es construido y reconstruido en la reflexión. (Schön, 1998).

Una de las modalidades para rescatar cómo piensan los docentes y qué conocimientos fundamentan sus actuaciones sin distorsionar esa información, es a través de la narrativa de las propias experiencias. Los relatos y narrativas nos proveen del saber pedagógico práctico de los docentes, favorece la indagación sobre la enseñanza por ser el “paisaje” donde habitamos los docentes y los investigadores y todos los profesionales que trabajan con gente (Schön, 1998) incluyendo sus diferentes dimensiones en el marco del saber pedagógico: experiencia práctica, interpretación, reflexión y transformación (Gudmundsdottir, 2005). El propósito de incluir este tipo de relevamiento es que nos permite además realizar con los docentes el ejercicio de descubrir en su propio relato las formas de acción y las propias creencias que subyacen, a la vez que descubran por sí mismos los logros y las realizaciones que muchas veces llevan adelante sin reconocerlo.

El tipo de investigación que se plantea, se propone explorar la práctica educativa tal y como ocurre en las aulas; no se trata de una cuestión teórica alejada de los intereses y/o preocupaciones docentes, sino por el contrario, se propone la exploración de una situación problemática vivida como tal por los docentes. *Es un estudio exploratorio y se enmarca dentro de una metodología cualitativa y en la investigación-acción.*

Las concepciones de los docentes referidas a la evaluación, se estudian a través de evidencias, que son recolectadas a través de entrevistas semi-estructuradas, las que luego se complementarán con encuestas, grupos de discusión que promuevan la reflexión sobre las prácticas, así como el análisis de instrumentos concretos de evaluación empleados por las cátedras.

Una reunión organizada por el Departamento de Contabilidad, fue el ámbito propicio para presentar el proyecto y para que su director pidiera colaboración a todos los profesores y jefes de auxiliares docentes presentes.

En el desarrollo de la entrevista, es importante la relación entrevistador-entrevistado. En este caso los entrevistadores fueron integrantes del proyecto,

pertenecientes a la Unidad Pedagógica o docentes de la facultad. A la fecha se pudieron realizar 12 entrevistas respecto de un total de 20.

Estos dispositivos permiten no sólo recoger información sino simultáneamente y en diálogo con el otro, la construcción conjunta de mejores prácticas de evaluación, a partir de una modalidad interactiva entre la información relevada y la reflexión entre los diversos actores participantes de la investigación.

Esta tarea de selección de informantes claves en investigación cualitativa, es una de las características diferenciadoras (Rodríguez Gómez, Gil Flores y García Jiménez, 1996). Estos autores citan (1996, p.138) a Spradley (1979) para mencionar los requisitos mínimos que debe cumplir todo buen informante: “profunda in culturización, es decir, el conocimiento exhaustivo, rutinario de una cultura; implicancia actualizada del informante en su cultura; y su carácter no analítico, o sea, su capacidad para utilizar términos y expresiones heurísticas no dimanadas de clasificaciones y categorías sociológicas”. Junto a estos requisitos, con frecuencia se señala la necesidad de que el informante se halle verdaderamente interesado por el estudio (Agar, 1980) en una actitud de “buena voluntad” para proporcionar información al investigador y con capacidad suficiente para transmitirla en forma verbal.

Por razones operativas y teniendo en cuenta la cantidad de profesores a entrevistar (14 asignaturas del área contable con un promedio de alrededor de 7 profesores cada una) hubo que realizar algunos ajustes al proyecto inicial. Así, se decide reducir a 11 las asignaturas seleccionadas y se modifica la población con la que se trabaja. En un inicio estaba previsto entrevistar a todos los profesores titulares y adjuntos. Luego se decide hacerla con los profesores titulares y jefes de auxiliares docentes (JAD) de las cátedras del área contable denominadas Contabilidad de I a IX de la carrera de Contador Público de la FCE-UNLP. Debe aclararse que la asignatura Contabilidad Superior I tiene tres cátedras paralelas. Se seleccionaron estos *informantes claves*, porque dentro de la estructura organizativa de la facultad, son las personas que participan de su cultura, y sobre todo las definen en cada cátedra, la forma, contenido y momento de las evaluaciones tanto a nivel de ejercitación práctica como a nivel teórico, siempre dentro del marco de la reglamentación vigente. Respecto de ellos, se analizan dos variables: la antigüedad del docente en el cargo y si tiene o no formación pedagógica.

Teniendo en cuenta el marco teórico de referencia, la estructura de la entrevista en cuanto a las concepciones docentes se conformó en base a tres preguntas:

Pregunta 1): ¿Qué es el aprendizaje?

El profesor, independientemente de la materia que enseña, proyecta sobre el alumno los tres ámbitos que conforman al ser humano: el conocimiento, la valoración y la actuación. Cuando enseña, no sólo transmite conocimientos, sino que promueve valores y actitudes y enseña estrategias, modos de hacer.

El aprendizaje puede producirse considerando al alumno como sujeto pasivo, o activo en cuanto a su relación con el proceso de enseñanza, o ser producto de una interacción entre docente-alumno en el proceso de enseñanza - aprendizaje.

El proceso de aprendizaje es el conjunto de actividades realizadas por los alumnos que tienen como objetivo conseguir determinados resultados o modificaciones de conducta de tipo intelectual, afectivo-volitiva o psicomotriz. El alumno no sólo adquiere conocimientos sino que aprende habilidades, destrezas, actitudes y valores.

El siguiente, puede ser un esquema, de los tres ámbitos o competencias del aprendizaje:

1. *Conocimiento: El estudiante será capaz de:* Recordar la terminología básica del tema, describir los principios (leyes básicas y conceptos) y enumerar alguna de sus aplicaciones.
2. *Habilidades: El estudiante debería demostrar la capacidad de:*
 - Escribir de una manera clara, legible y lógica.
 - Expresar clara y persuasivamente su personalidad, haciendo juicios independientes.
 - Obtener, seleccionar y organizar eficientemente la información.
 - Demostrar creatividad y pensamiento imaginativo.
 - Colaborar eficazmente con los demás en un equipo.
3. *Actitudes: Los estudiantes demostrarían cada vez más*
 - Entusiasmo por el aprendizaje.
 - Interés (preocupación) erudito por la exactitud.
 - Interés por la problemática moral, social, económica, política y científica relacionados con el tema.

Pregunta 2): ¿Cuáles son los métodos de enseñanza más utilizados en su asignatura?

Básicamente a lo que alude esta pregunta es a conocer que “formas” “modos” de enseñar, llevan adelante los docentes para promover los aprendizajes, qué “hacen” para enseñar, cómo construyen ese espacio o momento de encuentro áulico para dar lugar al aprendizaje. De sus respuestas es posible inferir el posicionamiento frente a lo metodológico cuando describen qué tipo de acciones realizan y cuál es la variedad, y si invocan tener en cuenta para los métodos los contenidos, las características y necesidades de sus estudiantes o no.

- El diseño de *estrategias de enseñanza* lleva a recurrir a distintas *técnicas de enseñanza*, desde la exposición oral con mayor o menor grado de participación de los alumnos hasta las distintas técnicas grupales. Las *técnicas* (acotadas a un cierto tiempo y contenido) pueden apoyarse en *recursos didácticos* (medios: video, audio, PC, etc).
- La selección de determinados métodos o técnicas de enseñanza está orientada por los principios del aprendizaje y debe tener en cuenta varios factores como: Objetivos, Tema, Tiempo disponible, Condiciones físicas, Experiencia didáctica del docente, Tipo de alumno, etc.

Las técnicas de enseñanza más utilizadas son: Exposición dialogada, Pequeños grupos de discusión, Philipps 66, Torbellino de ideas, Dramatización, Simposio, Mesa redonda (Panel), Estudio de caso, Método de proyecto, Juegos de simulación, Cine-forum, Grupos de creación participativa, entre otras. (Universidad de Buenos Aires, 1999).

Resulta oportuno aclarar que las arriba mencionadas son técnicas de enseñanza presenciales. Paulatinamente se vienen incorporando modos de enseñanza mediados por tecnologías, como ser el foro, grupos colaborativos, wiki, etc.

Pregunta 3): ¿Qué es la evaluación de los aprendizajes para Ud.?

De acuerdo a las respuestas obtenidas y habida cuenta de la posibilidad de aunar las dos clasificaciones ofrecidas en el marco teórico en cuanto a la evaluación: por su función y por el momento en que se realiza, las respuestas se agrupan en las siguientes categorías:

Tipos de evaluación: Diagnóstica o Inicial, Formativa o Durante el Proceso y Sumativa o Final.

Esta distinción inicial de los propósitos evaluativos nos dará el primer marco para la categorización de las evaluaciones que se estudien. Estos tipos de evaluaciones no son opuestos sino complementarios, es decir que no constituyen categorías de análisis excluyentes.

Tradicionalmente se ha pensado la evaluación como una etapa más del proceso didáctico, ubicada hacia el final del mismo, desligada de las instancias previas. Sin embargo, coincidimos con varios autores (Gimeno Sacristán, 1994; Camillioni, 1998) en que la evaluación no es una última etapa ni un proceso permanente, sino el lugar propicio para la producción del conocimiento y la posibilidad, por parte de los docentes, de generar inferencias válidas respecto de los procesos de enseñanza y de aprendizaje (Celman, 1998). En función a ello se agrupan las respuestas en las siguientes categorías de acuerdo a cómo consideran a la evaluación:

- Etapa Independiente del Proceso de Enseñanza-Aprendizaje.
- Etapa relacionada con el Proceso de Enseñanza-Aprendizaje.
- No explícita.

Según Pimienta Prieto (2008, p.26) “evaluar los aprendizajes de los estudiantes implica enjuiciar sistemáticamente el mérito y/o valía de las competencias adquiridas por ellos en un contexto específico”. Entre estas competencias puede distinguirse las siguientes categorías: conocimientos, habilidades, actitudes y otras competencias. Las mismas no son excluyentes, pues se pueden evaluar varias al mismo tiempo.

El contenido y formato de las preguntas, incluyen expresiones genéricas y comunes, que puedan fácilmente ser comprendidas por los docentes, evitando particularidades basadas en la Didáctica, como construcción metodológica. Se trata de

evitar “contaminar” con teorías externas el conocimiento práctico de los docentes que pueden enmascarar en las propias abstracciones un conocimiento que es generalmente ignorado (Fernstenmacher, 1994).

En el análisis de datos cualitativos, no siempre es posible definir una estrategia o procedimiento general, pero tal como lo mencionan Rodríguez Gómez, Gil Flores y García Jiménez (1996), éste se inicia durante el trabajo de campo. En este caso el proceso se realizó con cierto grado de sistematización. Abarcó las tareas definidas por los autores antes citados de: reducción de datos, disposición y transformación de los mismos en una matriz de doble entrada, y obtención de resultados.

Una vez reunido el material de todas las entrevistas, se empleará para el procesamiento un software profesional para el Análisis Cualitativo de Datos (Atlas.ti) que contribuirá a codificar la información, encontrar patrones y relaciones entre aspectos claves, para definir categorías de análisis.

En el presente trabajo se comparten los primeros resultados obtenidos de 12 entrevistas realizadas sobre un total de 20. Se analizan sus elementos comunes y tendencias que presentan con el fin de identificar algunos núcleos y cuestiones relevantes sobre concepciones de la evaluación que brinden ciertos indicios que servirán de base para el diseño de las encuestas.

6. Resultados

Sobre un total de 12 entrevistas analizadas, y en base al marco teórico antes descrito, surgen la formación pedagógica y antigüedad en el cargo de los informantes claves, y la visión del docente sobre los temas abordados, las categorías y los resultados que se comentan a continuación:

Formación Pedagógica y Antigüedad en el Cargo del Docente

Si se analizan a nivel general, se igualan en cantidad, los entrevistados que tienen formación docente con los que no la tienen. Presentan una antigüedad promedio de 15.25 años.

Pero profundizando el análisis, puede decirse que la mayoría de los profesores titulares entrevistados (3 de un total de 4) no cuentan con formación docente y éstos coinciden con los de mayor antigüedad en el cargo. La antigüedad promedio es de 16.75 años.

Con respecto a los jefes de auxiliares docentes, ocurre a la inversa. La mayoría ostenta una formación docente (5 de un total de 8) y en general coincide con los de menor antigüedad. El promedio de esta última es de 14 años.

Pregunta 1): Aprendizaje

Visión del Aprendizaje:

- Cuatro docentes consideran al alumno como un “sujeto pasivo”, lo ven como un “espectador” de lo que transcurre en el aula. El aprendizaje, si se produce, es producto de la enseñanza.
- Cinco de los docentes, contrariamente a los anteriores, consideran al alumno como un “sujeto activo” y en sus respuestas se centran en él y no consideran a la enseñanza impartida por el docente.
- Los tres docentes restantes, consideran que el aprendizaje de los alumnos es producto de la interrelación del proceso de enseñanza-aprendizaje.

Competencias que los alumnos adquieren en el aprendizaje:

- Diez de los doce docentes entrevistados, consideran que los alumnos sólo incorporan conocimientos. La mitad de ellos, responden que además del aspecto cognitivo, los alumnos incorporan habilidades y sólo tres docentes agregan la tercera competencia, es decir actitudes y valores.
- Los dos docentes restantes, no explicitan ninguna de las tres competencias en sus respuestas.

Pregunta 2): Métodos de Enseñanza

Los 12 docentes entrevistados aluden a la utilización de guía de trabajos prácticos, las cuales los alumnos las resuelven en su mayoría en forma individual. No se aclara específicamente en las entrevistas, pero se deduce que algunos docentes implementan las guías aplicando la técnica de estudio de caso ó utilizando la técnica de pequeños grupos de discusión.

Un solo entrevistado, comentó que propuso la técnica de juegos de simulación, la cual no llegó a implementarse por la cantidad de alumnos que tornaba difícil el seguimiento personalizado de los mismos.

Dos docentes entrevistados implementan clases magistrales o de exposición oral no dialogada (profesores en el dictado de la teoría), donde solo expone el docente con muy escasa intervención del alumno. Se diferencia de la exposición dialogada, en la que se promueve la participación de los alumnos. Solo un entrevistado utiliza esta última técnica y también implementa en algunas instancias la dramatización.

Dos entrevistados mencionan la utilización del entorno pedagógico AU24 de la FCE, sin explicitar cómo y para qué lo implementan.

Un entrevistado destacó que en la modalidad de promoción sin examen final, realizan trabajo de campo.

Pregunta 3): Evaluación

Todas las respuestas aluden a la evaluación sumativa o realizada al final del proceso. Sólo en dos casos se incorpora además la diagnóstica y en uno la formativa.

En cuanto a la relación de la evaluación con el *Proceso Didáctico*, ocho casos la consideran una etapa relacionada con el *Proceso de enseñanza-aprendizaje*, y sólo dos como etapa independiente del mismo. Dos casos no explicitan si existe o no tal relación.

La totalidad de las respuestas reconocen evaluar conocimientos, en siete casos se incluyen también las habilidades y en uno las actitudes.

7. Conclusiones

Del análisis de resultados, es posible extraer las siguientes conclusiones:

Los profesores entrevistados que tienen mayor *antigüedad en el cargo* son los que no tienen *formación docente*. Se considera que no es por falta de interés, sino porque el medio no exigía ese tipo de formación, cosa que actualmente se va revirtiendo por el cambio del contexto social, político, económico y tecnológico que demanda una redefinición del proceso de enseñanza - aprendizaje y de los roles de los actores del proceso: alumnos y docentes.

A la inversa de lo que ocurre con los profesores, los auxiliares docentes de menor antigüedad son los que más cuentan con formación docente. Muy probablemente esto incida a posteriori, a la hora de analizar las técnicas y métodos de evaluación que emplean.

En cuanto al aprendizaje: Lo más destacable para mencionar, es la concepción que poseen los docentes respecto a que los alumnos incorporan mayoritariamente conocimientos. Esto, equivale a pensar al alumno sin una formación integral, que carezca de las competencias genéricas, comunes y propias de toda formación superior, no son sólo las específicas de la formación de grado. Aspecto éste a superar...

El pensar el proceso de enseñanza-aprendizaje desde el alumno o de la enseñanza (alumno como sujeto pasivo) como lo hacen la mayoría de los entrevistados, presenta como desafío el considerar que tienen como función formar profesionales competentes, la necesidad de cambiar un enseñanza transmisora por otra transformadora/activa, el cambio del rol del docente transmisor a un rol de guía y facilitador del aprendizaje, modificando de esta manera el rol del alumno en el proceso, al asumir un papel activo y constructor de su propio aprendizaje.

Respecto de los *métodos de enseñanza*, en las cátedras contables en general, los profesores desarrollan los aspectos teóricos a través de exposición oral no dialogada, y la ejercitación práctica es generalmente diseñada por el JAD y dictada por los auxiliares docentes en base a una guía de trabajos prácticos. Puede suponerse que eso se debe a falta de tiempo (cursos cuatrimestrales), gran cantidad de alumnos y restricciones que pone la propia normativa institucional.

Algunos motivos que pueden limitar la elección de técnicas innovadoras, son la falta de experiencia y formación didáctica de algunos de los docentes entrevistados.

Aspecto que se observa con mayor frecuencia en profesores con mucha antigüedad en el cargo.

Se reconoce también que poco se menciona la utilización del aula virtual - AU24- que ofrece la facultad. Esto muchas veces puede deberse a falta de manejo de la misma y desconocimiento de sus ventajas, y el tiempo disponible de los docentes para administrarla.

Con referencia a la evaluación, todos los docentes le asignan a la evaluación una función sumativa, realizada al final de cada módulo o proceso, centrada en la acreditación de saberes que le permite definir si el estudiante promueve o no una materia o un curso. Es de desear incorporar las funciones diagnóstica y formativa para enriquecerla y optimizarla. La mayoría la relaciona al proceso de enseñanza - aprendizaje y a través de ella verifican la adquisición de conocimientos. En algunos casos, también de habilidades.

En forma general se observa un cambio cultural: los docentes (sobre todo los de menos antigüedad), reconocen la necesidad de innovar en la manera de enseñar y de evaluar, y de formarse no sólo en su especialidad sino también en cuestiones que tengan que ver con lo pedagógico y didáctico. Pero..., siempre existe un pero..., la resistencia al cambio propia de todo individuo u organización, unida a cursos cuatrimestrales con gran cantidad de alumnos y a la influencia de la normativa institucional en el desarrollo de las prácticas docentes, hace que éste sea más lento que lo deseado.

8. Bibliografía

Camilloni, A. (1998). *La calidad de los programas de evaluación y de los instrumentos que los integran*. En: Camilloni A. y otros *La evaluación de los aprendizajes en el debate didáctico contemporáneo*. Buenos Aires: Paidós.

Celman, S. (1998). *¿Es posible mejorar la evaluación y transformarla en herramienta de conocimiento?* En: Camilloni, A. y otros. *La Evaluación de los aprendizajes en el debate didáctico contemporáneo*. Buenos Aires: Paidós.

Claxton, G. (1984). *Live and learn*. Londres: Harper & Row. Trad. cast. de C. González: *Vivir y Aprender*. Madrid: Alianza Psicología, 1987.

Davini, M. (2008). *Métodos de Enseñanza: didáctica general para maestros y profesores*, Buenos Aires: Ed. Santillana.

Echevarría, B. (2001). Configuración Actual de la Profesionalidad. *Letras de Deusto*, N° 31, 35-55.

Fenstermacher, G. (1994). *Tres aspectos de la filosofía de la investigación sobre la enseñanza*. En: Wittrock, M. (Comp.) *La investigación de la Enseñanza I*. Buenos Aires- Barcelona: Paidós.

Fenstermacher, G. y Soltis, J. (2007). *Enfoques de la enseñanza*. Buenos Aires: Amorrortu.

Fernández Marcha, A. (2014). *La Evaluación de los Aprendizajes en la Universidad: Nuevos Enfoques*. Instituto de Ciencias de la Educación, Universidad Politécnica de Valencia. Obtenido el 16 de Octubre de 2014 de:
<http://web.ua.es/es/ice/documentos/recursos/materiales/ev-aprendizajes.pdf>

Gimeno Sacristán, J. y Pérez Gómez A. (1995). *Comprender y transformar la enseñanza*. Madrid: Ediciones Morata.

Gudmundsdottir, S. (2005). *La naturaleza narrativa del saber pedagógico sobre los contenidos*. En: McEwan H. y Egan K. (comps.) *La narrativa en la enseñanza, el aprendizaje y la investigación*. Buenos Aires: Amorrortu Editores.

Jackson, P. (2002). *Práctica de la enseñanza*, Buenos Aires: Amorrortu editores.

Litwin, E. (1998). *La evaluación: campo de controversias o un nuevo lugar*. En: A. Camilloni y otros. *La evaluación de los aprendizajes en el debate didáctico contemporáneo*. Buenos Aires: Paidós.

Marcelo, C. (1989). *Introducción a la formación del profesorado: Teoría y métodos*, Sevilla: Universidad de Sevilla. Servicio de Publicaciones.

Meirieu, P. (1998). *Frankenstein Educador*, Barcelona: Ed. Laertes.

Monreal Gimeno, M. (n. d.) *El aprendizaje por competencias, su incidencia en la Enseñanza Superior en el marco de la Convergencia Europea*. Universidad Pablo de Olavide. Obtenido el 11 de Noviembre de 2014 de:
<http://www2.uca.es/orgobierno/rector/jornadas/documentos/114.pdf>

Pedragosa, M., Barranquero, M. y Fernández Lorenzo, L. (2014). Evaluación de los Aprendizajes en el Área Contable. *XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Católica de Cuyo. San Juan, Argentina. Resumen en Libro de Ponencias (pp.131-132). Trabajo en CD Área Pedagógica N° 50 (pp. 1-17.)

Pimienta Prieto, J. (2008). *Evaluación de los Aprendizajes. Un Enfoque Basado en Competencias*, México: Pearson Prentice Hall.

Pozo, J. y Pérez Echeverría, M. (2009). *Psicología del aprendizaje universitario: La formación en competencias*. Madrid: Morata.

Rodríguez Gómez, G., Gil Flores, J. y García Jiménez, E. (1996). *Metodología de la Investigación Cualitativa* (2^{da} Ed.). Málaga: Ediciones Aljibe.

Schön, D. (1998). *El profesional reflexivo. Como piensan los profesionales cuando actúan*. Barcelona-Buenos Aires: Paidós.

Primeros Abordajes Cualitativos respecto de las Concepciones... pp. 35 - 55

Stufflebeam, D. y Schinkfield, A. (1985). *Evaluación Sistemática. Guía teórica y práctica*. Barcelona: Paidós.

Tavella, L. y Nobile, C. (2014). De una Cultura Tradicional hacia una Cultura Innovadora: Una experiencia de Formación Docente en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. *30º Congreso de ADENAG*. Facultad de Ciencias Económicas, UNLP. La Plata.

Universidad de Buenos Aires (UBA), Programa de Formación Docente Continua (1999). *Estrategias para la enseñanza de las Ciencias Económicas. Algunas propuestas*, Buenos Aires.

“El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales de las Memorias de Sostenibilidad Versión G4”

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

Trabajo presentado y aceptado en las XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Católica de Cuyo, sede San Juan. Argentina, Setiembre de 2014.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Objetivo

3. Marco Teórico

4. Método

5. Desarrollo

6. Conclusiones

7. Referencias Bibliográficas

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE-UNLP). Postgrado de Entrenamiento para la Investigación en el campo Profesional (U.C.A.L.P.-C.P.C.E.P.B.A). Doctoranda Doctorado en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Diversos posgrados aprobados. Profesor Adjunto Ordinario (FCE-UNLP). Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría II. normageba@econo.unlp.edu.ar

(**)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Magister en Dirección de Empresa (MBA) (FCE-UNLP). Profesor Adjunto Ordinario (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Regular, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría IV. mbifaretti@hotmail.com

(***)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Docente universitaria autorizada (UNLP). Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría en curso (FCE-UNLP, CPBA). Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP) Docente (UBA – UADE). Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría IV. mpatriciasebastian@gmail.com

RESUMEN

En el presente trabajo se considera que el sistema de información contable (SIC) incluye un debido proceso que proporciona conocimiento tácito y explícito y desempeña un papel clave para que las organizaciones económicas puedan elaborar y emitir información socio-ambiental metódica, sistemática, cuantificada y evaluable por medio de un balance social.

Existen diversos modelos de balance social que contienen y relacionan la dimensión económica, la social y la ambiental de la realidad concreta, en la cual se insertan y desempeñan las organizaciones económicas.

En nuestro país la Resolución Técnica N° 36 adopta como modelo de balance social a la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, de la Global Reporting Initiative (GRI) por ser la más utilizada a nivel internacional y, dado el continuo avance que efectúan tanto GRI como otros organismos sobre esta materia, especifica que debe utilizarse la versión más reciente o vigente de la guía GRI que se publique en la página de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Recientemente, en el evento Global Conference on Sustainability and Reporting 2013, desarrollado en Amsterdam en el mes de mayo de 2013, GRI oficializa su nueva versión G4, cuya presentación oficial en nuestro país se lleva a cabo en marzo de 2014.

La mencionada versión G4, debe ser aplicada para los informes que se publiquen a partir del 31 de diciembre de 2015 y es recomendada para los entes que por primera vez emitan su memoria o reportes de sustentabilidad. Busca generar información valiosa relacionada con los aspectos de sostenibilidad más críticos de las organizaciones y hace de las memorias de sostenibilidad una práctica estándar mundial aplicable a todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño. Asimismo, en la versión G4 está presente la idea de integrar la información estratégica relacionada con sostenibilidad a la información financiera material.

Ante el mencionado cambio de versión para las memorias de sostenibilidad, o sustentabilidad, es el objetivo del presente contribuir desde la disciplina contable para que el SIC instaurado en las organizaciones económicas aporte a través de un proceso homogéneo a la elaboración del Balance Social referido a los indicadores ambientales contenidos en la Versión G4 de GRI.

De considerar que de investigaciones realizadas por el presente equipo de investigación se infiere que el Sistema de Información Contable (SIC) de las organizaciones económicas contribuye al proceso de elaboración del Balance Social, referido a los indicadores ambientales y a la verificación o evaluación contable de los mismos, para el cumplimiento del mencionado objetivo se rescatan desarrollos de investigaciones precedentes sobre la versión anterior de G4, la versión G3.1, se seleccionan indicadores ambientales de la versión G4, se realiza un análisis crítico de los mismos (sinergizado los enfoques contables económico-financiero y socio-ambiental) y un análisis comparativo con los indicadores ya analizado de la versión G3.1 y se infieren conclusiones.

Se entiende que el desarrollo del trabajo contribuirá con el conocimiento y preservación del patrimonio ambiental, así como, con las organizaciones económicas para que, al utilizar su SIC históricamente instaurado, elaboren su balance social incurriendo en menores costos de preparación, sinergizando conocimiento tácito y explícito para el logro de gestiones más sustentables a través de un proceso concreto homogéneo, participativo y verificable.

Palabras Clave: Balance Social - Sistema de Información Contable - Proceso Contable Homogéneo - Indicadores Ambientales de GRI G4.

ABSTRACT

In this paper it is considered that the accounting information system (CIS) includes a due process providing tacit and explicit knowledge and plays a key role in the economic organizations to develop and deliver methodical, systematic, quantified and measurable socio-environmental information through a social balance.

There are various models of social balance and relate containing the economic, social and environmental of concrete reality, which are inserted and played by economic organizations.

In our country the Technical Resolution No. 36 adopted as a model of social balance to the sustainability report or sustainability of the Global Reporting Initiative (GRI) for being the most widely used internationally and, given the continuous progress that performed both as GRI other agencies on this matter, specifies that the most recent or current version of the GRI guidelines to be published on the website of the Argentina Federation of Professional Councils in Economic Sciences for use.

Recently, the Global Conference on Sustainability and Reporting 2013 event, held in Amsterdam in May 2013, GRI G4 official its new version, whose official presentation in our country is carried out in March 2014.

G4 version said should be applied for the reports to be published from December 31, 2015 and is recommended for entities that issue first memory or sustainability reports. To generate valuable information related to the most critical aspects of sustainability of organizations and make sustainability reporting standard practice worldwide applicable to all types of organizations, regardless of size. Also, the G4 version of the idea of integrating strategic sustainability information related to financial information material is present.

Before the said version change for sustainability reports, or sustainability, is the objective of this help from the accounting discipline for the SIC established in economic organizations contribution through a uniform process for the development of the Social Balance referred to environmental indicators contained in the GRI G4 version.

Considering that research conducted by this research team inferred that the Accounting Information System (SIC) of economic organizations contributes to the process of social reporting, based on the environmental indicators and accounting verification or evaluation of them , for the fulfillment of that objective developments of

previous research on the previous version of G4, G3.1 version are rescued, environmental indicators of the G4 version is selected, a critical analysis of them (synergized economic and accounting approaches is done financial and socio-environmental) and a comparative analysis with the indicators already analyzed the G3.1 version and conclusions are inferred.

It is understood that the development work will contribute to the knowledge and preservation of the environmental heritage, as well as with economic organizations so that, using its SIC historically established, develop their social balance incurring lower costs of preparation, synergizing tacit and explicit knowledge efforts to achieve more sustainable through a homogeneous, concrete and verifiable participatory process.

Keywords: Social Balance - Accounting Information System - Homogeneous Accounting Process - Environmental Indicators GRI G4.

1. Introducción

En nuestro país la Resolución Técnica N° 36 (FACPCE, 2012) incluye en su estructura a la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, de la Global Reporting Initiative (GRI) por ser la más utilizada a nivel internacional y, dado el continuo avance que efectúan tanto GRI como otros organismos sobre esta materia, especifica que debe utilizarse la versión más reciente o vigente de la guía GRI que se publique en la página de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En el evento Global Conference on Sustainability and Reporting 2013, desarrollado en Amsterdam en el mes de mayo de 2013, la Global Reporting Initiative (GRI) oficializa su nueva versión G4, cuya presentación oficial en Argentina se lleva a cabo en marzo de 2014. La mencionada versión G4, debe aplicarse para los informes que se publiquen a partir del 31 de diciembre de 2015 y es recomendada para los entes que por primera vez emitan su memoria o reportes de sustentabilidad. Busca generar información valiosa relacionada con los aspectos de sostenibilidad más críticos de las organizaciones y hace de las memorias de sostenibilidad una práctica estándar mundial aplicable a todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño.

Los niveles de aplicación A, B y C, de la versión G3.1, dejan de existir, dando paso a dos opciones para reportar “en concordancia con” las directrices de GRI: la opción “core” o la opción “comprehensiva”. La principal diferencia es que la segunda opción impone mayores requerimientos de contenido de información para la alta administración y dirección de las empresas. Las directrices G4 hacen referencia explícita a las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para Empresas Multinacionales 2011 y a los Diez Principios del Pacto Mundial de las Naciones Unidas (PM) 2000.

Asimismo, en la versión G4 está presente la idea de integrar la información estratégica relacionada con sostenibilidad a la información financiera material. Las nuevas directrices G4 ponen un mayor énfasis en el concepto de materialidad, con el objeto de fomentar que las organizaciones que reportan sustentabilidad proporcionen sólo información e indicadores que sean materiales, o significativos, para sus negocios, sobre la base del diálogo con sus grupos de interés; es decir, los esfuerzos del reporte deberán centrarse en los impactos, los riesgos y las oportunidades propias de la materialidad. De acuerdo a GRI, esto permitirá que las organizaciones se concentren en los impactos de la sustentabilidad que realmente importan, lo que debiera resultar en memorias de sustentabilidad más estratégicos.

Dos premisas deben verse reflejadas en las memorias elaboradas con la versión G4 son las que se refieren a: lo que es importante para ser reportado y en dónde es importante reportarlo. Incorporan la cadena de valor en el proceso de materialidad y en la definición de límites. Éste es uno de los principales cambios en G4, ya que en el proceso de materialidad se pone el foco en los proveedores y contratistas, además de los consumidores, buscando así considerar a toda la cadena de valor en el análisis. Para ello, el proceso de materialidad bajo G4 considera esta nueva variable, incluyéndola en los aspectos de los ámbitos económico, medioambiental, y de derechos humanos y laborales.

Si bien la información incluida en las memorias de sostenibilidad abarca diferentes aspectos de la realidad socio-ambiental objetiva, amerita considerar que los conocimientos contables han permitido a las organizaciones económicas elaborar informes metódicos, sintéticos, sistemáticos, cuantificables y evaluables tanto hacia su área interna como hacia el contexto. El contenido de dichos informes históricamente se ha centrado en un enfoque económico-financiero de aspectos de la realidad socio-ambiental, permitiendo considerar diversas relaciones entre distintos sujetos como el ente, sus propietarios y terceros al mismo.

Desde 1995 un equipo de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina, incursiona en la temática referida al balance social. Como resultado de ello se desarrollan investigaciones y elaboraciones de diversos modelos de balance social que han permitido realizar avances en un enfoque de estudio contable más abarcador de la realidad socio-ambiental de las organizaciones económicas.

Tales estudios y desarrollos han permitiendo distinguir y complementar el histórico enfoque económico-financiero con un reciente enfoque socio-ambiental. Ambos enfoques contables o especialidades contables, deducidas de un marco o núcleo teórico conceptual común, permiten elaborar estados contables financieros y balances sociales, como informes contables socio-ambientales que incluyen la dimensión económica, social y ambiental.

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2013), se considera que “el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito” y con el objetivo de “*contribuir para que el SIC instaurado en las organizaciones económicas aporte al proceso de elaboración del Balance Social referido a los indicadores ambientales y a la verificación o evaluación contable de los mismos*”... se seleccionan doce (poco más del 70%) de los diecisiete indicadores ambientales principales incluidos en G3.1. Se realiza un análisis crítico de los mismos y, teniendo en cuenta los enfoques de la disciplina contable y su aplicabilidad práctica a través del proceso contable, se obtienen conclusiones”. (p. 6). Dicho desarrollo permite evidenciar la utilidad del proceso contable tradicional para emitir memorias de sostenibilidad como informes contables, disminuyendo los costos de su elaboración.

Con las conclusiones antes mencionadas y ante el cambio de la versión G3.1 de GRI a G.4, surgen distintos interrogantes. Entre ellos: ¿Es posible que el SIC instaurado en las organizaciones económicas pueda aportar a través de un proceso homogéneo a la elaboración del Balance Social referido a los indicadores ambientales contenidos en la Versión G4? ¿Cómo el SIC instaurado en las organizaciones económicas pueda aportar a través de un proceso homogéneo a la elaboración del Balance Social referido a los indicadores ambientales contenidos en la Versión G4?

2. Objetivo

Ante el mencionado cambio de versión del GRI para las memorias de sostenibilidad, o sustentabilidad, es el objetivo del presente contribuir desde la disciplina contable para que el SIC instaurado en las organizaciones económicas

aporte a través de un proceso homogéneo a la elaboración del Balance Social referido a los indicadores ambientales contenidos en la Versión G4.

Se entiende que el cumplimiento del objetivo establecido contribuirá con el conocimiento y preservación del patrimonio ambiental, así como, con las organizaciones económicas para que, al utilizar su SIC históricamente instaurado, elaboren su balance social incurriendo en menores costos de preparación, sinergizando conocimiento tácito y explícito para el logro de gestiones más sustentables a través de un proceso concreto homogéneo, participativo y verificable.

3. Marco Teórico

En aras de mantener la sistematicidad de las investigaciones contables realizadas y contribuir con la elaboración de un marco o núcleo teórico conceptual común, se entiende:

“a la contabilidad como disciplina científica social-factual que permite obtener conocimientos del patrimonio de las organizaciones y de los impactos producidos y recibidos por la misma, entendiéndose al patrimonio en un amplio sentido del término. Tales conocimientos transmitidos a través de informes contables pueden estar destinados a usuarios internos o externos a la organización, siendo útiles para diagnosticar una situación inicial, planificar y decidir, entre otras utilidades. De interpretar que tal situación inicial y sus cambios pueden ser estudiados con un enfoque económico-financiero o socio-ambiental, resultan las denominadas especialidades contables.” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2008, p. 3).

Se considera que,

“el fin último de la Contabilidad no es registrar metódicamente algunos hechos de la realidad social (técnica); ni tampoco elaborar o diseñar normas sobre la confección de Estados Contables para resolver cuestiones de hecho (tecnología social); sino valerse de los instrumentos de información elaborados para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada”... (Geba y Fernández Lorenzo, 2001, p. 110).

Es posible sintetizar que:

-La Contabilidad permite obtener “conocimiento metódico y sistemático, esencialmente cuantificado, de una parte de la realidad de los entes, en un lugar y tiempo determinados. Para ello, es necesario distinguir su marco teórico conceptual y un proceso contable que opera sobre distintos elementos concretos (tangibles o intangibles) que conforman su discurso. El proceso contable, en sentido genérico, se compone por tres subprocesos (subproceso de descripción, subproceso de comunicación, en su etapa de exposición, y subproceso de evaluación [y control])” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2010, p. 58).

-El “Proceso Contable permite captar la realidad a través de distintos enfoques, entre los que se destacan el económico-financiero tradicional y el socio-ambiental, y elaborar informes contables o representaciones de porciones de la realidad de los entes y de su entorno, dando origen a las denominadas especialidades o ramas contables:

contabilidad financiera y socio-ambiental respectivamente.”(Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2010, p. 58).

-Los informes contables socio-ambientales “acompañan a concientizar a quien procesa y sistematiza los datos, a quien decide, planifica y controla, contribuyendo a una gestión más inteligente de los recursos naturales y de los procesos socio-ambientales. Asimismo, expertos en administración, ecólogos, filósofos, economistas, biólogos, sociólogos, entre otros, pueden contar con un instrumento de información que les posibilite conocer de manera sistematizada, metódica y auditable aspectos sociales y naturales muchas veces dispersos, contribuyendo a conocer sus interacciones.” (Pahlen Acuña, Geba, Bifaretti y Sebastián, 2011, p. 4).

Más analíticamente, el proceso contable, considerando a Fernández Lorenzo, García Casella y Geba (2000) y Fernández Lorenzo y Geba (2007), entre otros:

“es un elemento concreto que junto a la documentación, registros, planillas auxiliares, servicios y conocimientos de personas involucradas, normativas y procedimientos y otros procesos menores, entre otros, componen el Sistema de Información Contable (SIC), existente en los entes. En sentido genérico, dicho proceso contable, a partir de García Casella (1998), puede comprenderse por procesos o sub-procesos. En el presente trabajo se considera que por lo menos tres (o cuatro, según como se los clasifique) subprocesos interrelacionados forman parte del proceso contable, y que en el aspecto socio-ambiental puede contribuir desde:

1 - el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: 1.1 Captar hechos, actos y fenómenos socio-ambientales, 1.2 Clasificar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales, 1.3. Medir, Valorar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales, y 1.4. Registrar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales;

2 - el Subproceso de Comunicación referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: Exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos;

3 - el Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: Aplicar pautas y procedimientos en la organización económica, así como en la evaluación, verificación y/ o auditoría de los informes contables socio-ambientales emitidos.” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p. 5).

Respecto de la especialidad contable socio-ambiental, se interpreta como el objetivo de la contabilidad socio-ambiental: “Obtener y brindar conocimiento metódico y sistemático de la realidad en su dimensión socio- ambiental. Es decir, del patrimonio socio-ambiental de un ente y de los impactos sobre el mismo y en su entorno.” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2010, p. 54). “La especialidad contable socio-ambiental permite información complementaria a la económico-financiera... Dicha complementariedad entre la especialidad contable económico-financiera y la socio-ambiental y el conocimiento generado por ellas, Estados Contables Financieros y Balances Sociales, ambos auditables, coadyuvan con la pertinencia de la información contable contribuyendo así con un desarrollo humano integral sustentable.” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2010, p. 13).

En 1998, Fernández Lorenzo, Geba, Montes y Schaposnik consideran como “balance social al informe que emite una organización, cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática referida a la responsabilidad social asumida y ejercida por ella.” (Fernández Lorenzo, Geba, Montes y Schaposnik, 1998, p. 21). Bajo

esta concepción el balance social puede surgir del proceso existente en el sistema de información contable de las organizaciones económicas.

Desde lo normativo contable, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) en noviembre de 2012 aprueba la Resolución Técnica (RT) N° 36 referida a Balance Social (BS). Con esta resolución se reconoce que “la sociedad en su conjunto necesita información socio-ambiental que, con las características de toda buena información, permita conocer relaciones existentes entre las necesidades sociales y el ambiente natural (como fuente, medio y escenario para la vida). Las organizaciones económicas, cualquiera sea su tipo, no son ajenas a dicha necesidad, más aún cuando son sus grupos de interés quienes observan su conducta social.” (Geba, Accifonte, Fernández Lorenzo, Bifaretti, 2013, p. 28).

La RT N° 36 interpreta al balance social como “un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. En dicho documento se recogen los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento.” (FACPCE, 2012, p. 6).

4. Método

De considerar que de investigaciones realizadas por el presente equipo de investigación se infiere que el Sistema de Información Contable (SIC) de las organizaciones económicas contribuye al proceso de elaboración del Balance Social, referido a los indicadores ambientales y a la verificación o evaluación contable de los mismos, para el cumplimiento del mencionado objetivo se rescatan desarrollos de investigaciones precedentes sobre la versión anterior de G4, la versión G3.1, se seleccionan indicadores ambientales de la versión G4, se realiza un análisis crítico de los mismos (sinergizando los enfoques contables económico-financiero y socio-ambiental) y un análisis comparativo con los indicadores ya analizado de la versión G3.1 y se infieren conclusiones.

5. Desarrollo

Una característica que distingue la versión G4 resulta de la inclusión de directrices para informar sobre el enfoque de gestión (G4DMA). “La información sobre el enfoque de gestión describe el modo en que la organización identifica, analiza y responde a sus impactos materiales [significativos], reales y potenciales, en los ámbitos económico, ambiental y social.” (GRI, 2013 b, p. 66). Respecto de la categoría medio ambiente se expresa: “La dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, entre ellos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua.” (p. 87).

Dicha categoría medio ambiente aborda impactos relacionados con insumos (p. e.: energía y agua), productos (p.e.: emisiones, efluentes y desechos), biodiversidad,

transporte, la repercusión de productos y servicios, la conformidad y el gasto en materia ambiental. De este modo se encuentran 34 indicadores ambientales específicos, distribuidos en los siguientes 12 aspectos G4: Materiales (EN1 y EN2), Energía (EN3 a EN7), Agua (EN8 a EN10), Biodiversidad (EN11 a EN14), Emisiones (EN15 a EN21), Efluentes y Residuos (EN22 a EN26), Productos y Servicios (EN 27 y EN28), Cumplimiento Regulatorio (EN29), Transporte (EN30), General (EN 31), Evaluación Ambiental de los Proveedores (EN 32 y EN 33) y Mecanismos de Reclamación Ambiental (EN 34).

De comparar la versión G3.1 con G4 respecto de los indicadores ambientales específicos se observan similitudes y diferencias. Entre las similitudes relevantes se rescata que: 13 indicadores incluidos en G4 (EN1, EN2, EN11, EN12, EN14, EN23-EN26, EN28- EN31) poco más de 38%, no presentan cambios en “Divulgación de información Estándar” (GovernArt, Think Tank & Asesorías Relacionales, 2013, p., 63). Respecto de las diferencias destacadas para el presente: G3.1 incluye 30 indicadores específicos, mientras que G4 contiene información sobre el enfoque de gestión en “Disclosures of Management Approach” (DMA) y 34 indicadores específicos, no implicando incorporación de 4 indicadores nuevos.

Comparativamente, los 34 indicadores específicos resultan de:

1. adicionar 6 indicadores (EN4, EN5, EN18 y EN32 - EN34) a la “Nueva Divulgación de Información Estándar”;
2. mover o trasladar en la guía G4 el indicador EN14 de G3.1 (referido a estrategias y acciones implantadas y planificadas para la gestión de impactos sobre la biodiversidad); y
3. agrupar en EN3 de G4 los indicadores EN3 y EN4 de G3.1.

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2013) se analizan y concluye respecto de 12 indicadores de G3.1 (EN1; EN2; EN3; EN8; EN11; EN12; EN16; EN21; EN22; EN23; EN27 y EN28). De dichos 12 indicadores, se mantienen en G4: 8 indicadores sin agregados (EN1; EN2; EN11; EN12; EN22; EN23; EN27 y EN28) y 4 indicadores con agregados (EN3; EN8; EN16 y EN21).

Tabla N° 1: Análisis comparativo entre indicadores ambientales seleccionados de G3.1 y G4

Indicadores G 3.1 (seleccionados y analizados)	Indicadores G4 Equivalentes o similares	
EN1	G4 EN1	Sin agregados
EN2	G4 EN2	Sin agregados
EN3	G4 EN3 (con EN4 G3.1)	Con agregados
EN8	G4 EN8	Con agregados

EN11	G4 EN11	Sin agregados
EN12	G4 EN12	Sin agregados
EN16	G4 EN15 G4 EN16	Con agregados
EN21	G4 EN22	Con agregados
EN22	G4 EN23	Sin agregados
EN23	G4 EN24	Sin agregados
EN27	G4 EN28	Sin agregados
EN28	G4 EN29	Sin agregados

Fuente: Elaboración propia.

Las conclusiones arribadas respecto de los indicadores seleccionados de G3.1 en el marco del Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales se incluyen en el Anexo I.

Amerita tener en cuenta que en G4 el principio referido a fiabilidad pone de manifiesto que: “la organización ha de reunir, registrar, recopilar, analizar y divulgar la información y los procesos que se siguen para elaborar una memoria, de modo que se pueda someter a evaluación y se establezca la calidad y la materialidad de la información.” (GRI, 2013 b, p. 16).

De reconocer la importancia del proceso contable para transformar datos en información verificable, o evaluable, y ampliando el desarrollo de las investigaciones precedentes sobre G3.1, se adicionan y analizan los 6 nuevos indicadores ambientales incluidos en G4 siguientes.

Así, para el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales, resulta en:

1. Aspecto: Energía

1.1. “G4-EN4

CONSUMO ENERGÉTICO EXTERNO

- Indique cuál ha sido el consumo energético fuera de la organización, en julios o múltiplos de julio.
- Explique qué normas, métodos y supuestos se han aplicado en el cálculo.
- Indique qué fuente se ha empleado para calcular los factores de conversión.” (p. 94).

Se expresa que las categorías y las actividades que se enuncian, y su numeración, “corresponden a las categorías y actividades que se documentan en el «Estándar corporativo de contabilidad y reporte relativo a la cadena de valor

corporativa y el Protocolo de GEI» del WRI [Instituto de Recursos Mundiales] y el WBCSD [Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible] para informar sobre las otras emisiones indirectas (Alcance 3)... Calcule o efectúe una estimación de la cantidad de energía que se consume en las categorías y actividades relevantes anteriores.”¹ (p. 94).

Las categorías de actividades y de consumo son:

“Producción

1. Adquisición de bienes y servicios
2. Bienes de capital
3. Actividades relacionadas con los combustibles y la energía (no incluidas en el Indicador G4-EN3)
4. Transporte y distribución como productores
5. Generación de desechos
6. Viajes de empresa
7. Desplazamientos de los empleados al centro de trabajo
8. Bienes arrendados para la producción Otros elementos relacionados con la producción

Consumo

9. Transporte y distribución como consumidores
10. Procesamiento de productos vendidos
11. Uso de productos vendidos
12. Tratamiento de los productos vendidos al final de su vida útil
13. Bienes arrendados para el consumo
14. Franquicias
15. Inversiones

Otros elementos relacionados con el consumo” (p. 94).

Si bien el consumo energético externo podría estar referido a entes públicos, privados y mixtos, con y sin ánimo de lucro, se ejemplifica en fuentes de documentación que puede recurrirse a “los datos de los proveedores y a los cálculos o las estimaciones del ciclo de vida que se efectúen internamente o en entidades de investigación.”

No se detecta la consideración expresa de la información contable económico-financiera ni socio-ambiental pertinente de los proveedores. Cabe tener presente que las memorias de sostenibilidad de los proveedores como un elemento que conforma el Balance Social de los mismos pueden contener esta información. Sería conveniente considerar esta circunstancia para evitar costos de elaboración de la información socio-ambiental.

Sumado a lo antes expresado es necesario tener en cuenta que la información socio-ambiental emitida por el proveedor y que el ente informa no deben ser inconsistentes, deben coincidir en aspectos cualitativos, cuantitativos y en igual dimensión espacio-temporal.

¹ Según ecointeligencia (2013): “El Protocolo de Gases de Efecto Invernadero (GHG Protocol) es la herramienta internacional más utilizada para el cálculo y comunicación del Inventario de emisiones. Fue la primera iniciativa orientada a la contabilización de emisiones, propuesta por los líderes gubernamentales y empresariales para entender, cuantificar y gestionar las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI).”

Un elemento relevante se encuentra en la inclusión del término “capital”, que desde lo contable tiene un conocido sentido específico. Se entiende como necesario profundizar desde lo contable en el término capital socio-ambiental mínimo a mantener, evitando duplicaciones de información o incluso inconsistencias u omisiones.

1.2 “G4-EN5

INTENSIDAD ENERGÉTICA

- a. Indique la intensidad energética.
- b. Explique qué medida (el denominador de la fracción) ha empleado la organización para calcular la relación.
- c. Señale qué tipos de energía se han incluido en la relación de intensidad -combustible, electricidad, calefacción, refrigeración, vapor o todas las anteriores-
- d. Explique si en la relación se tiene en cuenta el consumo energético interno, el externo o ambos.”

Se describe que la “intensidad energética expresa la cantidad de energía que se requiere por unidad de actividad, producto o cualquier otra medida que la organización determine. La intensidad suele considerarse un dato normalizado de impacto ambiental.” Es posible calcular, entre otras, la intensidad de: los productos (energía consumida para producir una unidad), los servicios (energía consumida por tarea o servicio) y las ventas (energía consumida por unidad monetaria de venta). “Para calcular la intensidad se divide el consumo energético total (el numerador) entre la medida específica de la organización (el denominador).” Es posible reflejar la intensidad del consumo energético interno y externo, calculando ambos coeficientes, deben presentarse por separado.

Se expresa que para su recopilación es necesario elegir “un denominador adecuado para representar la unidad de producto, actividad o cualquier otra medida específica.” (p., 96). Se referencian a: unidades monetarias (ingresos, ventas), número de empleados a tiempo completo, unidades de producto, volumen de producción (tonelada métrica, litro, MWh) y tamaño (m² de superficie total).

Cabe rescatar que mucha de la información considerada surge del sistema de información contable del ente, tales como: ingresos, ventas y unidades de producto en las fichas de stock. La cantidad de empleados a tiempo completo y el volumen de la producción pueden ser brindadas por un sistema de información contable socio-ambiental, sin necesidad de instrumentar un proceso paralelo al sistema contable, contribuyendo así con la evaluación de la información.

Con respecto de:

1.1.Captación: puede utilizarse documentación respaldatoria legitimada y usada en esta etapa (informes del sector producción, facturas de venta, remitos, recibos, minutas contables, contrataciones laborales, otros).

1.2.Clasificación: para facilitar la determinación del indicador, podrían diseñarse cuentas ambientales que reflejen la cantidad de energía requerida y que pueda considerarse en los tradicionales métodos de costeo o asignación de costo a los productos o servicios, como por ejemplo: en función de las horas máquinas, horas hombres u otra medida determinada por la organización.

1.3.Medición: la relación puede expresarse en unidades monetarias (ingresos, ventas), número de empleados a tiempo completo, unidades de producto, volumen de producción (tonelada métrica, litro, MWh) y tamaño (m² de superficie total).

1.4.Registración: en un principio se considera la partida doble.

2. Aspecto Emisiones

2.1 “G4-EN18

INTENSIDAD DE LAS EMISIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

- a. Indique la intensidad de las emisiones de GEI.
- b. Explique qué medida (el denominador de la fracción) ha empleado la organización para calcular la relación.
- c. Indique qué tipos de emisiones de GEI se han incluido en el cálculo de la intensidad - directas (Alcance 1), indirectas por generación de energía (Alcance 2) u otras emisiones indirectas (Alcance 3)-.
- d. Indique qué gases se han incluido en el cálculo.” (p. 118).

Se aclara que la intensidad determina las emisiones de GEI de una organización en el contexto de una medida específica. Para calcular la intensidad se divide el total de emisiones (el numerador) entre la medida específica de la organización (el denominador).

“La intensidad de las emisiones de gases de efecto invernadero expresa la cantidad de emisiones por unidad de actividad, producto o cualquier otra medida que la organización determine. Muchas organizaciones efectúan un seguimiento de su desempeño ambiental a partir de este tipo de índices. La intensidad suele considerarse un dato normalizado de impacto ambiental.

Entre otros, pueden calcularse los siguientes índices:

- intensidad de emisión de los productos (toneladas métricas de CO₂ por unidad producida);
- intensidad de los servicios (toneladas métricas de CO₂ por tarea o servicio);...
- intensidad de ventas (toneladas métricas de CO₂ por venta).” (p. 118).

Para contribuir a la transparencia o la comparabilidad de la información, pueden calcularse coeficientes de intensidad por: país, tipo de fuente, tipo de actividad y unidad de negocio o instalación.

Se expresa en fuentes de documentación que: “El numerador puede basarse en los datos de facturas, mediciones o cálculos y estimaciones. Entre las posibles fuentes de información para el denominador están las directrices sectoriales y nacionales sobre la elaboración de memorias relativas a las emisiones de gases de efecto invernadero.”

Corresponde considerar que varias fuentes documentales ejemplificadas son históricamente utilizadas por el SIC. No se detectan mencionados los archivos contables.

Como este indicador hace referencia a intensidad, pueden ser aplicadas similares consideraciones respecto de G4 EN5 (intensidad energética) para Captación, Clasificación, Medición y Registración pero referidas a emisiones de gases.

3. Aspecto: Evaluación ambiental de los proveedores

3.1 “G4-EN32

PORCENTAJE DE NUEVOS PROVEEDORES QUE SE EXAMINARON EN FUNCIÓN DE CRITERIOS AMBIENTALES

a. Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios ambientales.” (p. 142).

Se refiere al porcentaje de proveedores seleccionados o contratados a “partir de procesos de diligencia debida ambiental.” Dicha “diligencia debida debe iniciarse cuando comienza una relación con un nuevo proveedor.”

A través de este indicador, durante la fase de estructuración de los contratos y acuerdos, es posible prevenir o mitigar impactos ambientales negativos significativos. Para la determinación de la información respecto del número de: nuevos proveedores con los que la organización ha evaluado entablar una relación y nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios ambientales, se pueden consultar al departamento de adquisiciones o compras y el departamento jurídico de la organización.

En cuanto a los mencionados criterios ambientales, estos pueden encontrarse en los Aspectos de la Categoría de Medio ambiente.

No se detecta expresa alusión a los elementos componentes del SIC. En los registros contables debe encontrarse información de los proveedores, así como los montos adeudados a los mismo, tipo de deuda (cierta o probable, exigible no exigible, otras), fechas de origen y de vencimiento y otra información útil para la gestión.

Con respecto de:

1.1.Captación: puede utilizarse la misma documentación respaldatoria legitimada y usada en esta etapa (facturas, informes emitidos por el departamento de compras, minutas contables) en la que se incluya información respecto de que el proveedor ha sido examinado en función de los criterios ambientales. Puede estar incluido en el formulario estándar, o en un nuevo formulario, y contribuir con las pautas de control interno vigente en el ente.

1.2.Clasificación: en las cuentas ambientales analíticas de cada proveedor podrían distinguirse a los proveedores examinados de lo no examinados.

1.3.Medición: porcentaje de proveedores seleccionados o contratados.

1.4.Registración: registros contables auxiliares como por ejemplo submayores de proveedores.

3.2 “G4-EN33

IMPACTOS AMBIENTALES NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS, REALES Y POTENCIALES, EN LA CADENA DE SUMINISTRO Y MEDIDAS AL RESPECTO

a. Indique el número de proveedores cuyo impacto ambiental se ha evaluado.

- b. Indique qué número de proveedores se ha determinado que tienen impactos ambientales negativos significativos reales.
- c. Indique qué impactos ambientales negativos significativos reales y potenciales se han descubierto en la cadena de suministro.
- d. Indique el porcentaje de proveedores con impactos ambientales negativos significativos reales y potenciales con los cuales se han acordado mejoras después de la evaluación.
- e. Indique el porcentaje de proveedores con impactos ambientales negativos significativos reales y potenciales con los cuales se ha puesto fin a la relación como resultado de la evaluación, y explique las razones.” (p. 143).

Respecto de los impactos negativos se consideran aquellos que la organización ha provocado o a los que ha contribuido, o bien los que se vinculan a sus actividades, productos o servicios en virtud de su relación con un proveedor. Se entiende como deseable que la información del indicador se desglose en función de la ubicación del proveedor y de su impacto ambiental negativo significativo, real o potencial.

Las evaluaciones pueden basarse en las expectativas de desempeño acordadas y comunicadas con anterioridad a los proveedores, pudiendo utilizarse como referencia las auditorías, las revisiones contractuales, los compromisos bilaterales y los mecanismos de queja y denuncia.

Como fuente de información se mencionan al departamento de compras y el departamento jurídico de la organización. La información respecto de si los proveedores se encuentran en algún litigio por cuestiones ambientales podría ser suministrada por el departamento jurídico.

Con respecto de captación clasificación, valuación y registración pueden considerarse lo expresado para G4 EN32.

4. Aspecto: Mecanismos de reclamación ambiental

4.1 “G4-EN34

NÚMERO DE RECLAMACIONES AMBIENTALES QUE SE HAN PRESENTADO, ABORDADO Y RESUELTO MEDIANTE MECANISMOS FORMALES DE RECLAMACIÓN

- a. Indique el número total de reclamaciones sobre impactos ambientales que se han presentado a través de los mecanismos formales de reclamación durante el periodo objeto de la memoria.
- b. Indique cuántas de las reclamaciones:
 - se abordaron en el periodo objeto de la memoria;
 - se resolvieron en el periodo objeto de la memoria.
- c. Indique el número total de reclamaciones sobre impactos ambientales que se presentaron antes del periodo objeto de la memoria y se resolvieron en dicho periodo.” (p. 145).

Ante la posibilidad de que surjan litigios relacionados con los impactos ambientales de las actividades de la organización y con sus relaciones con terceros (p.e.: con entidades de la cadena de suministro), el disponer de mecanismos de reclamación eficaces contribuye notablemente a poner remedio a los impactos ambientales.

A efectos de contextualizar en forma adecuada los impactos significativos, se pretende que las organizaciones desglosen las reclamaciones por tipo, lugar y parte denunciante.

Entre las partes que pueden presentar una reclamación se mencionan:

- grupos de interés internos (empleados),
- grupos de interés externos (proveedores, comunidades locales),
- “individuos o grupos de personas identificados por:
 - miembros de grupos sociales con representación insuficiente,
 - otros indicadores de diversidad.” (p. 145).

Se consideran como posibles fuentes de información al departamento jurídico, al de cumplimiento regulatorio, al de adquisiciones y al de recursos humanos.

No se menciona expresamente la información contable sobre deudas ciertas y probables, ni al departamento contable.

Para las etapas de Captación, Clasificación, Valuación y Registración puede aplicarse lo expresado para G4 EN32, es decir, en los registros contables debe encontrarse información sobre la existencia inicial (Ei) del ejercicio de las obligaciones ciertas y probables, así como las modificaciones cualitativas y cuantitativas a las mismas y en el periodo de referencia.

En cuanto al Subproceso de evaluación, o verificación, y control, es posible hacer referencia a lo expresado en G4 respecto de fiabilidad, cuando manifiesta la necesidad de comprobar la veracidad de los datos contenidos en la memoria y conocer la medida en que los principios de elaboración se han aplicado. “La Información y los datos incluidos en la memoria deberán estar respaldados por documentación y controles internos que puedan ser revisados por otras personas distintas a las que elaboraron la memoria.” (p. 16).

Respecto de los sistemas de información se expresa que para su diseño es necesario prever que los mismos puedan ser examinados como parte de un proceso de verificación externa. En “Comprobaciones” se incluye lo siguiente:

- “Se determina el alcance y la medida en que la memoria se ha verificado externamente.
- La organización puede identificar la fuente original de la información que figura en la memoria.
- La organización puede justificar la fiabilidad de las hipótesis o de los cálculos complejos que se han efectuado.
- Los responsables de la información o de los datos originales han analizado la fiabilidad o precisión de los mismos dentro de márgenes de error aceptables.” (p. 17).

A efectos de no duplicar esfuerzos y procesos sería conveniente aplicar pautas y procedimientos de control interno ya instaurados en el proceso contable tradicional (que forma parte de la dinámica del SIC en las organizaciones económicas) para

procesar datos socio-ambientales que permitiría emitir información evaluable, así como evaluar el proceso de operacionalización del dato y el de emisión de información o comunicación.

De ello puede inferirse la importancia asignada a los procesos de transformación del dato en información, así como al proceso evaluación de la información resultante.

6. Conclusiones

Del desarrollo realizado es posible concluir que el proceso contable tradicional instaurado en las organizaciones económicas puede contribuir con la emisión de información socio-ambiental solicitada en los indicadores ambientales de GRI G4.

En la nueva versión G4 de GRI, para los 6 nuevos indicadores ambientales analizados en el presente, se hace expresa mención a elementos del SIC, pero no se alude al proceso contable (ni a sus sub-procesos componentes) históricamente instaurado en las organizaciones económicas. Dicho proceso permitiría obtener memorias de sostenibilidad que brinden información socio-ambiental sistematizada, metódica, y auditable.

Considerar los conocimientos contables, implícitos y explícitos, incluidos en la rutina contable, evitaría conformar procesos paralelos para la emisión de información socio-ambiental, disminuyendo los costos de su elaboración. Ante tal circunstancia, sería conveniente considerar que el SIC contiene un proceso concreto, homogéneo, participativo y verificable, que permite el conocimiento de las existencias iniciales, sus modificaciones y la preservación del patrimonio ambiental, favoreciendo la toma de decisiones más racionales para una gestión más sustentable.

En cuanto al subproceso contable de verificación y control, el mismo tradicionalmente incluye pautas de control interno que permiten evaluar la entrada de datos, el proceso y la salida de información resultante, contribuyendo con el cumplimiento del principio de fiabilidad, entre otros.

Como corolario, para más del 52% de los indicadores ambientales de G4 el SIC instaurado en las organizaciones económicas puede aportar a través de un proceso contable homogéneo, por ende, con los subprocesos componentes (o con alguno de los mismos) a la elaboración del Balance Social, incorporando las variables ambientales incluidas en dicha versión. Dicho proceso contable contribuirá también con la verificación de la transformación del dato en información, de manera de evitar riesgos de duplicaciones o, incluso, inconsistencias u omisiones.

Se entiende como necesario profundizar en el proceso contable y, de detectar incluido el término capital, precisar desde lo contable el significado, alcances y limitaciones de un denominado capital socio-ambiental mínimo a mantener.

7. Referencias Bibliográficas

Ecointeligencia. (2013). ¿Conoces en qué consiste el GHG Protocol? Por RES sobre SOSTENIBILIDAD Obtenido el 29 de Agosto de 2014 de:

<http://www.ecointeligencia.com/2013/05/ghg-protocol/>

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (FACPCE) Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría. (CENCYA) (2012). Resolución Técnica N° 36 Normas Contables Profesionales: Balance Social. Obtenido el 21 de Agosto de 2014 de:

www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf

Fernández Lorenzo, L., Geba, N., Montes, V. y Schaposnik, R. (1998). *Balance Social Cooperativo Integral. Un modelo argentino basado en la identidad cooperativa*. Cuaderno 5 serie investigación. La Plata, Buenos Aires: Instituto Provincial de Acción Cooperativa (IPAC). Ministerio de la Producción y el Empleo de la Provincia de Buenos Aires.

Fernández Lorenzo, L., García Casella, C. y Geba, N. (2000). Enfoque para una teoría general contable. *Revista Enfoques Contabilidad y Administración* N° 8, 17-23.

Fernández Lorenzo, L. y Geba, N. (2007). Información Contable y Responsabilidad Social Empresarial Activa. *XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad* (pp.1-20). Santa Cruz de La Sierra, Bolivia.

Geba, N. y Fernández Lorenzo, L. (2001). Reflexiones sobre el Status Epistemológico de la Contabilidad. *VII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas* (pp. 1-4). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2008). Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable Patrimonial Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales *III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Universidad de la República Oriental del Uruguay, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración* (pp. 1-20). República Oriental del Uruguay.

Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, P. (2010) Pertinencia de la Información Contable Socio-ambiental y Económico-financiera en Ambientes Complejos *IV° Simposio de Contabilidad y Auditoría del Extremo Sur. Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco* (pp.1-15). Ushuaia, Argentina.

Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M. (2010). Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental *Revista Actualidad Contable FACES*, Año 13, N° 20, 49-60.

Geba, N., Accifonte, L., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M. (2013). El Balance Social y su Auditoría en Normas Contables Profesionales Argentinas. *Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires y su Caja de Seguridad Social RePro Realidad Profesional*, Año 14 N° 74, 28-29.

Geba N., Bifaretti M. y Sebastián M. (2013). El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales en los Modelos de Balances Sociales, XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Universidad Nacional del Litoral, Facultad de Ciencias Económicas (pp. 1-25). Santa Fe, Argentina.

Global Reporting Initiative (GRI). (2013 a). *G4 Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Principios y Contenidos Básicos*. Obtenido el 26 de Febrero de 2014 de:

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI). (2013 b). *G4 Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Manual de Aplicación*. Obtenido el 26 de Febrero de 2014 de:

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-Two.pdf>

GovernArt, Think Tank & Asesorías Relacionales. (2013). *Reporte: Sustentabilidad Integrada al Negocio Comisionado por: Acción RSE Dirección General y Autoría de: Germán Heufemann, Managing Partner, GovernArt*. Obtenido el 25 de Agosto de 2014 de:

<http://www.accionrse.cl/uploads/files/G4Sustentabilidad%20Integrada%20al%20Negocio%202013.pdf>

Pahlen Acuña, R., Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2011). Teoría Contable y Cambio Climático *III Congreso Internacional sobre Cambio Climático y Desarrollo Sustentable*. Universidad Nacional de La Plata (pp. 1-19). Ciudad de La Plata, Argentina.

Anexo: I Indicadores ambientales de GRI G3.1 y “el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013).

- **Aspecto Materiales: EN1:** 1.1. Captación: puede utilizarse documentación respaldatoria legitimada y usada en esta etapa (facturas, remitos, recibos, minutas contables, escrituras, contratos diversos, informes de expertos, otros) para la incorporación al patrimonio socio-ambiental de materias primas, materiales y productos o piezas semiacabadas por compras, donaciones recibidas, aportes de los propietarios, otros, así como por su autogeneración y para los recursos de terceros. 1.2 Clasificación: las definiciones brindadas contribuyen a la preparación del Manual y del Plan de Cuentas Ambientales creando cuentas con las siguientes denominaciones: Materias Primas Renovables, Materias Primas No Renovables, Materiales Renovables, Materiales No Renovables, otras, y Costo Consumido de acuerdo a ese detalle y según su empleo sea directo o indirecto. Su sistematización permite conocer las existencias iniciales del ejercicio económico que, según el método de costeo utilizado, brindan conocimiento del costo consumido de dichos elementos en el ejercicio, el saldo de las existencias finales (que serán las existencias iniciales del próximo ejercicio) y las diferencias de inventario, según el sistema de inventario utilizado. 1.3. Medición: debe ser por peso o por volumen. 1.4. Registración: puede realizarse en registros principales de primera de entrada (del comprobante se anota en forma directa en el registro contable) como el Libro Diario o en registros auxiliares como lo serían los Sub –Mayores de la cuentas ambientales pertinentes, agregando columnas para expresar unidades de medida no monetarias, para este caso particular medidas de peso o volumen, información que puede encontrarse y compararse con las fichas de stocks. **EN2:** ídem a **EN1** pero para materiales valorizados.

- **Aspecto Energía: EN3:** ídem **EN1** para energía, considerando en este caso cuentas que aglutinen Fuentes de Energía No Renovables (Carbón, Gas natural, Combustibles destilados a partir del petróleo crudo, otros) y Fuentes de Energía Renovables (biocombustibles, etanol, otros), según su incidencia directa o indirecta. La unidad de medida Julios o múltiplos. Así el proceso contable del ente permitirá conocer las existencias iniciales y finales de energía clasificadas según lo requerido y por el sistema de inventario y el método de costeo seleccionados determinar el costo consumido de las mismas en el ejercicio y, de ser posible, las diferencias de inventarios. Interpretamos que la fórmula brindada podría ser mejorada para considerar las existencias iniciales/finales de energía que no son consumidas en las ventas, aportes, donaciones, otros, realizados en el ejercicio.

- **Aspecto Agua: EN8:** ídem **EN1** para captación de datos, hechos o fenómenos referidos a la incorporación de agua. En clasificación debería tenerse en cuenta la diferencia entre captación y consumo de agua según las fuentes de agua enunciadas. La medición, y por ende el registro, se realizaría en metros cúbicos por año (m³/año), o ejercicio económico. Utilizar un sistema de inventario permanente permitirá conocer los faltantes de inventarios de agua en los distintos ejercicios, así como su consumo y su destino en forma permanente en, y dentro, de cada ejercicio económico.

- **Aspecto Biodiversidad: EN11:** Ídem **EN1** para captación y consideración de recursos propios y de terceros y en la clasificación considerar Unidades Productivas Propias y Ajenas, y en Áreas Protegidas y Áreas No Protegidas en los ecosistemas terrestres y acuáticos, a lo que podría agregarse urbanos y rurales. La medición será en Km², permitiendo determinar por diferencias aumentos o disminuciones en cada ejercicio económico. Ídem **EN1** para registración y teniendo en cuenta la obligación de contenidos del Libro Inventarios y Balances. **EN12:** ídem **EN1** para la captación. En cuanto a la clasificación podrían incorporarse, además de cuentas representativas de recursos propios y ajenos, cuentas de R⁻ y R⁺ referidas a los impactos en biodiversidad según su incidencia cuantitativa en el patrimonio socio-ambiental y según su alteración significativa en el ecosistema, su estructura y funciones, sean directos o indirectos en las especies, tamaños de áreas afectadas, duración y carácter reversible o irreversible, entre otras. Su medición en cantidades, Km² y otras unidades pertinentes. Ídem a **EN1** en cuanto a registración y registros contables.

- *Aspecto Emisiones, Vertidos y Residuos:* **EN16:** similar a **EN3** la documentación es interna al ente, siendo necesario el informe de expertos para clasificar emisiones directas e indirectas y realizar las mediciones específicas de los impactos que serán respaldo de las minutas contables. Para su medición se utilizarían toneladas de CO2 equivalentes, según lo indicado, se confeccionarán, archivarán y complementarían al indicador EN3. **EN21:** ídem a **EN16** para la captación, clasificando los vertidos de agua según su calidad y destino no focalizado o focalizado (aguas superficiales, desagües que llevan a ríos, mares, lagos, humedales, plantas de tratamiento, otros) y si son vertidos planificados o no. Para la medición se utilizará el m³ por año, o ejercicio económico y para la registración ídem EN anteriores. **EN22:** además de lo expresado para **EN16**, para su captación pueden considerarse las estimaciones de residuos realizadas en producción y otras actividades del ente para el cálculo de costos consumidos y de gastos. Para su clasificación abrir cuentas que permitan desglosar Residuos Peligrosos y No Peligrosos, Reutilización, Reciclaje, Compostaje, Recuperación, Incineración, otras. Para su medición puede utilizarse toneladas o volumen, según tipo de residuo y para la registración ídem EN anteriores. **EN23:** captación ídem a **EN16** pero referido a derrames, complementado con información externa proveniente de las instituciones o entidades de control. Para la clasificación incluir cuentas que permitan considerar el material derramado y su localización identificando superficies terrestres y acuáticas. Para su medición cantidad de derrames y toneladas, litros, kilómetros, o unidad pertinente, y para su registración ídem EN anteriores.

- *Aspecto Productos y Servicios:* **EN27:** La captación puede realizarse por medio de la documentación del ente sobre el ingreso (por compras donaciones recibidas y otras circunstancias) a depósitos o almacenes de cantidad y calidad de productos y sus envases y materiales de embalaje que fueron vendidos, donados, entregados en aportes, otros. Para su clasificación podrían incorporarse cuentas referidas a materias primas (vidrio, acero, papel, tipos de plásticos, otras) o componentes utilizados o no por la organización. La medición puede realizarse en peso, volumen y su relación porcentual por productos vendidos, productos donados, productos entregados en aportes a otras organizaciones, otros, y su registración ídem EN anteriores.

- *Aspecto Cumplimiento Normativo:* **EN28:** de manera similar a la captación de las multas en dinero, que se encuentran documentadas en el proceso contable tradicional, para las sanciones no monetarias y otros acuerdos o convenios, voluntarios o no, la documentación puede surgir de la información de los letrados del ente y constar en minutas contables. Para la clasificación pueden incorporarse cuentas contables que diferencien sanciones monetarias de las no monetarias y referenciando los procedimientos acordados más significativos. Respecto de medición pueden utilizarse cantidad de sanciones y las unidades de medidas pertinentes según el tipo de sanción o daño causado, por ejemplo Km, unidades equivalentes de CO2, otras, y para su registración ídem EN anteriores.

**“EL FAIR VALUE COMO BASE DE VALUACIÓN:
¿Constituye una Mejora para Mostrar la Realidad de las Empresas o Genera
Mayor Incertidumbre sobre la Calidad de los Estados Financieros?”**

Autores: Bruno Ceruzzi San Martín (*), Julio Gómez Crosta (), Walter Rossi Bayardo (***)**

Trabajo presentado y aceptado en las Jornadas Académicas de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República Oriental del Uruguay. Uruguay, Noviembre de 2014

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Fair Value de Acuerdo a la NIIF 13

3. Análisis de Casos

4. Conclusiones

5. Bibliografía

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República Oriental del Uruguay (FCEA-UDELAR). Certificado en International Financial Reporting de la Association of Chartered Certified Accountants of United Kingdom. Socio responsable del Depto. de Auditoría y Consultoría Estratégica de C&L Asesores y Auditores, Estudio Ceruzzi & Lussich. Docente (FCEA-UDELAR). b.ceruzzi@cyl.com.uy

(**)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República Oriental del Uruguay (FCEA-UDELAR).Maestrando Maestría en Auditoría y Gestión Empresarial en la Fundación Universitaria Iberoamericana (FUNIBER). Se ha desempeñado en el Departamento de Auditoría de Stavros Moyal & Asociados – Crowe Horwath Internacional. Auditor Interno Regional de la firma Despegar.com. Profesor Grado 1 de la Unidad Académica de Contabilidad Superior (FCEA-UDELAR). Investigador en Contabilidad Financiera (FCEA-UDELAR). jagomez7@gmail.com

(***)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República (Uruguay) (FCEA-UDELAR).Profesor Titular del Departamento de Ciencias y Técnicas Contables (FCEA-UDELAR). Decano (FCEA-UDELAR) 2006 a 2010. Ex presidente de la Comisión de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad y del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay. Miembro de la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas designada por el Poder Ejecutivo de Uruguay para asesorar sobre la emisión de Normas Contables en Uruguay - 1990 a 2010. Ha sido Socio de Tea Deloitte&Touche en los Departamentos de Auditoría y Consultoría. wrossi@netgate.com.uy

RESUMEN

El presente trabajo presenta los primeros resultados del trabajo realizado en relación a la utilización del Fair Value en nuestro país. Se tratará de analizar, a través del relevamiento de empresas significativas para la economía local, bajo qué parámetros se está utilizando el Fair Value en Uruguay, qué información disponen y revelan los emisores de los Estados Financieros, así como qué limitaciones presenta para los usuarios de dichos Estados la utilización de estimaciones asociadas al Fair Value.

A través de dicho análisis se tratará de concluir acerca de la conveniencia de la utilización del Fair Value, en determinados casos, en países en los que la transparencia informativa es limitada. Se evaluará si el grado de fiabilidad de la información que dispone el emisor para realizar sus estimaciones no atenta contra la calidad de la información financiera que presenta.

Palabras clave: Valor Razonable - Aplicación - Empresas - Uruguay.

ABSTRACT

This paper presents an analysis of how Uruguayan companies obtain information to define Fair Value, how much information is available in this definition, and which information disclosure in the financial statements. For these analysis significant local companies financial statements were taken for study.

Through this analysis we will try to conclude whether the Fair Value is appropriate in countries in which the information access is very limited.

Keywords: Fair Value - Measurement - Companies - Uruguay.

1. Introducción

El concepto de Fair Value comenzó a manejarse en diferentes normas de contabilidad bajo la modalidad de si debe usarse o no para la valuación de activos y pasivos, pero sin haber una norma específica que determine como medirlo. En este contexto el IASB (International Accounting Standards Board) en noviembre de 2006 introduce el primer borrador del proyecto de discusiones sobre el Fair Value, el cual finalizo con la emisión de la IFRS 13 – Medición a valor razonable en mayo de 2011.

El siguiente diagrama elaborado por IASB muestra el proceso hasta la emisión de la norma:

Diagrama N° 1: Proceso hasta la emisión de la normativa



Fuente: IASB

Las siguientes normas vigentes internacionalmente indican el uso del Fair Value:

- NIC 1 – Presentación de estados financieros,
- NIC 2 – Inventarios,
- NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores,
- NIC 10 – Hechos ocurridos después de la Fecha de Balance,
- NIC 11 – Contratos de Construcción,
- NIC 12 – Impuesto a las ganancias,
- NIC 16 – Propiedad Planta y Equipo,
- NIC 17 – Arrendamientos,
- NIC 18 – Ingresos Ordinarios,
- NIC 19 – Beneficios a los empleados,
- NIC 20 – Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales,
- NIC 21 – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera,
- NIC 23 – Costos por Intereses,
- NIC 26 – Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro,
- NIC 27 – Estados Financieros Consolidados y Separados,
- NIC 28 – Inversiones en Asociadas,
- NIC 29 – Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias,
- NIC 32 – Instrumentos Financieros: Presentación,
- NIC 33 – Ganancias por Acción,

- NIC 34 – Información Financiera Intermedia,
- NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos,
- NIC 37 – Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes,
- NIC 38 – Activos Intangibles,
- NIC 39 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición,
- NIC 40 – Propiedades de Inversión,
- NIC 41 – Agricultura,
- NIIF 1– Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera,
- NIIF 2 – Pagos Basados en Acciones,
- NIIF 3 – Combinaciones de Negocios,
- NIIF 4 – Contratos de Seguros,
- NIIF 5– Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas,
- NIIF 7 – Instrumentos Financieros: Información a Revelar,
- NIIF 9 – Instrumentos Financieros,
- NIIF 10 – Estados Financieros Consolidados,
- NIIF 12 – Información a Revelar sobre Participantes en Otras Entidades.

En mayo de 2006 el FASB emitió el SFAS 157 – Medición a Valor Razonable el cual tenía como objetivos brindar una definición de valor razonable, establecer las estructuras para la medición del mismo y ampliar las revelaciones hechas sobre la medición a valor razonable.

Esta norma lo define de la siguiente manera: “Valor razonable es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado para transferir un pasivo en un transacción ordenada entre los participantes en el mercado a la fecha de medición”. Esta es una expresión recogida en varias de las NIC’S y NIIFS que mencionan dicho tema como forma de medición.

Sin embargo esta definición que se encuentra en el SFAS 157 difiere de las que se establecen en las NIC y las NIIF: “importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua”.

Como recogen los “Discussion Paper” de la IFRS 13, si bien FASB e IASB trabajaron en simultáneo en este tema existen diferencias entre ambas definiciones:

- Mientras que en el SFAS 157 la definición hace referencia explícitamente a un precio de venta, las NICs y NIIFs anteriores a la vigencia de la NIIF13 no hacen referencia a que sea un precio de venta ni de compra Se referían pues a un valor de mercado que se consideraba uniforme para quien compra y quien vende.
- El SFAS 157 hace referencia expresamente a los participantes del mercado mientras que las NICs y NIIFs refieren a partes interesadas y debidamente informadas.
- Las NICs y NIIFs refieren al importe por el que un pasivo podría ser cancelado, mientras que la SFAS 157 maneja la idea de transferir un pasivo.

En resumen existían una cantidad de NICs y NIIFs que presentaban una definición y aplicación del FairValue pero no fue hasta la emisión de la NIIF 13 que se definió la forma de medirlo.

El objetivo del siguiente trabajo es presentar qué criterios y definiciones utiliza la NIIF 13 para Fair Value, los rubros que las NIIF sugieren se contabilicen a Fair Value para llegar a través del análisis de diferentes empresas emisoras de valores a concluir la importante incidencia que tiene el juicio profesional en la determinación del mismo así como las limitaciones informativas que, en nuestra opinión, existen en nuestro país actualmente para determinarlo.

2. Fair Value de Acuerdo a la NIIF 13

2.1 Definiciones

Como bien comienza aclarando la NIIF 13 “El Valor Razonable es una medida basada en el mercado y no una medición específica de la entidad”. El objetivo de una medición a valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes “datos observables”, por eso cuando se debe medir un activo y un pasivo en el que no hay un precio de referencia de mercado se utilizara otra técnica de medición que minimice la utilización de datos no observables y utilizando los criterios que los participantes del mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar ese precio para los activos y pasivos.

“Esta NIIF define el Valor Razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición.” O sea que la medición a valor razonable requiere que se determinen los siguientes elementos:

- El activo o pasivo que será objeto de la medición.
- El criterio que vamos a utilizar para medirlo.
- El mercado principal donde se transa o el más confiable o similar para tomar como referencia.
- Las técnicas de valuación que más se adecuen a la medición.

Para medir un activo o un pasivo a valor razonable nos indica que tenemos que tener en cuenta ciertas características como por ejemplo, donde está localizado y en qué condiciones se encuentra un activo y las restricciones (si es que existen) para la libre venta o uso del mismo.

El precio al que se mide el activo o pasivo no se ajustará por los costos de transacción, sino que estos se contabilizarán de acuerdo con otras NIIFs ya que considera que estos no son característicos de un activo o un pasivo sino que más bien del tipo de transacción. Si, se considerarán los costos de transporte si la localización

es una característica del activo. Este tipo de costos ajustará el precio en el mercado principal.

2.2 Aplicación a activos no financieros

Para medir a valor razonable este tipo de activos la NIIF establece que se “tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo en su máximo y mejor uso o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo en su máximo y mejor uso”. ¿Pero qué quiere decir la NIIF con su máximo y mejor uso? Que el máximo y mejor uso tendrá en cuenta la utilización del activo que es físicamente posible (localización o dimensión de una propiedad), legalmente permisible (restricciones legales de uso como regulaciones de zona aplicable a la propiedad) y financieramente factible (si este activo genera un ingreso o flujo de efectivos adecuados). El máximo y mejor uso viene dado por los participantes del mercado y es el uso presente, el que se cree el mejor, a menos que el mercado u otros factores sugieran un uso diferente.

El máximo y mejor uso puede proporcionar el valor máximo para los participantes del mercado mediante su utilización combinado con otros activos como grupo o en combinación con otros activos y pasivos. Si el máximo y mejor uso del activo es utilizar el activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos, el valor razonable es el precio que se recibiría en una transacción presente por vender el activo suponiendo que éste se utilizaría en las condiciones descritas y que los activos y pasivos complementarios estarían disponibles para los participantes del mercado. Por el contrario si el máximo y mejor uso es utilizado en forma aislada, el valor razonable del activo es el precio que recibiría en una transacción presente por vender el activo a participantes del mercado que lo utilizarían de forma independiente.

2.3 Aplicación a pasivos e instrumentos de patrimonio propios de una entidad

La medición a valor razonable de un pasivo o instrumento de patrimonio supone que se transfieren a un participante del mercado y que el pasivo permanecería en circulación y se requerirá al participante del mercado receptor satisfacer la obligación y que este no se liquidaría con la contraparte o extinguiría en la fecha de la medición. A su vez un instrumento de patrimonio propio de una entidad permanecería en circulación y el participante de mercado receptor de la transferencia cargaría con los derechos y responsabilidades asociados con el instrumento y de la misma manera que para los pasivos no se cancelaría o extinguiría de otra forma en la fecha de la medición.

¿Qué sucede cuando no hay un mercado observable? Puede haberlo para estas partidas si están mantenidas por otras partes como activos. Entonces se deberá medir el valor razonable desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene la partida idéntica como un activo en la fecha de medición. Podrá utilizar el precio cotizado en un mercado activo para la partida idéntica, si el precio no está disponible utilizando otros datos observables o si nada de lo descrito antes está disponible se utilizará otra técnica cómo: un enfoque de ingresos (por ejemplo, valor presente que tiene una cuenta de flujos de efectivos futuros) o un enfoque de mercado

(los precios cotizados de pasivos o instrumentos de patrimonio similares mantenidos por otras partes como activos).

¿Cómo medir el valor razonable de un pasivo o instrumento de patrimonio propio cuando no hay un mercado observable y además no son mantenidos por otras partes como activos? La NIIF 13 establece que el valor razonable se medirá utilizando una técnica de valoración desde la perspectiva de un participante de mercado que debe el pasivo o ha emitido derecho sobre patrimonio, por ejemplo las salidas de efectivo futuras en que se incurriría para satisfacer la obligación, incluyendo la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación, esto es por ejemplo, asumir el riesgo asociado con la obligación, es más, la propia NIIF indica que el valor razonable de un pasivo incluirá el riesgo de incumplimiento que no solo es el riesgo de crédito sino que incluye cualquier otro factor que puedan influir en la probabilidad de que la obligación se satisfaga o no.

2.4 Aplicación a activos financieros y pasivos financieros con posiciones compensadas en riesgos de mercados o riesgo de crédito de la contraparte

Si una entidad que mantiene activos y pasivos financieros sobre la base de su exposición neta a los riesgos de mercado o al riesgo de crédito se permite que una entidad mida el valor razonable de ese grupo sobre la base del precio que recibiría por vender una posición larga (activo) o transferir una posición corta (pasivo) para una exposición al riesgo concreta en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presente. En definitiva se mide el valor razonable con el precio que pondrían los participantes del mercado a la exposición al riesgo neta.

Valor razonable en el reconocimiento inicial

Muchas veces el precio pagado por adquirir un activo o recibido al asumir un pasivo puede no coincidir con el valor razonable, precio que se recibiría por vender el activo o pagaría por transferir el pasivo, ya que las entidades no venden necesariamente activos a los precios pagados para adquirirlos. En muchos casos el precio de la transacción sería igual al valor razonable por lo que coincidiría en el reconocimiento inicial. Para evaluar esta coincidencia una entidad tendrá en cuenta factores específicos de la transacción y del activo o pasivo. El apéndice B de la NIIF da algunos ejemplos de cuando el precio de la transacción no representa el valor razonable en el reconocimiento inicial:

- La transacción es entre partes relacionadas, salvo que se evidencie que es en condiciones de mercado.
- La transacción tiene lugar bajo coacción o el vendedor se ve forzado a aceptar el precio de la transacción.
- La unidad de cuenta representada por el precio de transacción es diferente de la unidad de cuenta para el activo o pasivo medido a valor razonable (una unidad de cuenta se define como el nivel al que un activo o un pasivo se acumula o desglosa en una NIIF a efectos de su reconocimiento).

- El mercado en que tiene lugar la transacción es diferente del mercado principal.

Si el reconocimiento inicial debe hacerse a valor razonable porque así lo dispone una NIIF y el precio de la transacción difiere de este la entidad reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del período salvo que dicha NIIF especifique otro tratamiento.

2.5 Técnicas de valoración

La entidad utilizará las técnicas de valoración que sean más apropiadas a las circunstancias maximizando el uso de datos observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.

Tres técnicas de valoración muy utilizadas son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso.

Enfoque de Mercado: se utilizan los precios e información relevante generada por transacciones de mercado similares al objeto de valoración que estamos analizando. Estas técnicas incluyen una matriz de fijación de precios que se utiliza principalmente para valorar -algunos tipos de instrumentos financieros, por ejemplo títulos de deuda, sin basarse en los precios cotizados para los títulos específicos.

Enfoque del Costo: es el importe que se requeriría en el momento de la valoración para sustituir a un activo. Se supone que el comprador participante del mercado no pagaría más que el importe por el que podría reemplazar la capacidad de servicio de ese activo.

Enfoque del Ingreso: este enfoque consiste en convertir importes futuros en un importe presente único, es decir descontar los flujos futuros tanto que ingresaran como que egresarán.

2.6 Datos de entrada para las técnicas de valoración

Se elegirán datos de entrada que sean congruentes con las características de los activos o pasivo que los participantes del mercado tendrían en cuenta para una transacción de los mismos. La NIIF plantea algunos ejemplos de mercados en los que los datos de entrada pueden ser observables como mercados de intercambio, de intermediarios financieros, mercados intermediados por agentes corredores y mercados principal a principal (mercados en los que se negocia sin intermediarios).

Si un activo o pasivo tiene un precio comprador y un precio vendedor y esta medido a valor razonable, el precio dentro del diferencial de precios comprador-vendedor que sea más representativo es el que se utilizará como valor razonable independientemente de donde se clasifique el dato de entrada en la jerarquía del valor razonable.

2.7 Jerarquía del Valor Razonable

La NIIF clasifica los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de acuerdo a una jerarquía de 3 niveles. Por ejemplo una técnica de medición desarrollada utilizando valor presente puede clasificarse dentro de Nivel 2 o 3 dependiendo de cuan significativos son los datos de entrada para la medición.

Datos de entrada Nivel 1: son los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición ya que estos proporcionan la medida más fiable del valor razonable. Este tipo de datos estará disponible para muchos activos y pasivos financieros algunos de los cuales pueden ser intercambiados en mercados activos múltiples.

El énfasis en este nivel se pone en la determinación de dos elementos:

- El mercado principal o el mercado más ventajoso en caso de ausencia de uno principal.
- Si se puede realizar una transacción al precio de ese mercado en la fecha de la medición.

Es necesario hacer ajustes a un dato de entrada de Nivel 1 en los siguientes casos:

- Si para un conjunto de activos o pasivos que se miden a valor razonable y hay un precio cotizado pero es difícil de acceder para cada uno individualmente, entonces la entidad recurra a utilizar un método de fijación de precios alternativo al precio cotizado da un valor razonable clasificado dentro de un nivel más bajo.
- Cuando un precio cotizado en un mercado no representa el valor razonable en la fecha de la medición. Si el precio cotizado se ajusta por una nueva información dicho ajuste conducirá a una medición a valor razonable clasificada en un nivel más bajo.
- Si se mide a valor razonable un pasivo o instrumento de patrimonio propio de una entidad utilizando el precio cotizado para el elemento idéntico negociado como activo y ese precio necesita ajustarse por factores específicos del elemento o del activo entonces no será Nivel 1 sino que deberá clasificarse en un nivel más bajo.

Datos de entrada Nivel 2: estos datos de entradas son distintos de los precios cotizados de Nivel 1 y se incluyen según especifica la NIIF:

- Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercados activos.
- Precios cotizados para activos o pasivos idénticos en mercados no activos.
- Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo: tasas de interés y curvas de rendimientos

observables en intervalos cotizados comúnmente, volatilidades implícitas y diferenciales de créditos.

- Datos de entrada corroborados por el mercado.

Los ajustes a los datos de Nivel 2 pueden variar de acuerdo a factores específicos del activo y pasivo que incluyen: la condición y localización del activo, la medida en que los datos de entrada relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo, el volumen o nivel de actividad en los mercados dentro del cual se observan los datos de entrada.

Un ajuste a un dato entrada de Nivel 2 que resulte significativo puede dar lugar a una medición a valor razonable clasificada como Nivel 3.

Datos de entrada Nivel 3: son datos de entrada no observables para el activo o pasivo. Estos se utilizan cuando no hay datos de entrada observables y existe poca actividad de mercado para el activo o pasivo a fecha de la medición. Estos datos reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar los precios y deberán incluir los riesgos inherentes a una técnica de valoración concreta utilizada para medir el valor razonable así como el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de valoración.

Una entidad desarrollara datos de entrada no observables con la mejor información disponible en esas circunstancias. Puede comenzar con sus propios datos pero los ajustará si la información disponible indica razonablemente que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo concreto en la entidad que no está disponible para los participantes del mercado. Estos datos así descritos se considerarán supuestos de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de la medición a valor razonable.

2.8 Información a relevar

Se deberá relevar información que sirva para evaluar:

- Las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar las mediciones a valor razonable de activos y pasivos.
- El efecto de las mediciones sobre el resultado del período u otro resultado integral del período.

Para cumplir con lo anterior se deberá revelar cómo mínimo para los activos y pasivos medidos a valor razonable después del reconocimiento inicial:

- Para las mediciones a valor razonable recurrentes (son las que requieren o permiten otras NIIF) y no recurrentes (son las que requieren o permiten otras NIIF en circunstancias concretas), la medición al final del período sobre el que se informa y las razones de la misma.
- El Nivel de Jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones.

- Los importes de las transferencias entre el Nivel 1 y 2 de la jerarquía, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han tenido lugar las transferencias entre niveles.
- Para las mediciones clasificadas en Nivel 2 y 3 una descripción de las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados en la medición. Si ha habido cambios en las técnicas se revelará el mismo y las razones para realizarlo. Para las mediciones de Nivel 3 se deberá proporcionar información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados.
- Para mediciones del valor razonable clasificadas en Nivel 3, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre revelando los cambios por separado de:
 - Las ganancias o pérdidas totales del período reconocidas en el resultado del período y las partidas del resultado del período en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.
 - Las ganancias o pérdidas totales del período reconocidas en otro resultado integral y las partidas del otro resultado integral en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.
 - Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones.
 - Los importes de las transferencias hacia o desde el Nivel 3, las razones y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles.
- Para las mediciones a valor razonable recurrentes y no recurrentes de Nivel 3, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad.
- Para las mediciones a valor razonable recurrentes:
 - Una descripción de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios en datos de entrada no observables si dicho cambio generara una medición significativamente mayor o menor del valor razonable. Si existen interrelaciones entre datos de entrada y otros datos de entrada no observables se proporcionara una descripción de esas interrelaciones y de la forma en que puede aumentar o mitigar el efecto de los cambios en los datos de entrada no observables en la medición del valor razonable.
 - Para activos y pasivos financieros si cambiar uno o más datos de entrada no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría en forma significativa el valor razonable, se señalara este hecho y revelara el efecto de esos cambios y como se calculó el efecto del mismo.
- Se revelara si el máximo y mejor uso de un activo no financiero difiere de su utilización presente y la razón por la que el mismo se está utilizando de una forma que difiere de su máximo y mejor uso.

Una entidad revelara las clases adecuadas de activos y pasivos sobre la base de los siguientes elementos:

- La naturaleza, características y riesgos del activo o pasivo.
- El nivel de la jerarquía dentro de la que se clasifica.

Una entidad revelará y seguirá también de forma congruente su política para determinar cuándo se atribuye que ha habido transferencias entre niveles de jerarquía.

Como cierre menciona que se deberá revelar la información cuantitativa en forma de tabla a menos que sea más apropiado otro formato.

3. Análisis de Casos

3.1 Alcance del trabajo realizado

Con el objetivo de analizar el nivel de utilización del fair value en Sociedades Uruguayas, se procedió a relevar información de las Sociedades emisoras de valores de oferta pública. Para ello se extrajo la última información disponible en el Banco Central y las Bolsas de Valores (Bolsa de Valores de Montevideo y Bolsa Electrónica de Valores del Uruguay). Se relevó exclusivamente información de Sociedades que no fueran de Intermediación Financiera, apuntando a un análisis de Sociedades que emitan bajo Normas Internacionales de Información Financiera.

De esta manera, la lista de las 31 Sociedades analizadas fue:

Tabla N° 1: Sociedades Analizadas

1	Aluminios del Uruguay	17	Fideicomiso Financiero NZ FarmingSystems
2	Central Lanera Uruguay	18	Fideicomiso Financiero Pronto! II
3	Citrícola Salteña S.A.	19	Fideicomiso Financiero Restructuración de Pasivos de Canelones I
4	Conaprole	20	Fideicomiso Financiero Transporte Suburbano de Pasajeros
5	Coroporación Vial del Uruguay	21	Fideicomiso Financiero UTE 2004
6	Distribuidora Uruguaya de Combustibles S.A.	22	Frigorífico Modelo S.A.
7	Establecimiento Colonia S.A.	23	
8	Fábrica Nacional de Papel S.A.	24	Hípica Rioplatense Uruguay S.A.
9	Fideicomiso Financiero Ampliación Bvar Batlle y Ordoñez	25	Industria Sulfúrica S.A.
10	Fideicomiso Financiero Asociación Española	26	Papelera Mercedes S.A.
11	Fideicomiso Financiero Casa de Galicia	27	Puerta del Sur S.A.
12	Fideicomiso Financiero Cerro Free Port	28	Rondilcor
13	Fideicomiso Financiero Fondo de Transporte Urbano	29	Runtuna
14	Fideicomiso Financiero Fondo de Transporte Urbano II	30	Union Agriculture Group
15	Fideicomiso Financiero Fondo Lechero FFAL II	31	UTE
16	Fideicomiso Financiero Forestal Bosques del Uruguay		

Fuente: Elaboración propia.

De dichas Sociedades se utilizaron los últimos Estados Financieros disponibles, priorizando los Estados anuales, al brindar información más completa y estar acompañados por Dictámenes de Auditoría.

Con los objetivos de evaluar el grado de utilización del Fair Value en dichas Sociedades, comprender si es suficiente el grado de información que disponemos en Uruguay para realizar valuaciones a Valores Razonables, y además indagar acerca de si las revelaciones que se realizan son suficientes para que un tercero pueda formar su propia opinión acerca de dicha valuación; al relevar la información plantearon las siguientes interrogantes:

- ¿Qué rubros se encuentran valuados a Valores Razonables?
- ¿Cómo se calcula dicho Valor Razonable? ¿Qué información toman los emisores de los Estados Financieros para incorporar dicho Valor Razonable?

- ¿En qué nivel de Jerarquía, dado por la NIIF 13, se encuentra el Valor Razonable incorporado por los emisores de Estados Financieros?
- Si se utilizan tasas de descuento, ¿cuál es su forma de cálculo y qué factores son tomados en cuenta para su realización?

3.2 Información obtenida del relevamiento

Del relevamiento realizado surgió la siguiente información:

Tabla N° 2: Información Relevada

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
Aluminios del Uruguay	Deloitte	31/12/13	Su principal actividad es la producción y comercialización en plaza y en el exterior de perfiles extruidos de aluminio, envases flexibles de laminados con aluminio y envases flexibles de films plásticos, impresos y sin impresión.	Inversiones temporarias - Letras de Tesorería, Créditos comerciales y otras cuentas a cobrar, Efectivo y equivalentes al efectivo, Obligaciones negociables, Vales bancarios, Deudas comerciales y otras deudas, Inmuebles y máquinas y equipos	La técnica empleada para la determinación del valor razonable de los Vales bancarios fue el flujo de fondos descontados. El valor razonable de los inmuebles y máquinas y equipos es determinado por un experto independiente	Activos y Pasivos financieros ubicados en nivel 2. Los Inmuebles máquinas y equipos los ubica en un nivel 3.	No existe información.
Central Lanera Uruguay	RSM Unity	31/07/13	Comercialización dentro y fuera del país de Lana en estado natural semi industrializada así como sus derivados provenientes de la actividad agraria en sus distintas formas. También se dedica a la venta de corderos pesados.	Activos y Pasivos Financieros excepto cuentas por cobrar comercias otras cuentas por cobrar las inversiones temporarias y el efectivo las cuentas por pagar comerciales préstamos y otras cuentas por pagar.	No expresada.	No se aplica según explícita en las notas.	No existe información.
Citrícola Salteña S.A.	KPMG	31/12/12	Producción de frutas cítricas y su venta tanto de exportación como localmente.	Activos no corrientes o grupos de activos netos disponibles para la venta.	No expresada.	No se aplica según explícita en las notas.	No existe información.

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
Conaprole	PWC	31/07/13	Abastecimiento de leche y productos derivados, así como exportación y apoyo a los productores de leche.	Inversiones en acciones, Instrumentos Derivados y actividades de cobertura.	Inversiones en Acciones: Precios cotizados en mercados activos para el mismo instrumento. De los derivados precios de cotización en el mercado al momento del cierre.	Inversiones en acciones Nivel 3, Obligaciones Hipotecarias reajustables Nivel 1.	No existe información.
Corporación Vial del Uruguay	PWC	31/10/13	Ejecución de los contratos de Concesión de Obra Pública que asumió la CND con MTOP.	Préstamos Financieros y Obligaciones Negociables (al inicio VR posteriormente pasan a costo amortizado). Inversiones Temporarias, Créditos y Otros Créditos, Acreedores Comerciales, Financieros, Diversos y Previsiones).	Valor Nominal para (Inv. Temp. Créditos por Ventas y Otros Créditos, acreedores comerciales, financieros, diversos y provisiones).	No se aplica según explícita en las notas.	No existe información.
Distribuidora Uruguaya de Combustibles S.A.	KPMG	31/12/13	Revender y distribuir derivados del petróleo (Gasolina, Gas oil y todo otro producto que Ancap decida comercializar en plaza).	Propiedades de Inversión. Activos y pasivos financieros.	Valores Razonables no difieren de Valores Contables y se utiliza Valor de Mercado. Propiedades de Inversión determinado por un experto independiente calificado.	Obligaciones Negociables Nivel 1. Vales Bancarios Nivel 2.	No existe información.

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
Establecimiento Colonia S.A.	BDO	30/09/12	Compra de ganado vacuno para faena e industrialización, ventas de carne con hueso y sin hueso y los subproductos del proceso tanto en el exterior como en plaza.	Instrumentos financieros.	Comenta que los valores contables no difieren de los valores razonables.	No se aplica según explícita en las notas.	No existe información.
Fábrica Nacional de Papel S.A.	Deloitte	31/05/14	Fabricación de papel y celulosa	Activos Biológicos.	Flujos de fondos descontados.	Nivel 3.	8% real en dólares. No se informa cálculo.
Fideicomiso Financiero Ampliación Bvar. Batlle y Ordóñez	Deloitte	31/12/12	Inversión de documentos de adeudo emitidos o a emitirse por Grinor S.A. a favor del Banco, así como los créditos cedidos que garantizan su pago, actualmente Abarca S.A. es dueña de todos los derechos y obligaciones de este fideicomiso.	No existen.	No aplica.	No se aplica según explícita en las notas.	No existe información.
Fideicomiso Financiero Asociación Española	CPA	31/12/12	Emitir las garantías necesarias para respaldar el cumplimiento del pago del financiamiento obtenido por las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva.	No existen.	No aplica.	No se aplica según explícita en las notas.	No existe información.

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
Fideicomiso Financiero Casa de Galicia	Deloitte	31/12/12	Emitir las garantías necesarias para respaldar el cumplimiento del pago del financiamiento obtenido por las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva.	Menciona que el VR de los títulos de deuda emitidos no difiere del valor contable.	Cotización según la Bolsa	No se aplica según explícita en las notas.	No existe información.
Fideicomiso Financiero Cerro Free Port	Deloitte	31/12/12	Fideicomiso para la obtención de liquidez a través de la Securitización de un activo a largo plazo con el Estado.	Bonos de Tesoro clasificados como disponibles para la venta.	Valor en Mercado Activo - Información BVM.	No se especifica en Nota. Nivel 1.	No aplica.
Fideicomiso Financiero Fondo de Transporte Urbano	E&Y	30/09/11	Fideicomiso creado en función a aportes de CUTCSA y RAINCOP en su relacionamiento con la IMM.	No existen.	No aplica.	No aplica.	No aplica.
Fideicomiso Financiero Fondo de Transporte Urbano II	Deloitte	31/12/12	Fideicomiso creado en función a aportes de CUTCSA, RAINCOP, COMESA, UCOT, COETC en su relacionamiento con la IMM.	No existen.	No aplica.	No aplica.	No aplica.
Fideicomiso Financiero Fondo Lechero FFAL II	CPA Ferrere	30/06/12	Fideicomiso para la obtención de financiamiento con el respaldo del Fondo de Financiamiento y Desarrollo Sustentable de la Actividad Lechera (FFSAL).	Instrumentos financieros clasificados como disponibles para la venta.	No expresada.	No aplica NIIF 13. Emitida bajo Decreto 266/07.	No aplica.

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
Fideicomiso Financiero Forestal Bosques del Uruguay	CPA Ferrere	31/03/13	Fideicomiso para la realización de actividad silvícola en Uruguay.	Plantaciones Forestales (Activos biológicos). Bienes de Uso.	Tasación de un perito independiente, en ambos casos.	Nivel 1.	No existe información.
Fideicomiso Financiero NZ Farming-Systems	Deloitte	31/12/12	Fideicomiso conformado para obtener financiación, con garantizados con créditos de la venta de leche y campos, para el Grupo New ZelandFarming-Systems.	No existen.	No aplica.	No aplica.	No aplica.
Fideicomiso Financiero Pronto! II	KMPG	31/12/12	Fideicomiso para obtener financiación para el Grupo Pronto!	No existen.	No aplica.	No aplica.	No aplica.
Fideicomiso Financiero Reestructuración de Pasivos de Canelones I	Deloitte	31/12/12	Fideicomiso para la reestructuración de pasivos de la Intendencia de Canelones.	No existen.	No aplica.	No aplica.	No aplica.
Fideicomiso Financiero Transporte Suburbano de Pasajeros	E&Y	31/12/12	Fideicomiso creado en función a aportes de empresas de transporte en su relacionamiento con el MTOP.	No existen.	No aplica.	No aplica.	No aplica.
Fideicomiso Financiero UTE 2004	CPA Ferrere	30/09/11	Fideicomiso para obtener financiación para UTE.	No existen.	No aplica.	No aplica.	No aplica.

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
Frigorífico Modelo S.A.	E&Y	30/06/14	Suministro de frío, producción y comercialización de productos varios. Packing de frutas. Explotación agropecuaria.	Instrumentos financieros y activos biológicos.	Instrumentos financieros al valor que se espera cobrar. Activos biológicos al importe promedio de mercados considerados activos.	Nivel 1.	No aplica.
GRALADO S.A.	KPMG	30/04/14	Adjudicataria de licitación de terminal comercial y de ómnibus	Derivado pasivo - SWAP de tasas de interés	No hay forma de cálculo. Se incluye nota que no se aplicará la NIIF 9 hasta que sea obligatorio. Hay info. de operación	Hay mención general a los tres niveles.	No existe información.
HÍPICA RIOPLATENSE URUGUAY S.A.	PWC	31/12/13	Adjudicataria del Hipódromo de Maroñas	Instrumentos financieros: derivado activo por compra futura de moneda extranjera.	No se expresa forma de cálculo.	Nivel 2.	No aplica.
INDUSTRIA SULFURICA S.A.	NORMEY, PERUZZO Y ASOCIADOS	31/12/13	Fabricación y venta de fertilizantes y prod. Químicos	Inmuebles incluidos en Inversión de largo plazo.	En inversiones a largo plazo - inversiones sin influencia significativa, tienen participación en Myrin SA, para cuyas acciones no existe un mercado activo, y tampoco se puede determinar con fiabilidad el VR de su patrimonio, por lo que se valúa al costo. Los inmuebles con destino a Inversiones LP se valúan a valor de tasación.	Nivel 2 y Nivel 3.	No existe información.
PAPELERA MERCEDDES S.A.	KPMG	30/06/14	Fabricación y comercialización de papeles, planchas y cartón corrugado.	Instrumentos financieros.	Se incluye nota por no aplicación anticipada de IFRS 9 que impactará en los ejercicios siguientes.	No existe información.	No existe información.

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
PUERTA DEL SUR S.A.	PWC	31/12/13	Explotación del Aeropuerto Internacional de Carrasco.	No existen.	Activos y pasivos financieros están clasificados a costo amortizado.	No aplica	No aplica
RONDILCOR	ESTUDIO BONOMI	28/02/14	Explotación comercial del Hotel Horacio Quiroga y de parte del parque de Salto Grande	No existen.	No aplica	No aplica	No aplica
RUNTUNA	GRANT-THORNTON	31/12/13	Propietaria de tres entidades con objeto de desarrollo y comercialización de urbanizaciones privadas en el Uruguay.	No existen.	No aplica	No aplica	No existe información.
UNION AGRICULTURE GROUP	PwC	30/06/14	Desarrollo de actividades agrícolas	Instrumentos financieros, activos biológicos y productos agrícolas.	Se definen los elementos considerados para estimar los flujos de fondos futuros asociados a los activos biológicos. Los inventarios de productos agrícolas en el punto de cosecha se valúan en función de sus valores razonables menos los costos estimados hasta el punto de venta. No mantiene activos financieros a valor razonable.	No hay mención explícita: se hace referencia a precios conocidos en el mercado.	No existe información.

Nombre empresa	Firma Dictamen	Fecha últimos Estados Financieros	Giro	Rubros a VR	Forma de cálculo del VR e información adicional	Nivel de jerarquía del VR de acuerdo a la NIIF 13	Tasa de descuento y forma de cálculo
UTE	Deloitte	31/12/13	Producción y suministro de energía eléctrica	Activos Financieros adquiridos para la negociación. Inversiones minoritarias en otras empresas (cuando se puede medir fiablemente). Activos Biológicos. Instrumentos Derivados.	Obligaciones Negociables y Acciones en Central Puerto: Precios cotizados en mercados activos para el mismo instrumento. Swap: Precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos similares u otras.	Obligaciones negociables y acciones en Central Puerto S.A. Nivel 1, Swap Nivel 2.	No existe información.

Fuente: Elaboración propia.

3.3 Análisis de la información relevada

Rubros valuados a valor razonable: En primer lugar se menciona que los rubros valuados a valor razonable son en su mayoría Instrumentos Financieros, en menor medida Bienes de Uso, Propiedades de Inversión y Activos Biológicos.

Nivel de jerarquía: En cuanto al nivel de jerarquía, las valuaciones se encuentran bastante divididas, presentando seis valuaciones en el Nivel 1, cinco en el Nivel 2 y cuatro en el Nivel 3. Cuatro de las empresas no presentan información acerca de la forma o jerarquía de las valuaciones a valor razonable.

Existencia de mercados activos: Solamente dos empresas hacen referencia haber obtenido el precio cotizado para valuar su activo o pasivo (o similar utilizado en el Nivel 2), de un mercado activo. En ningún de dichos casos se explicita cuál es dicho mercado activo o de dónde obtener información para que el usuario pueda arribar a la misma valuación.

Tasaciones técnicas realizadas por idóneos: En cuatro ocasiones se valoraron las propiedades, planta y equipos y propiedades de inversión de acuerdo al modelo de revaluación. Bajo el mismo la valuación se realiza a valores razonables. En ninguno de estos casos se indican los datos de entrada utilizados para desarrollar la medición. Exclusivamente en uno de ellos se informó la técnica de valoración, siendo la misma el flujo de fondos descontado.

Tasa de descuento de los flujos de fondos: En cinco ocasiones se explicitan que se utilizaron flujos de fondos descontados para calcular el valor razonable (activos biológicos en cuatro ocasiones y propiedad, planta y equipo en una ocasión). Solamente en una de ellas se identifica la tasa (informando que asciende un 8% en US\$), sin identificar de dónde proviene o qué factores se tomaron en cuenta para su determinación.

Revelaciones realizadas: Con respecto a las revelaciones que la NIIF 13 obliga a realizar, recordemos que establece como imprescindible: técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones, así como para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativas (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado del periodo u otro resultado integral para el periodo.

Específicamente en los casos analizados observamos que la principal carencia se da en la revelación de los datos de entrada utilizados para desarrollar las mediciones. En ninguno de los casos en cuestión se definen. Asimismo las técnicas de valoración a veces no son definidas.

3.4 Conclusiones del trabajo de campo

Como primera conclusión podríamos establecer que el uso del Fair Value, especialmente para casos que se plantea otra forma alternativa de valuación, es ampliamente aceptado por los emisores de los Estados Financieros. El acceso a información confiable utilizable para el sustento de dicho valor razonable, no parecería ser una limitación a priori para su desarrollo.

En segundo lugar cabe resaltar que, con respecto a las revelaciones que realizan los emisores, no se están informando todos los puntos que la normativa exige. De esta manera se ve diezmada la facultad que tienen los usuarios de los estados para interpretar de forma razonable el impacto de la utilización del Fair Value.

De la misma forma, resulta difícil concluir acerca de la fiabilidad de los Valores Razonables, a partir de los Estados Financieros analizados, y teniendo en cuenta las carencias en las revelaciones. Sin embargo, independientemente del uso generalizado de la forma de valuación, nos deberíamos cuestionar si la falta de revelaciones no evidencia una carencia en la utilización de información que no sea objetiva o imparcial; además de cuestionarnos si realmente, como emisores de Estados Financieros, no hemos quedado presos de una herramienta diseñada para mercados con otros accesos a información, que los manejados en Uruguay.

4. Conclusiones

En primer lugar entendemos importante resaltar que el uso del Fair Value se ha generalizado cada vez más en la normativa emitida por el IASB, consolidándose con el correr de los años en una de las alternativas con mayor aceptación como forma de valuación.

En segundo lugar, y a partir de este uso cada vez más generalizado, se ha tratado de profundizar acerca de si su utilización en países como Uruguay representa una mejora para mostrar la realidad de las empresas o plantea mayores incertidumbres para los usuarios de los Estados Financieros. Del análisis realizado de los emisores de valores, se ha concluido que de la información revelada en los mismos es escasa, y quedan varias incógnitas acerca de las estimaciones realizadas. Información que se entiende necesaria para reducir la incertidumbre en el análisis de los Estados Financieros.

De esta manera, frente a una revelación limitada de información en muchos casos, y teniendo en consideración la carencia en la transparencia informativa existente en Uruguay, entendemos apropiado concluir que la inclusión de esta forma de valuación, en algunos casos disminuye la calidad de la información financiera proporcionada. Específicamente podemos hacer mención al Método de Revaluación planteado en la NIC 16, a través del cual el emisor mejor intencionado puede verse en un problema significativo a la hora de afinar sus estimaciones.

Por otra parte, la falta de revelación de información sobre las mediciones a valores razonables podría estar implicando la utilización excesiva del Juicio Profesional para medir los rubros a valores razonables, más que a la obtención de datos de entrada observables revelables en los Estados Financieros.

Es así que, y a modo de conclusión final, entendemos necesario generar una instancia de discusión y sinceramiento acerca de la utilización del Valor Razonable que se está realizando en Uruguay. Reflexión acerca de si su utilización realmente en nuestro país está apuntando a mejorar la calidad en la información, o de lo contrario, la falta de información fiable en un mercado como el nuestro está ocasionando que basemos nuestros cálculos en información poco precisa. A tal extremo que se limite las revelaciones de los cálculos realizados, en muchos casos, no cumpliendo con las propias Normas Internacionales de Información Financiera.

5. Bibliografía

Biondi, M. (2006). *Contabilidad Financiera*, Argentina, Buenos Aires: Errepar.

Banco Central del Uruguay. (2014). Obtenida el 30 de Junio de 2014 de: <http://www.bcu.gub.uy>

Bolsa de Valores de Montevideo. (2014). Obtenida el 30 de Junio de 2014 de: <http://www.bvm.com.uy>

Bolsa Electrónica de Valores del Uruguay. (2014). Obtenida el 30 de Junio de 2014 de: <http://www.bevsa.com.uy>

Caballero Bustamante. (2013). *NIIF 13. Medición del Valor Razonable. Consideraciones Generales*. Obtenida el 30 de Junio de 2014 de: http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2013/NIIF_13_Medicion_del_Valor_Razonable.pdf

Caletti, A. (1972). *Historia de las monedas metálicas y del papel moneda*, Argentina, Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Deloitte. (2008). *Norma FAS 157*. Obtenida el 30 de junio de 2014 de: http://nicniif.org/files/u57/SFAS_157_Traduccion_Deloitte_Colombia.pdf

Fowler Newton, E. (2002). *Contabilidad con Inflación* (4^{ta} Ed.). Argentina, Buenos Aires: Editorial La Ley.

Fowler Newton, E. (2006). *Normas Internacionales de Información Financiera*, Argentina, Buenos Aires: Editorial La Ley.

Fowler Newton, E. (2008). *Diccionario de Contabilidad y Auditoría* (2^{da} Ed.). Argentina, Buenos Aires: Editorial La Ley.

Fowler Newton, E. (2010). *Contabilidad Superior* (6^{ta} Ed.). Argentina, Buenos Aires: La Ley.

Fowler Newton, E. (2011). *Cuestiones Contables Fundamentales* (5^{ta} Ed.). Argentina, Buenos Aires: Editorial La Ley.

Fowler Newton, E. (2011). *Análisis de Estados Contables* (4^{ta} Ed.). Argentina, Buenos Aires: Editorial La Ley.

Fronti de García, L. et al. (1997). *Conversión entre Monedas – Conversión de Estados Contables*, Argentina, Buenos Aires: ERREPAR.

Larrimbe, M. et al. (1988). *Contabilidad e Inflación - Modelos Contables en Situación de Variación de Precios*, Uruguay, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria Montevideo.

Lazzati, S. (1992). *Contabilidad e Inflación. Conceptos fundamentales*, Argentina, Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Mantilla, S. (2013). *El Valor Razonable en las IFRS*. Obtenido el 30 de Junio de 2014 de: http://media.wix.com/uqd/e8a62c_3382eb3f9b579e092f9fd88f42a2b841.pdf

Pahlen Acuña, R., Helouani, R., Fronti de García, L., Viegas, J., Campo, A. y Chaves, O. (2009). *Contabilidad: Pasado, Presente y Futuro*, Argentina, Buenos Aires: La Ley.

Paton, W. (1947). *Manual del Contador*. Capítulo 13. México: Uteha.

Paulone, H. y Veiras, A. (2008). *Medición de estados contables*, Argentina, Buenos Aires: Errepar.

Vela, V. (2009). *NiIF. Antecedentes e Introducción*. Obtenida el 30 de Junio de 2014 de: <http://www.slideshare.net/wilsonvelas/niif-8085635>

Weatherford, J. (1998). *La historia del dinero: de la piedra arenisca al ciberespacio*, Chile, Santiago de Chile: Editorial Bello.

**“UNA CONTABILIDAD PARA EL IMPERIO BRITÁNICO:
PROLIFERACIÓN DE TRATADOS A COMIENZOS DEL SIGLO XIX”**

Autor: Juan Lanero Fernández (*)

ÍNDICE

Resumen

Abstract

- 1. Marco Histórico**
- 2. La Abundancia de Tratados Contables**
- 3. El Sistema de la Partida Doble en los Tratados Publicados**
- 4. El Perfeccionamiento de los Tratados Contables**
- 5. Conclusiones**
- 6. Bibliografía**

(*)Doctor con Premio Extraordinario en Filología Germánica por la Universidad de Salamanca y Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de León con Premio Nacional. Amplió estudios en las Universidades de Bonn y Konstanz (Alemania) y de Edimburgo (Escocia, Reino Unido). Ha publicado una docena de libros y más de 150 artículos. Es un historiador contable de la época clásica de Pacioli y sus inmediatos sucesores en la Inglaterra de la Dinastía Tudor, de la que es especialista. Ha pronunciado conferencias en universidades de los cinco continentes. juan.lanero@unileon.es

RESUMEN

Tanto los tratados contables anteriores al siglo XIX como los que aparecieron en sus primeras décadas nos presentan un sistema de partida doble fundamentado en la organización de los registros contables dispuestos en tres libros de cuentas: el Memorial o Borrador, el Diario y el Mayor. La historiografía contable nos indica que esta distribución era, desde el punto de vista pedagógico, eficaz, muy a pesar de que en la práctica la inmensa mayoría de compañías se sirvieran de otras formas de llevar los libros de cuentas que, en mayor o menor grado, se apartaban de la ortodoxia clásica. Esas modificaciones se introdujeron para ahorrar esfuerzos, para facilitar la distribución del trabajo entre los escribanos, para satisfacer las peculiaridades propias de una empresa concreta y hasta para colmar los antojos o costumbres de un determinado contador o mercader. De ahí que no resulte extraño que los autores británicos de finales del siglo XVIII y principios del XIX incorporen a sus tratados ejemplos y prácticas de teneduría de libros frecuentes en los negocios más renombrados del momento.

Por otra parte, una novedad que observamos en la inmensa mayoría de tratados contables que se publicaron a lo largo de los primeros años del siglo XIX es que presentan una breve historia de los métodos contables aparecidos anteriormente. Casi sin reparar en el hecho, la historiografía contable iniciaba su andadura, lo que viene a demostrar la inexactitud de quienes la fijan en las décadas de la segunda mitad del siglo XIX.

El estudio que se presenta comienza mencionando a Cronhelm, gestor, hombre de confianza y sobre todo contable de una familia de comerciantes de paños de Halifax. Su tratado contable, que bien puede considerarse pionero, establece una estrecha alianza entre partida doble y álgebra. Al menos en parte, su obra es precursora de algunos desarrollos contables que en la actualidad se ponen en práctica.

La relación de tratados contables que se desgranán en el trabajo indica que la cualidad mercantil del pueblo británico, la revolución industrial y el Imperio Británico que ya despuntaba, necesitaban para la formación de los hombres de negocios, la creciente práctica comercial y la extensa administración del Imperio, una amplia bibliografía contable. Se requerían respuestas innovadoras para una estructura imperial que poco a poco iba a afectar a toda la sociedad.

El embrión de esta proliferación de tratados encuentra su punto de arranque en 1704 con la aparición de la obra de Matthieu de la Porte, *La science des négocians et teneurs de livres*, que conoció innumerables ediciones. El autor francés tiene a su par en el ámbito británico en el escocés John Mair con su *Book-keeping Methodiz'd* que llegó a conocer diecisiete ediciones, bien con ese título o con el de *Book-keeping Moderniz'd*. Luego habrá que concluir que un número tan significativo de ediciones sólo puede atender a una demanda clamorosa de un país en constante crecimiento económico.

Docentes y comerciantes se embarcaron en una actividad frenética para abastecer a profesionales y discentes con unas herramientas fieles, fiables y libres de procesos inútiles para llevar las cuentas de los negocios con celeridad y eficacia.

El tratado de Cronhelm, aparecido en 1818, habla del *Principio del Equilibrio*. Toma una base algebraica que años más tarde sublimaría el gran Augustus de Morgan. El método que presentó Cronhelm quizá era demasiado rompedor de la técnica y el arte de la teneduría de libros tradicional que para él no era tal sino una ciencia.

La sucesión constante de tratados contables viene a demostrar que de la partida doble dependió el alza del comercio y el poder y la riqueza que de él se derivaron.

William Murray dejó escrito en 1862 un bello párrafo sobre la partida doble que nos puede servir de colofón de la revisión de tratados contables que presentamos en esta valoración bibliográfica y que en breve paráfrasis dice: *al considerar la ciencia de la partida doble bien de forma abstracta, bien en combinación con la riqueza material, no podemos por menos que admirar la belleza intrínseca de sus principios y construcción. Y cuanto más se estudian sus detalles y su fuerza analítica y sintética, superior belleza encontramos.*

Palabras clave: Historiografía contable - Partida doble - Principio del Equilibrio - Teneduría de Libros.

ABSTRACT

Both the accounting treatises published before the 19th Century and those which appeared in its first decades are presenting us a double entry system based on the organization of the accounting entries arranged in three books: Waste-book, Journal and Ledger. Accounting history shows that this distribution was, from a pedagogical perspective, efficient in spite of the fact that many companies had adopted other ways for keeping the accounting books which, to a greater or lesser extent, departed from the classic orthodoxy. Those alterations were introduced to save efforts in order to distribute the work among clerks and, in so doing, satisfying the characteristics of a particular company or fulfilling the uses of a determined book-keeper or merchant. Therefore it is not surprising in British authors from the end of 18th Century/beginning of 19th Century to add to their treatises frequent book-keeping examples and practices usual in the renowned businesses of the moment.

Another novelty we observe in most of the accounting treatises published in the first decades of the 19th Century is the presentation of a short history of the accounting methods previously published. Without being aware of the fact, the accounting historiography took its first steps forward, which shows the inaccuracy of those who consider it started in the later decades of the second part of the 19th Century.

The study here presented starts with a reference to Cronhelm, manager, confidant and, above all, accountant of a family of merchant drapers from Halifax. His accounting treatise, which should be considered a pioneering one, sets up a tight knot between double entry and algebra. At least partially, his work is the forerunner of certain accounting developments that nowadays are put into practice.

The accounting treatises listed in this paper speak of the mercantile quality of the British people, the industrial revolution and the emerging British Empire in need of businessmen with a solid academic background to satisfy a growing commercial practice and to handle the vast Imperial administration. Innovative answers were required by the Imperial structure which eventually were bound to affect the whole society.

The germ of this proliferation of accounting treatises finds its starting point in 1704 with Matthieu de la Porte's *La science des négocians et teneur de livres* which knew many editions. The French author has his British peer in the Scot John Mair with his *Book-keeping Methodiz'd* that reached seventeenth editions, either under this title or under *Book-keeping Moderniz'd*. Therefore it should be concluded that such a big number of editions can only be the answer for a huge demand in constant economic growth.

Teachers and merchants had undertaken a frenetic activity in order to provide professionals and students with fair and reliable tools free from useless processes in order to keep their business accounts both efficiently and quickly.

Cronhelm's treatise, published in 1818, talks about the *Principle of Equilibrium*. It has an algebraic foundation which later on was developed by the great Glaswegian Professor Augustus de Morgan. The method presented by Cronhelm was perhaps too innovative compared with the traditional technique and art of book-keeping which for him was mainly a science.

The constant appearance of accounting treatises shows that the double entry system was essential for the expansion of commerce and the power and wealth it created.

William Murray wrote in 1862 a wonderful paragraph about the double entry system which could serve as the epilogue to this revision of accounting treatises which is presented in this bibliographical evaluation: "Whether we view the science of double entry abstractly, or in combination with material wealth, we cannot but admire the intrinsic beauty of its principles and construction; and the further its detail, its analytical and synthetical power is studied, the more prolific in new beauties will it be found."

Keywords: Accounting history - Double entry - Principle of equilibrium – Book keeping.

1. Marco Histórico

El 27 de octubre de 2010 se incorporaba a la Real Academia de Doctores de España el Dr. Esteban Hernández Esteve. Con la finura y la pulcritud histórica que le caracterizan, nos presentó un trabajo concienzudo, minucioso y profundo en el que defiende la teoría de considerar la historia de la contabilidad como vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica¹. Esa teoría, que compartimos, y que nos esforzamos en poner en práctica, la traemos a colación a este estudio para valorar la relación que existe entre una época cambiante en el Reino Unido de comienzos del siglo XIX y la proliferación de numerosos tratados contables. El mero hecho de las numerosas publicaciones del momento viene a demostrar que los nuevos tiempos políticos, sociales, económicos y comerciales exigían nuevas respuestas. La época de la Regencia, en sentido amplio, comprende de 1795 a 1837, fecha en la que asciende al trono la Reina Victoria, con lo que se abre un largo reinado de casi sesenta y cuatro años. La Regencia en sentido estricto únicamente abarca de 1811 a 1820. En cualquier caso, estos primeros decenios fueron conociendo cambios en la economía británica, en el ámbito social y en el entorno intelectual. Todas esas transformaciones, con sus puntos oscuros, constituyen la base sobre la que se fundamentó la gran expansión a partir de 1830.

Los transportes se perfeccionaron; creció la productividad; mejoró la tecnología textil; aparecieron nuevos productos y se refinó la calidad de los existentes; la población iba en constante crecimiento; el sistema político fue capaz de reinventarse a sí mismo; se reformó el sistema electoral, sólo por poner un pequeño ejemplo. No debe olvidarse que el Reino Unido se ahorró los altibajos que generó la Revolución Francesa, dando cumplimiento a la frase “evolution but no revolution”; la competencia tecnológica que se alcanzó fue tal que las actividades desvinculadas de la agricultura fueron en constante crecimiento. Quedó bien establecida la práctica de los aprendices. En definitiva, Gran Bretaña experimentó cambios importantes en su cultura, en su tecnología y en su política. Podríamos llegar a afirmar que parte de las concesiones que la sociedad reivindicó y ganó se debieron a los vientos de reforma que soplaban desde Europa y que los británicos, a su especial manera, supieron adoptar y aceptar como propios. Con este proceder, las instituciones británicas redujeron paulatinamente las incertidumbres existentes al iniciarse el siglo XIX. El Reino Unido gozaba de unos mercados bien desarrollados, cuya infraestructura también se mejoró. (Floud and Johnson, 2004).

2. La Abundancia de Tratados Contables

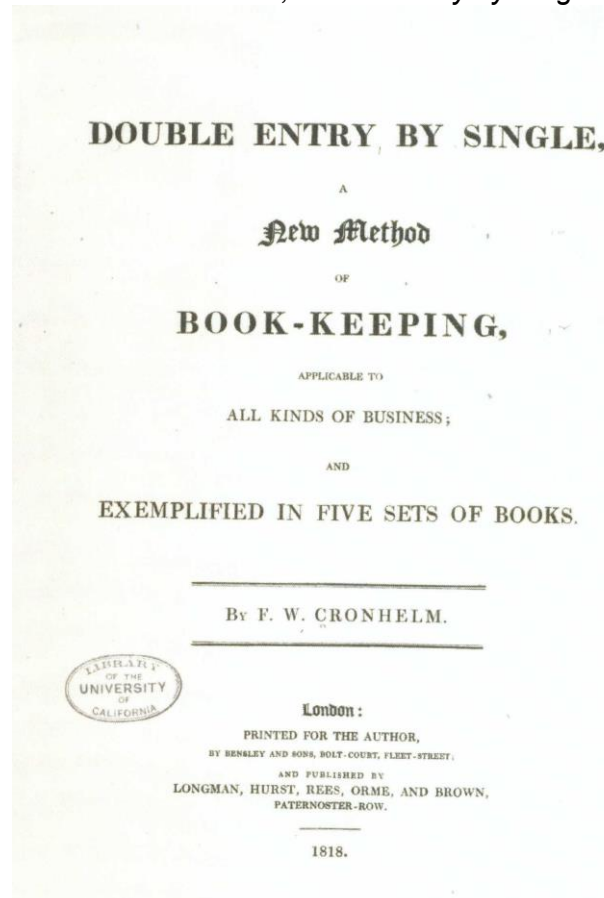
Definido el marco histórico de esa sociedad más urbanita, más industrializada, más mercantil, más poderosa, como lo certifica la potencia del Imperio Británico, cabe que ahora intentemos ver ese desarrollo a través de los tratados contables que vieron

¹ Esteban Hernández Esteve, *La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia (1556-1559)*: discurso pronunciado por el Dr. D. Esteban Hernández Esteve (...) y contestación del académico Dr. D. Leandro Cañibano Calvo, Madrid: Real Academia de Doctores de España, 2010.

la luz en ese periodo crucial de cambio en la sociedad británica. Un ejemplo lo encontramos en la obra de F. W. Cronhelm, *Double Entry by Single, A New Method of Book-keeping Applicable to All Kinds of Business; and Exemplified in Five Sets of Books* publicado en 1818 (Imagen 1). El tratado de Cronhelm se sale de lo habitual; podría decirse que no sigue la línea marcada de los libros sobre teneduría de libros de cuentas del momento. La calidad de esta obra no pasó desapercibida. De ella, y de Cronhelm, nos habla B. F. Foster en *The Origins and Progress of Book-keeping*, impreso en 1852, que al lado de varios defectos, que los tiene, se trata de una de las primeras obras que conocemos en ocuparse en exclusiva de la historia de la contabilidad inglesa. En su Prefacio, Foster menciona cómo el tratado de John Collins, *An Introduction to Merchants' Accounts* (1652) estuvo a punto de desaparecer en el gran fuego de Londres de 1666 y que la suerte del de Cronhelm fue pareja años más tarde, al que califica de obra inteligente y elaborada. Podríamos deducir que el escaso impacto de la obra de Cronhelm quizás se deba a la mala fortuna que corrió por el fuego:

“The last edition of Collins’ *Introduction to Merchants’ Accounts* was destroyed by the great fire of London in 1666. Cronhelm’s very clever and elaborate work met with a similar fate. It was printed by Bensley and Sons, Bolt Court, Fleet Street, in 1818, and shortly after its publication, their premises were destroyed by fire, and nearly the whole edition was consumed.” (Foster, 1852, p. 3).

Imagen Nº 1: F. W. Cronhelm, *Double Entry by Single* (1818)



Resulta interesante comprobar cómo, en la relación bibliográfica de tratados contables que Foster nos presenta -159 en total-, la inmensa mayoría aparecen con sus datos bibliográficos desnudos. En el caso de Cronhelm, leemos el siguiente párrafo:

“Cronhelm's new method consists in keeping all Day-books by Debtor and Creditor, and in posting them directly to the Ledger without any intermediate process; whilst the Ledger records the personal and a few other accounts, the primary books record the remaining parts of the property. The Cash-books shews the cash in hand; the Bill-book, the Bills receivable and payable; the Book of Merchandise, the goods unsold,” & c. (p. 28).

Foster, para ofrecernos un buen resumen de los postulados de Cronhelm se sirve de sus capítulos: unas veces tomando sus palabras, como las que reflejamos en itálica en la cita anterior, y otras resumiendo sus ideas.

Cerca de diez años después de la aparición de la obra de Foster, en 1861, F. Hayne Carter en su tratado *Practical Book-keeping Adapted to Commercial and Judicial Accounting...*, adjetiva a Cronhelm de ingenioso e inteligente. No está de más reparar en que la obra de Carter conoció numerosas ediciones. Sorprende, por tanto, que a pesar de las alabanzas recibidas, el libro de Cronhelm no tuviera demasiada repercusión en autores posteriores. Es posible que se deba a su enfoque y tratamiento del tema y que por su carácter novedoso no se considerase útil para formar parte de los libros de texto estrictamente instructivos y pedagógicos. (Carter, 1885, p. 5).

3. El Sistema de la Partida Doble en los Tratados Publicados

Poco es lo que sabemos de Cronhelm. Frederick William Cronhelm (1787-1871) vivió en Halifax y fue empleado de John Edwards & Sons, una familia de fabricantes y comerciantes de estambre. (Hudson, 1994, p.441). No debe olvidarse que Halifax era por entonces un gran centro de la industria pañera. El hijo mayor de John Edwards, Henry Lee Edwards (1775-1848) sucedió a su padre como gerente de la compañía; de ahí que en 1812 pasara a ser John Edwards and Sons. En todo caso, parece que cuando su tratado se publicó en 1818 ya era un buen conocedor del mundo empresarial en el que trabajaba. Según indica en el Prefacio:

... “the New Method is not the production of mere theory unconnected with practice: it is the result of many years' experience in Accounts, and has been gradually perfected by a series of improvements in the Books of an extensive and diversified establishment.” (Cronhelm, 1818, p. 5).

Sabemos que los tratados previamente publicados y los que aparecieron a principios del siglo XIX presentan un sistema de partida doble que se fundamenta en la organización de los registros contables dispuestos en tres libros de cuentas: el Memorial o Borrador, el Diario y el Mayor. Parece que esta distribución era, desde el punto de vista pedagógico, eficaz, a pesar de que en la práctica la inmensa mayoría de compañías se sirvieran de otras formas de llevar los libros de cuentas que, en mayor o menor grado, diferían de la estructura clásica. Se introdujeron esas modificaciones para ahorrar esfuerzos, para facilitar la distribución del trabajo entre

escribanos, para satisfacer las particularidades de una empresa concreta y hasta los antojos de un determinado contable o mercader.

En efecto, así había sido desde siempre. Ya en el primer tratado publicado sobre teneduría de libros por partida doble, Fray Luca Pacioli repara en ello². Y así lo expresa en el capítulo 5:

a) ... “doppo suo iuentario bisognare.3. libri p piu sua destreça e cōmodita. Luno ditto memoriale. E laltro detto Giornale. Laltro detto. Quaderno. Auēga che molti p le poche lor facende facino solo cō li doi secōdi: cioe giornale e quaderno.”

b) “Inmediatamente dopo l’inventario, tre libri sono necessari per eseguire il lavoro con esattezza e comodità.

Il primo si chiama Memoriale, il secondo Giornale e il terzo Libro Mastro. Accade che molti commercianti per i loro scarci affari tengano solo i due secondi, cioè il Giornale e il Libro Mastro. (Antinori, 1994, pp. 66-67).

c) ... “inmeditamente después de hacer el Inventario, deberás abrir tres libros que te serán necesarios para tu comodidad y buen orden: uno llamado Borrador, otro llamado Diario y otro llamado Mayor, aunque algunos comerciantes, dado el escaso volumen de sus negocios, emplean sólo dos, el Diario y el Mayor.” (Hernández Esteve, 2009, p.160).

Jan Ympyn Christoffels, en su influyente tratado de 1543, *Nieuwe instructie*, así como en su versión inglesa de 1547, *A notable and very excelente woorke*, insiste en la misma tesis pacioliiana, como buen seguidor del fraile italiano: para muchos dos libros son suficientes y no utilizan el Borrador.

En la misma línea, para mayor abundamiento en la literatura contable del siglo XVI, se encuentra John Weddington, que en su tratado *A Breffe Instruction, and Manner, Howe to Kepe Marchantes Bokes, of Accomptes* (1567), prescinde del Diario, aunque admite que puede utilizarse siempre y cuando se esté dispuesto a tomarse esa molestia. Por otra parte, recomienda que el Borrador se divida en varios libros independientes, según el tipo de operación, teniendo en cuenta que los grandes mercaderes suelen tener muchos sirvientes que le ayudan en la tarea de anotar las operaciones.

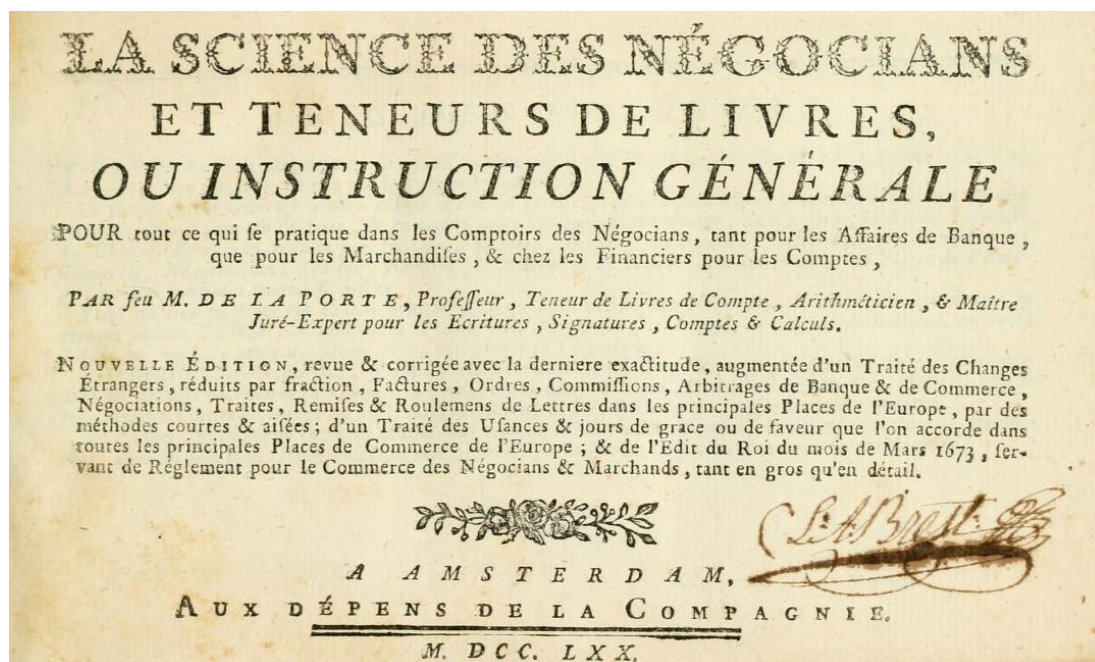
Ya a principios del siglo XVIII, en 1704, Matthieu de la Porte, en su *La science des négocians et teneurs de Livres* (Imagen 2), menciona dos clases de Borrador, que se puede utilizar de dos formas:

“1. D’un *Mémorial entier*, qui contient generalement toutes les affaires.

² Presentamos la cita en a) el original; b) en la versión moderna del Prof. Antinori. Carlo Antinori, *Luca Pacioli e la Summa de Arithmetica. Dopo 500 Anni dalla stampa della 1ª Edizione (1494-1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scripturis*, Roma: Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, 1994; y b) en la traducción española del Dr. Esteban Hernández Esteve. *Luca Pacioli, De las cuentas y las escrituras, Título Noveno, Tratado XI de su Summa de arithmetica, Geometria, Proportioni et proportionalita, Venecia, 1494*, Estudio introductorio, traducción, notas y presentación de la 2ª edición por Esteban Hernández Esteve con una reproducción fotográfica del original, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2009.

2. D'un *Memorial divisé* en plusieurs parties." (de la Porte, 1704).

Imagen Nº 2: M. de la Porte: *La science des négocians et teneurs de livres* (Edición de 1770)



De la Porte relaciona, y explica, nada menos que quince libros de cuentas auxiliares. Sostiene que, aunque los tres libros principales resultan ser indispensables –*mémorial, journal y grand livre*–, existen otros que cada uno es muy libre de utilizar según las características propias de su negocio. En un apartado que titula “DES LIVRES PARTICULIERS, OU LIVRES D'AIDE,” señala que, además de los tres libros clásicos,

... “il y en avoit encore d'autres particuliers que chacun employoit suivant le besoin de ses affaires, & que ces Livres se nommoient *Livres d'Aide, ou Auxiliaires*. Le nombre n'en est nullement fixe. Chacun les forme suivant la nécessité de ses affaires: on en met plusieurs ensemble, ou on les sépare selon qu'on le juge à propos. Se donnerai des Principes & Exemples de chacun, sur lesquels il sera très-aisé de se former³.” (de la Porte, 1770, p. 125).

En la siguiente página relaciona “Les Livres Particuliers, ou Livres d'Aide” más habituales:

- I. *Le Livre de Caisse...*
- II. *Le Livre des Echéances,*
- III. *Le Livre des Numéros,*
- IV. *Le Livre des Factures,*
- V. *Le Livre des Comptes courans,*

³ Repárese en que la primera edición que hemos citado es de 1704; siendo la presente de 1770; lo que de por sí ya es una prueba de la popularidad y repercusión que tuvo.

- VI. *Le Livre des Commisions,*
- VII. *Le Livre des Acceptations,*
- VIII. *Le Livre des Remises,*
- IX. *Le Livre des Traités & Remises,*
- X. *Le Livre de Dépense,*
- XI. *Le Livre des Copies des Lettres,*
- XII. *Le Livre des ports des Lettres,*
- XIII. *Le Livre de Banque,*
- XIV. *Le Livre des Vaisseaux,*
- XV. *Le Livre des Ouvriers.*" (p. 126).

Pero volvamos a tierras británicas. John Mair, posiblemente el autor contable que conoció las mayores glorias en el Reino Unido del siglo XVIII, sigue el enfoque tradicional de los tres libros principales en su tratado *Book-keeping Methodiz'd*, que vio la luz en Edimburgo en 1736, en el Apéndice al final del libro se ocupa "Of the Subsidiary Books used by Merchants" y dice:

"Thou' all the Merchant-Accompts may be kept by the *Waste book, Journal and Ledger* alone, yet Men of great Business find it convenient, either for abridging these or for other Ends, to use some others generally called *Subsidiary* or *subservient Books*, the most common of which are these nine following, viz⁴" (Mair, 1736, p. 1).

Acto seguido desgrana esos nueve libros:

1. "The Cash-book.
2. The Book of Charges of Merchandize.
3. The Book of House Expenses.
4. The Factory or Invoice Book.
5. The Book of Sales.
6. The Bill-book.
7. The Receipt-book.
8. The Copy-book of Letters.
9. The Pocket-book⁵." (pp. 1-7).

El tratado de Mair, que conoció unas diecisiete ediciones -bien bajo el título ya visto de *Book-keeping Methodiz'd* o de *Book-keeping Moderniz'd*-, en la octava edición de 1800 aumenta el número de libros a nada menos que dieciocho:

1. "The Cash-book.
2. The book of Charges.
3. The book of House-expenses.
4. The Invoice-book.
5. The Sales-book.
6. The Month-book.
7. The Bill-book.
8. The Receipt-book.
9. The Letter-book.
10. The Memorandum-book.
11. Book of Commissions.
12. Book of Consignments.

⁴ "Appendix".

⁵ *passim*.

13. Book of Wares.
14. Book of Accounts-current.
15. Ship-book.
16. Book of Workmen.
17. Book of Postages.
18. Book of Pocket-expenses." (Mair, 1800, p. 330).

4. El Perfeccionamiento de los Tratados Contables

Parece estar claro que los autores de tratados contables y de teneduría de libros eran conscientes de que los hombres de negocios no siempre utilizaban los tres libros de cuentas principales, lo que no suponía obstáculo para que, con cierta frecuencia, se sirvieran de libros adicionales. También es evidente que a finales del siglo XVIII, al menos por lo que se refiere al Reino Unido, los autores procuraron, de modo consciente y deliberado, incorporar a sus textos algunas de las prácticas y métodos de teneduría de libros que se usaban en los negocios del momento.

En esa línea encontramos a Benjamin Booth que, en 1789, dio a la estampa su libro *A Complete System of Book-keeping, by An Improved Mode of Double-Entry*. Su autor, con experiencia mercantil en Nueva York y Londres, nos dice en la Introducción:

"Being cut off, by the later War, from the friendships formed in my youth; and prevented, by the Peace that succeeded it, from pursuing the line of business to which I had long been habituated; it became a duty with me to attempt some other way of rendering my time and talents useful to society: how far I have succeeded in my choice of objects, *time will shew*" (Booth, 1789, p. 5).

Y prosigue la presentación de su tratado práctico de teneduría de libros del modo siguiente:

"The system here laid down, which is the result of thirty years experience, is calculated to obviate every objection that can be made to double-entry, even among Tradesmen and Manufacturers; since it possesses both the facility and expedition of the *single-entry*, with all the advantages of the *double*. All extraneous matter being lopped off from the Journal, every article is brought to its respective account in the Ledger, by the shortest and the most expeditious means. The Ledger, by this mode, is prevented from swelling to an enormous size (which must happen when the articles are posted separately) exhibiting at one view, the state of every person's account: and an Account Current, with every particular dilated, may be made out at a minute's warning, by referring to the articles as they stand, page by page in the Journal." (p. 6).

Las ventajas a las que Booth alude estaban garantizadas con la subdivisión del Borrador en un número indeterminado de libros de partidas originales. Con una frecuencia mensual, las partidas se registraban en cada uno de los libros dispuestos al efecto, como acabamos de ver en el ejemplo propuesto en el tratado de Mair.

Cabe formularnos, pues, un interrogante: entonces, ¿para qué se utilizaba el Borrador? Sencilla respuesta: era un mero libro de partidas originales reservado para las operaciones más diversas. Las partidas se agrupaban con cadencia mensual - entendemos que en un proceso complicado y laborioso-, para constituir partidas compuestas en el Libro Diario.

Es un hecho que Cronhelm conocía la obra de Booth. Así lo refleja en un capítulo de su tratado que se titula “Sketch of the Progress of Book-keeping”, una suerte de breve recensión bibliográfica de los tratados que se ocupan de la partida doble:

“The first treatise on the subject appeared in Italian at Venice, in 1495 (sic). From the famous Lucas Pacioli, better known by his local name, De Burgo. This work, and the commercial connexions of Italy, gradually diffused the science. In 1531, John Gottlieb published at Nuremberg the first German treatise; and in 1543, Hugh Oldcastle bestowed the same benefit on England. Simon Stevin published in 1602, at Leyden, in the French language, his celebrated work on the application of Book-keeping to France. In 1736, Scotland had the honour of producing, in the Book-keeping Methodized of John Mair, the most complete and elaborate exposition of the old Italian Method, ever published. Benjamin Booth gave to the world in 1789, the first work illustrative of the modern Italian Method. The latter system differs from the former, in dividing the Waste Book into various Subsidiary Books, and in journalizing each of them separately once a month. This Method was rendered elementary, and adapted to schools, in 1801, by the popular treatise of Dr. Kelly”⁶. (Cronhelm, 1818, pp. 13-14).

Lo mismo que Booth defiende su sistema, en la Introducción a su tratado, Cronhelm también reivindica su método en el Prefacio:

... “Single Entry is short and simple, but imperfect and unsatisfactory; whilst Double Entry is complete and systematic, but laborious and complicated.

The NEW METHOD excludes what is defective, and combines what is advantageous, in each of the others. It obtains by two entries the same result as the Italian System by four: it possesses the brevity of Single Entry without its imperfections, and the proof of Double Entry without its repetitions (...).

The clear and simple principle of *the equality of the whole to the sum of its parts*, has never before been laid down as the basis of Book-keeping. From its neglect have proceeded those vague and confused notions of Accounts, evinced almost in every treatise, by dividing them into *personal, real, and fictitious*; as if the whole capital and each of its parts were not equally real (...).

The New Method is, therefore, Single Entry in *form*, and Double Entry in *principle*, obtaining every result of the Italian Method, with a saving of the whole Journal, and of all the counter-entries in the Ledger.” (pp. 6-7 passim).

Si comparamos los tratados de Booth y Cronhelm, advertimos que en el de este último se elimina la tarea de anotar cada mes las partidas en los diversos libros de partidas originales. Estos libros sirven de instrumento directo para asentar en el Libro Mayor las diversas cuentas individuales que, según el caso, se tengan que cargar o abonar. Además, cada libro de partidas originales sirve de cuenta del Libro Mayor para los bienes de propiedad a los que esté destinado:

“We have (...) discovered a Method of Single Entry, which supersedes the circuitous and laborious processes of Journalising and Double posting, hitherto supposed to be the only means of equilibrating Accounts. In this New Method, the Day Books are assimilated to

⁶ Sobre el tratado de Kelly volveremos más adelante.

each other and to the Ledger, being all kept by Debtor and Creditor: whilst the Ledger records the Stock, the Personal, and a few other Accounts, the Day Books record the remaining parts of the property: the Cash Book shews the Cash in hand; the Bill Books shew the amount of Bills payable running, and if Bill receivable, in hand; the Book of Merchandise shews the stock of Goods.

The scientific accountant will discern much beauty and simplicity in this general assimilation of the Books. He will perceive the great process of Equilibration regularly and uniformly carried on, commencing in every primary, and completed in every secondary: he will observe it easily and naturally emanating from the arrangement and method whereas in the Italian System, it is superinduced by an artificial and laborious contrivance. Here the Equilibrium flows on continuously through the whole mass of accounts; there it is obtained only by breaking them up, and equipoising them in detached fragments; as may be seen at a glance in the endless preambles and intersections of the Journal. The general practicability of the New Method, is another criterion of its merits which ought not to be overlooked." (p. 22).

Es un hecho que los objetivos a alcanzar se logran mejor y de forma más sencilla siguiendo el método que Booth propone. No obstante, a diferencia de otros tratadistas de la época, hay que decir a favor de Cronhelm que nunca albergó ninguna duda sobre la superioridad del principio de partida doble. De ahí que no nos extrañe que sea demoledor en su crítica al tratado de Edward Thomas Jones, publicado en Bristol en 1796 con el impactante título *Jone's English System of Book-keeping, by Single or Double Entry, in Which It Is imposible for An Error of The Most Triffling Amount to Be Passed Unnoticed...*⁷. A lo que parece, Jones había inventado y patentado su *sistema inglés* con el que confiaba desbancar al sistema por partida doble:

"Strongly impressed with the defects of the Italian Method, Mr. Jones applied with laudable perseverance to the construction of a new system. Unfortunately for this undertaking, his views of the subject were not comprehensive and scientific; his attention was directed to externals; and, confounding the Form with the Principle of the Italian Method, he had the misfortune to reject the great fundamental law of Equilibrium. Oppressed by this radical error, it is really astonishing that he accomplished any thing: at the same it must be observed, that all he did accomplish, was by the secret assistance of the very principle which he ridiculed and rejected. So strongly was he prepossessed in favour of his system, that he appeared really to consider it infallible: in the fervour of his prejudice, he denounced its opponents as defective, less in sagacity, than in moral rectitude; and he even hinted to the Legislature the expediency of making it the law of the land. It is not surprising that these ridiculous and acrimonious insinuations were resented, nor that the unwarranted pretensions of his book laid it bare to the shafts of his antagonists." (Cronhelm, 1818, p. 23).

Cronhelm dedica su capítulo III al *Principio del Equilibrio*:

"It is a primary axiom of the exact sciences, that the whole is equal to the sum of parts; and on this foundation rests the whole superstructure of Book-keeping. It considers property as a whole composed of various parts: the Stock Account records the whole capital; the Money, Merchandise, and Personal Accounts record the component parts. Hence, in complete Books, there must necessarily and inevitably be a constant equality between the Stock Account on one hand, and all the remaining accounts on the other.

⁷ Véase también J. Lanero Fernández (2011).

The introduction of Credit and Bills into commerce produced two kinds of property directly contrary in their natures:

1st, Positive property, consisting of Goods, Cash, Bills Receivable, and Debts Receivable.
2d, Negative Property, consisting of Bills Payable, and Debts Payable.

And as these two kinds of property mutually destroy each other, it is evident that the Stock, or entire capital, must always be equal to the difference between them, and be of the same nature as that which preponderates.

Hence arise three varieties of Stock or Property; the Positive, the Neutral and the Negative; in the first two of which the proprietor is solvent, in the latter, insolvent.” (pp. 4-5).

En lo que concierne a la calidad de los conceptos manejados, y a su elaboración analítica, hemos de reconocer que Cronhelm fue un adelantado de su tiempo, según se aprecia en sus consideraciones sobre la interdependencia de varias categorías de cuentas en el sistema de la partida doble:

“In tracing *the principle of equality*, we have hitherto considered property in a state of rest; but we shall find it equally essential to property in motion. This is evident from two considerations:

Firstly, At any two periods of time, as the beginning and the end of the year, the equilibrium of debtors and creditors exists in the concern considered in a state of rest. From the axioms, that if equals be added to equals the sums will be equal, or if equals be taken from equals the remainders will be equals; it is evident that the same equilibrium must exist in all the intermediate occurrences.

Secondly, The same thing is apparent in the very nature of all transactions relating to property. The component parts of property in trade are in a state of continual fluctuation and change. In purchases, cash is converted into goods; and in sales, goods are re-converted into cash. Or, if credit is allowed, the changes are still more numerous. Purchases create personal creditors and goods; sales convert goods into personal debtors; receipts convert personal debtors into cash; whilst payments destroy cash and personal creditors. The introduction of bills would multiply the changes by an intermediate stage between personal debts and cash. But all these creations, metamorphoses, and destructions of the parts, resolve themselves into single case, that in every transaction two accounts are affected, the one receiving what the other communicates. The imparting account is always creditor, and the recipient always debtor; so that in each occurrence debtor and creditor must perfectly equilibrate (...).

The Equilibrium of debtors and creditors having been demonstrated, as well from the nature of these relations, as from the axiom that the whole is equal to sum of its parts; and having been shewn to exist essentially in property, in every state, whether of motion or of rest; we may justly lay it down as the *fundamental principle of Book-keeping* – a principle not of art and invention, but of science and discovery; not of mere expediency, but of absolute necessity, and inseparable from the nature of accounts.” (pp. 9-10). (Se agrega itálica).

Una novedad que observamos en la inmensa mayoría de tratados contables que vieron la luz en los primeros años del siglo XIX es que presentan una breve historia de los tratados contables anteriormente publicados. Se iniciaba así la historiografía contable que, con frecuencia, hemos fijado en décadas bastante

posteriores. El tratado de Cronhelm, que venimos comentando, le dedica un apartado que titula "Sketch of the Progress of Book-keeping". Chinos, indios, griegos, romanos y normandos se hallan presentes en esta breve descripción hasta llegar a la publicación del tratado de Pacioli que, erróneamente, data en 1495, prosiguiendo hasta los momentos anteriores a la publicación de su obra. Además de los datos históricos concretos, de por sí innegables, plantea alguna teoría que despierta la atención del lector:

"When commerce and literature began, in the fifteenth century, to revive from their long slumber during the dark ages, the progress of Book-keeping and of every science connected with numbers, was materially facilitated by the introduction of the Indian notation. *That beautiful system, in which every figure increases its expression ten times by removing one place to the left was brought into Spain by the Arabian conquerors of that country*, thence communicated to Italy, and gradually diffused over Europe. Venice was in those days the great emporium of oriental and western commerce; and the adoption of the denary numbers by her merchants, was soon followed by the admirable, though complicated system of Accounts, named the Italian Method from the country of its invention, and Double Entry from the arrangement of its Ledger. Had it received a scientific denomination, it would have been called, from its balancing principle, *the System of Equilibrium.*" (p. 13). (Se agrega itálica).

La transmisión que Cronhelm plantea desde la India a Italia, pasando por España, puede que algunos la cataloguen de mera especulación; que en cierto modo lo es, pero es muy posible que tenga explicación en la larga vida del autor y en los múltiples intereses que le ocuparon y preocuparon.

El tratado de Cronhelm, en fin, como él mismo se encarga de anunciar en su Prefacio, estaba destinado a fines docentes, en el buen entendido de que él lo reservaba para el uso del enseñante, una especie de libro del profesor. El del alumno, prosigue, vendría más tarde. Esa publicación nunca llegó a ver la luz:

"To facilitate the objects of the Teacher and the Student, the Author is preparing for the press a School-Book, subordinate to the present Work, of which, it will not be an abridgment or epitome, but bear to it the same relation as a manual of arithmetic to the key. It will contain in full the *materials* of the Five Sets of Books, arranged in the order of occurrence, with *references* to specific rules for the entries. By this means, the pupil will be obliged to form the Accounts from the materials alone, without access to the constructed Books in the present Work, which is intended to remain as a key in the teacher's hands. In all other school-books, the materials and the books are bound together; and the learner has the opportunity of transcribing the latter, instead of constructing them. But the Book proposed will teach Accounts on the *true elementary plan* that has so long been successfully used in Arithmetic; and will facilitate in schools a formation of the Books, as similar as possible to their practical construction in the counting house." (p. 9).

Cronhelm, el gestor, el contable, y el confidente de una familia de comerciantes de Halifax, en su tratado contable, que puede considerarse pionero, establece una alianza estrecha entre la partida doble y el álgebra posiblemente llevado por su interés por las matemáticas. Es lástima que su prometida obra, continuación de *Double Entry by Single*, no viera la luz. Al menos en parte, su obra fue predecesora de algunos desarrollos contables que en la actualidad se ponen en práctica.

Pero volvamos sobre nuestros pasos remontándonos a 1801. En ese año, P. Kelly publicaba en Londres *The Elements of Book-keeping, both by Single and Double Entry*. Se trata de un texto de finalidad docente –el propio autor lo era; pero no puede ignorarse la “Short History of Bookkeeping” que aunque tiene alguna inexactitud de carácter menor, sabe recoger los principales textos publicados, al tiempo que presenta algunas ideas a las que hay que concederle el beneficio de la verosimilitud:

“The nature of Book-keeping (...) admits of various conjectures with respect to its origin. The double purpose of a Bill of Exchange, and the manner of recording the same, might have very naturally suggested the idea of Double Entry; the principle might have been even deduced from the Axioms of Euclid, or the properties of an Algebraic Equation; and the first European who translated Algebra from the writings of the Arabians, is also supposed to have written the first Treatise of Book-keeping. It was published in the Italian language at Venice, about the year 1495, by Lucas de Burgo, a Friar, who likewise wrote several useful works on mathematical subjects.” (Kelly, 1801, p. 6).

No menos interesante que esta apreciación es su párrafo dedicado a los tratados contables coetáneos:

“In Mair’s Book-keeping, the principles of Double entry are explained with great perspicuity and correctness; but the system is too elaborate for school practice: several other Tracts have been since written, better adapted to this purpose, though differing but little in arrangement. The most generally approved are those of Dodson, Weston, Donn, Hutton, Hamilton, Gordon, Dowling and Jackson*” (p. 7).

Esta relación de autores la completa Kelly con la nota a pie de página. Fijándonos exclusivamente en la cantidad, todo indica que la cualidad mercantil del pueblo británico, la revolución industrial y el Imperio Británico emergente, precisó, para la formación de los hombres de negocios, la práctica comercial y la administración del Imperio una extensa bibliografía contable:

“* In giving an account of the English writers on Book-keeping, mention may be also made of the following, and nearly in the subsequent order; -Between 1700 and 1736, Snell, Hatton, Malcolm, Miers, and Stevens; and since the latter period –Crosby, London, Shortland, Webster, Wood, Cook, Sedger, and Dilworth.” (p. 7).

El Prefacio concluye con la clara finalidad docente de la obra, en ella Kelly se propone unificar teoría y práctica para una formación completa de los jóvenes a los que destina su tratado:

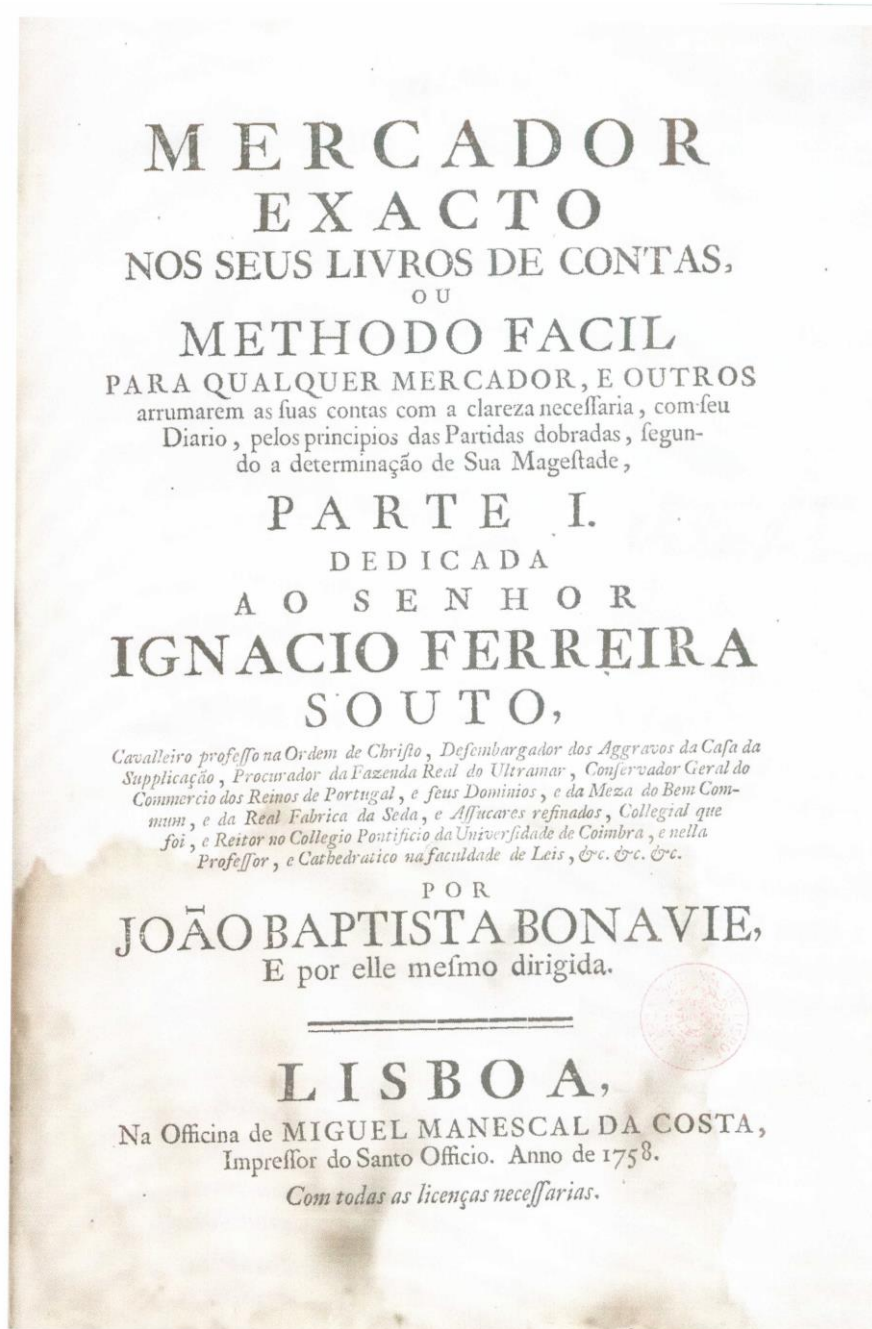
“The Writer’s purpose here is to initiate Youth in commercial Knowledge –not to teach Merchants, who are generally the best judges of their concerns, and from whom he himself has received his Instructions; -neither does he pretend to any inventions or discoveries, having endeavoured, in all cases, to follow the most approved precedents of mercantile experience.” (p. 10).

Pero vayamos al continente para cerrar esta somera revisión bibliográfica. A principios del siglo XIX se desata una fiebre nacionalista contable. Se trata de una batalla más ficticia que real. Varios autores, sobre la herencia pacioliiana, se embarcaron en la construcción de un método propio, que identificaban con un país a fin de hacerlo atractivo en él. No debe extrañarnos, pues, que en los títulos se refleje el gentilicio de la nación de que se trate. Un ejemplo lo tenemos en la obra de J. Isler,

Nouvelle méthode suisse pour tenir les livres en partie double.... (Isler, 1810). El autor, en el subtítulo, se encarga de recordarnos que el libro contiene explicaciones de los nuevos métodos inglés, alemán y francés. Este tratado, publicado en Bruselas en 1810, dedica unos párrafos a informar al lector sobre los orígenes de la teneduría de libros por partida doble, remontándose al siglo XV. Cita a la familia de los Fugger, a la *Scuola perfetta dei mercanti* de Pacioli y prosigue con su revisión internacional hasta llegar a la aparición de su tratado. El texto termina ofreciendo un “Répertoire des principaux ouvrages qui ont été publiés sur la tenue des livres”. El repertorio en cuestión supone una extensa recopilación bibliográfica de autores alemanes, franceses, ingleses, holandeses e italianos; la relación concluye con una única obra presuntamente española, que resulta ser obra de Bonavie (Imagen 3). El error reside en que se trata de un ejemplar portugués publicado en Lisboa en 1758 bajo el título *Mercader exacto nos seus libros de contas...*⁸. Solo puede haber una causa de error: Isler hablaba de oídas y nunca vio el libro portugués, clave en nuestro vecino país para comprender su historia contable. En cualquier caso, se trata de una bibliografía excelente, con la que se advierte un interés por todos los tratados anteriormente publicados.

⁸ João Baptista Bonavie, *Mercader exacto nos seus libros de contas, ou Methodo fácil para que qualquer mercador, e outros arrumarem as suas contas com a clareza necessaria, com seu Diario, pelos principios das Partidas dobradas según a determinação de Sua Magestade, Parte I. Dedicada ao Senhor Ignacio Ferreira Souto...*, por João Baptista Bonavie, E por elle mesmo dirigida. Na officina de Miguel Manescal da Costa, Impressor do Santo Officio, 1758.

Imagen Nº 3: J. B. Bonavie, *Mercador exacto nos seus livros de contas* (1758)



5. Conclusiones

El Reino Unido contempló una cuantiosa aparición de tratados contables a lo largo del siglo XVIII y principios del siglo XIX. Existe una razón histórica rotunda: las nuevas estructuras económicas precisaban respuestas innovadoras para un período de mejoras en los medios de producción, gracias a descubrimientos científicos y

tecnológicos. De igual modo, se fueron produciendo reformas sociales, políticas y educativas.

Este caldo de cultivo, tiene una referencia histórica en lo que hace a la producción de textos contables; debe fijarse en 1704, con la aparición de la obra de Matthieu de la Porte, *La science des négocians et teneurs de livres*, que conoció innumerables ediciones.

En el ámbito británico, el escocés John Mair sigue una trayectoria paralela a la de Matthieu de la Porte con su *Book-keeping Methodiz'd*, que llegó a conocer diecisiete ediciones bien bajo ese título o el de *Book-keeping Moderniz'd*. Un número tan significativo sólo puede atender a una demanda feroz de un país en transformación constante en el que se abrían nuevas expectativas para un mercado laboral en cambio permanente, con una gran consolidación del comercio interior y exterior.

Docentes y comerciantes se embarcaron en una actividad frenética, esa es la impresión, para abastecer a profesionales y discentes con unas herramientas fiables, y libres de fatigas innecesarias, para llevar las cuentas de los negocios y gestionarlos con eficiencia. Ese parece ser el caso de *A Complete System of Bookkeeping* (1789), obra del comerciante Benjamin Booth, en el que algunos rápidamente advirtieron posibles deficiencias para ser empleado como método de aprendizaje.

Casi a finales del siglo XVIII, en 1796, Edward Thomas Jones llevaba el sistema contable al punto álgido de su ebullición. *Jones' English System of Book-keeping* pretendía ser el remedio de todos los males, aunque pronto se apreció que era impracticable. Al lado de las pretendidas soluciones que su método intentaba dar, se producía un afán desmedido de hacer dinero con su publicación.

Pocos años después, en 1801, Kelly, un docente, presentaba su texto *Elements of Book-keeping*. En su Prólogo avisa de que al lado de un buen sistema pedagógico, se deben incorporar ejemplos prácticos, que en su caso le suministraron amigos comerciantes. Resulta interesante la relación de autores que documenta en su prefacio; esa relación de nombres sobrepasa la veintena. Su propósito estaba claro: unificar teoría y práctica en un texto pedagógico que se utilizara en las aulas.

El tratado de Cronhelm, un hombre de experiencia contable en la fabricación y venta de tejidos, es otra buena prueba de las inquietudes que la contabilidad planteaba. Su *Double Entry by Single*, una obra de juventud, aparecida en 1818, aparecida en pleno período de Regencia, habla del *Principio del Equilibrio*. Toma, pues, una base algebraica que, años más tarde, sublimaría el gran Augustus de Morgan. Es de lamentar que el texto de Cronhelm, escrito con finalidad docente, hubiera de atravesar por dos circunstancias adversas: primera, que la edición fue consumida por el fuego y sólo unos pocos ejemplares se salvaron; segunda, que el texto está destinado a los docentes; en su mente, como nos dice en el Prólogo, tenía el propósito de publicar, si se nos permite decirlo así, el libro del alumno, volumen que, por desgracia, nunca se publicó. Cronhelm fue un avanzado de su tiempo, a pesar de su juventud – rondaba la treintena en el momento de la aparición de su tratado. El método que presentó se consideró, acaso, demasiado innovador, rompedor de la técnica y del arte de la teneduría de libros que él, según concibe y presenta, la consideraba una ciencia.

Este repaso de manuales contables hemos querido concluirlo con el tratado de Isler, *Nouvelle méthode suisse* (1810). El autor nos ofrece una extensa bibliografía internacional de manuales contables, incluido uno portugués que él asocia con España. El error no impide ver en este tratado una pieza valiosa de la historiografía contable digna de tener en consideración.

William Murray en un librito que recoge el origen y la sucesión de tratados contables hasta llegar a 1862, titulado *Historical Sketch of the Science of Accountantship*, vincula la partida doble con el Imperio Británico, que en ese momento ya se encontraba en todo su esplendor. Corrían los años de la época victoriana, y aconseja que no se descuide la práctica de la partida doble. De ella -dice-, dependen el comercio, el poder y la riqueza que de aquél se deriven. Y casi al final del texto recoge un bello párrafo con el que nosotros queremos concluir el nuestro:

“Whether we view the science of double entry abstractly, or in combination with material wealth, we cannot but admire the intrinsic beauty of its principles and construction; and the further its detail, its analytical and synthetical power is studied, the more prolific in new beauties will it be found. It is perhaps, the most beautiful in the wide domain of literature or science: were it less common, it would be the admiration of the learned world.” (Murray, 1862, p. 47).

6. Bibliografía

Antinori, C. (1994). *Luca Pacioli e la Summa de Arithmetica. Dopo 500 Anni dalla stampa della 1ª Edizione (1494-1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scripturis*. Roma: Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato.

Bonavie, J. (1758). *Mercader exacto nos seus libros de contas, ou Methodo fácil para que qualquer mercador, e outros arrumarem as suas contas com a clareza necessaria, com seu Diario, pelos principios das Partidas dobradas según a determinação de Sua Magestade, Parte I. Dedicada ao Senhor Ignacio Ferreira Souto...*, por João Baptista Bonavie, E por elle mesmo dirigida. Na officina de Miguel Manescal da Costa, Impressor do Santo Officio.

Booth, B. (1789). *A Complete System of Book-keeping, by An Improved Mode of Double-Entry: Comprising A Regular Series of Transactions, as They Have Occurred in Actual Business (...) Together with Approved Forms of All Subsidiary Books Required in Trade; Being the Result of Thirty Years Observation and Experience. The Whole Designed as A Perfect Companion for the Counting-House; With View of Fixing A Standard for Practical Book-keeping (...) to Which Are Added A New Method of Stating Factorage Accounts (...) Also A Concise, but Comprehensive View of the Exchanges between All the Principal Trading Cities in Europe...* London: Printed by Couchman & Fry.

Carter, F. (1885). *Practical Book-keeping Adapted to Commercial and Judicial Accounting: With Outlines of Book-keeping for Beginners, and sets of Books and Forms of Accounts for Different Professions and Trades*, Fifth Edition, Revised and Corrected. Edinburgh and Glasgow: John Menzies & Co.

Christoffels, J. (1543). *Nieuwe Instructie ende bewijs der looffelicker consten desm rekenboecks, ende rekeninghe te houdene nae die Italiansche maniere...* Antwerpen: Gillis Copyns van Diest voor Anna Swinters.

Christoffels, J. (1547). *A notable and very excellente woorke, expressyng and declaryng the maner and forme how to kepe a booke of acco(m)tes or reconynges...* [London: Richard Grafton].

Cronhelm, F. (1818). *Double Entry by Single, A New Method of Book-keeping Applicable to All Kinds of Business; and Exemplified in Five Sets of Books.* London: Printed for the Author by Bensley and Son.

de la Porte, M. (1704). *La science des négocians et teneurs de Livres, ou instruction generale pour tout ce qui se pratique dans les Comptoirs des Negocians, tant pour les affaires de Banque, que pour les Marchandises; & chez les Financiers pour les Comptes...*, Paris: Guillaume Cavalier..., Charles Osmont.

de la Porte, M. (1770). *La science des négocians et teneurs de Livres, ou instruction generale pour tout ce qui se pratique dans les Comptoirs des Negocians, tant pour les affaires de Banque, que pour les Marchandises; & chez les Financiers pour les Comptes...* Nouvelle Édition, revue & corrigée avec la dernière exactitude, augmentée d'un Traité des Changes Étrangers, réduits par fraction, Factures, Ordres, Commissions, Arbitrages de Banque & de Commerce, Négociations, Traités, Remises & Roulemens de Lettres dans les principales Places de l'Europe, par des méthodes courtes & aisées; d'un traité des Usances & jours de grace ouy de faveur que l'on accorde dans toutes les principales Places de Commerce de l'Europe; & de l'Edit du Roi de Mars 1673, servant de Reglement pour le Commerce des Negocians & Marchands, tant en gros qu'en detail. Amsterdam: Aux dépens de la Compagnie.

Floud, R. and Johnson, P. (2004). *The Cambridge Economic History of Modern Britain. Volume I: Industrialisation, 1700-1860.* Cambridge University Press.

Foster, B. (1852). *The Origins and Progress of Book-keeping: Comprising an Account of All the Works on This Subject, Published in the English Language from 1543 to 1852, with Remarks, Critical and Historical.* London: Printed for John Souter; Published by C. H. Law.

Hernández Esteve, E. (2009). *Luca Pacioli, De las cuentas y las escrituras, Título Noveno, Tratado XI de su Summa de arithmetica, Geometria, Proportioni et proportionalita, Venecia, 1494*, Estudio introductorio, traducción, notas y presentación de la 2ª edición por Esteban Hernández Esteve con una reproducción fotográfica del original. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Hernández Esteve, E. (2010). *La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia (1556-1559): discurso pronunciado por el Dr. D. Esteban Hernández Esteve (...) y contestación del académico Dr. D. Leandro Cañibano Calvo.* Madrid: Real Academia de Doctores de España.

Hudson, P. (1994). "Some Aspects of Nineteenth-Century Accounting Development in the West Riding Textile Industry", in R. H. Parker and B. S. Yamey, eds., *Accounting History: Some British Contributions*. Oxford: Clarendon Press.

Isler, J. (1810). *Nouvelle méthode suisse pour tenir les livres en partie double*, par le moyen de laquelle on peut avoir tous les mois, ou à telle époque voulue; la Balance de Brouillard avec le Journal et le Grand-Livre, et la situation positive de ses affaires; avec des Modèles et explications des nouvelles Méthodes anglaise, allemande et française, comparées à la Methode suisse; et un Répertoire indiquant les principaux ouvrages qui ont été publiés sur cette matière en diferentes langues européennes. Bruxelles: De l'imprimerie de Weissenbruch.

Jones, E. (1796). *Jone's English System of Book-keeping, by Single or Double Entry, in Which It Is imposible for An Error of The Most Triffling Amount to Be Passed Unnoticed...* Bristol: Printed by R. Edwards for the Author.

Kelly, P. (1801). *The Elements of Book-keeping, both by Single and Double Entry: Comprising A System of Merchants Accounts, Founded on Real Business, Arranged According to Modern Practice, and Adapted to the Use of Schools*. London: Printed for the Author, by J. Whiting...; And sold by J. Johnson, and F. and C. Rivington... and G. G. and J. Robinson.

Lanero Fernández, J. (2011). De Bristol a España pasando por Francia: La controvertida propuesta de un método inglés de teneduría de libros (1796), *Proyecciones*, Nº 6, 107-139.

Mair, J. (1736) *Book-keeping Methodiz'd: Or, A Methodical Treatise of Merchant-Accompts, According to the Italian Form.... To Which Is Added, A Large Appendix...* Edinburgh: Printed by T. and W. Ruddimans for the Author.

Mair, J. (1800) *Book-keeping Modernized: Or, Merchant-Accounts by Double Entry, According to the Italian Form. Wherein the Theory of the Art Is Clearly Explained, and Reduced to Practice, in copious Sets of Books, Exhibiting All the Varieties That Usually Occur in Real Business. To Which is Added, A Large Apprendix...* Edinburgh: Printed by Murray & Cochrane (...) for Bell & Bradfute, and William Creech.

Murray, W. (1862). *Historical Sketch of the Science of Accountanship, and of the Rise and Progress of the Art, from the Earliest Period to the Present Time*; Compiled from Various Sources; With Quotations from, and Opinions of, Several of the Best Authors, and Others: The Whole Calculated to Show, More Clearly Than Heretofore, the Importance of the Subject to the Commercial World. The London Printing and Publishing Company, Limited.

Scorgie, M. and Therese A. (1995). "Frederick William Cronhelm (1787-1871)", *Abacus*, 31, no. 2, 229-243.

Weddington, J. (1567). *A Breffe Instruction, and Manner, Howe to Kepe Marchantes Bokes, of Accomptes. After the Order of Creditor and Debitor...* Andwarpe: Peter van Keerberghen.

“ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA ACREDITACION”

Autores: Mario Díaz Durán (*), Graciela Ruggiero Scarpa ()**

Trabajo presentado y aceptado en IX Congreso de Educadores del Área Contable, Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay y Asociación Interamericana de Contabilidad. Trabajo Nacional de Uruguay. Uruguay, Noviembre de 2013.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

- 1. Acreditación de Instituciones de Educación Superior**
- 2. Acreditación Profesional**
- 3. Problemas en la Acreditación**
- 4. Algunas Reflexiones sobre la Acreditación**
- 5. La Certificación y la A.I.C.**
- 6. Conclusiones y Recomendaciones**
- 7. Guía de Discusión**
- 8. Bibliografía**

(*)Contador Público, Universidad de la República, Uruguay (UDELAR). Maestría en Entornos Virtuales de Aprendizaje, Universidad de Panamá. Doctorando en Administración, Universidad Católica de Argentina. Cursos realizados en Docencia Universitaria, Formación en Tutoría Virtual, Tecnología de la Información y Comunicaciones en la Educación, otros. Autor y coautor de trabajos técnicos de su especialidad. Director de la Carrera de Contador Público de la Universidad Católica del Uruguay. Docente de alta dedicación de la Universidad Católica del Uruguay. Ex docente de la Universidad de la República y de la Universidad de Montevideo. Docente de cursos de actualización profesional del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay. Consultor NIC/NIIF del BID. Secretario de la Comisión Técnica Interamericana de Educación de la Asociación Interamericana de Contabilidad. maediaz@ucu.edu.uy

(**)Contadora Pública, Universidad de la República, Uruguay (UDELAR). Miembro del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU). Integrante del Consejo Directivo período 2003-2005: Miembro de la Comisión de Capacitación. Miembro Adherente Individual de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), ex Presidente de la Comisión Interamericana de Educación. Autora y coautora de trabajos técnicos. Ejerció la docencia en Universidad ORT, UDELAR, Universidad de la Empresa. Participación permanente en cursos de actualización. Actividad Profesional independiente y dependiente. ruggierograciela@gmail.com

RESUMEN

Las Universidades y Asociaciones Profesionales deben trabajar para alcanzar los objetivos establecidos en la misión de AIC:

“Lograr la superación y formación profesional integral de los contadores de las Américas, para alcanzar una profesión fuerte y coherente, que cumpla con su responsabilidad ante la sociedad dentro de un sincero intercambio y fraternal convivencia.”

En la búsqueda de satisfacer esta necesidad se plantean diversos Modelos de Acreditación Profesional, y los organismos responsables de implementarlos.

Los países de América deben lograr coordinación, e intercambio de experiencias para llevar adelante un Proyecto de Acreditación. Este proyecto está ligado a la creación y mantenimiento de un Programa de Educación Continua. Cada país debe trabajar para lograr sus objetivos propios y de conjunto al mismo tiempo.

Para llegar a ese punto se requiere previamente la armonización de los planes de estudio superiores, estableciendo un marco conceptual básico, el que permita a su vez mantener la autonomía de cada universidad. Justamente por la diversidad de planes y títulos existentes en el continente se hace necesaria, concomitantemente, la Acreditación de Instituciones de formación superior, para garantizar requisitos de calidad previamente establecidos a nivel regional.

Queda así de manifiesto como se concatenan los temas de Acreditación de Instituciones, Educación Continuada, y Acreditación Profesional, teniendo todos un mismo fin, garantizar la prestación de servicios de alta calidad, brindando transparencia y seguridad. Indudablemente esto requerirá una armonización y convergencia previa, en un proceso que puede llevar cierto tiempo, por lo cual se hace necesario EMPEZAR!!!

Palabras Clave: Acreditación universitaria - Evaluación - Calidad de la educación - Excelencia - Autoevaluación.

ABSTRACT

Universities and professional associations should work to achieve the goals set in the mission of AIC:

"Achieving comprehensive improvement and training of accountants of the Americas, to achieve a strong and coherent profession, to fulfill its responsibility to society in a frank exchange and fraternal coexistence."

In seeking to meet this need arise various models of professional accreditation, and bodies responsible for implementing them.

American countries must achieve coordination and exchange of experiences to carry out a project on Accreditation. This project is linked to the creation and

maintenance of a Continuing Education Program. Each country must work to achieve their own and joint objectives at the same time.

To get to that point the harmonization of plans previously required greater study, establishing a basic framework, which in turn allows maintaining the autonomy of each university. Precisely because of the diversity of existing plans and titles on the continent it becomes necessary concomitantly Accreditation of higher education institutions to ensure quality requirements previously established at regional level.

It becomes evident how the Accreditation of Institutions, Continuous Education and Professional Accreditation are linked, all having the same aim: to guarantee the provision of high-quality services, providing transparency and security. This will undoubtedly require a previous harmony and convergence, in a process that may take a while, and that is why it is necessary to START!!!

Keywords: University Accreditation - Evaluation - Quality of education - Excellence - Self.

1. Acreditación de Instituciones de Educación Superior

La existencia de un sistema subregional de reválidas automáticas, no es un hecho novedoso, ni requiere la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos. Una muestra de ello fue la experiencia de los países latinoamericanos a fines del siglo XIX en la “Convención sobre ejercicio de profesiones liberales”, firmada en Montevideo el 4 de febrero de 1889. Según el artículo 11 de esta convención, tanto los nacionales como los extranjeros titulados en un Estado, se tendrían por habilitados para ejercer sus profesiones en los demás Estados, con la sola exhibición del título legalizado y la mera acreditación de identidad.

Este régimen de revalidas tan amplia, fue decreciendo en sus resultados cuando se desniveló la enseñanza entre los países signatarios, siendo muy resistida por algunos profesionales la extrema liberalidad de las cláusulas pactadas. (Quintín Alfonsín, n. d.).

Como consecuencia, una nueva convención firmada en Montevideo el 4 de agosto de 1939, condicionó el régimen de reválidas a una razonable equivalencia entre los estudios y trabajos prácticos exigidos en el momento de la expedición del título tanto en el Estado de origen, como en el Estado donde se pretende revalidar el mismo.

Desde el punto de vista institucional, un sistema de reválidas interuniversitarias, supone definir:

- cuáles serían los organismos competentes para participar en el tema,
- los ámbitos de competencia de cada uno de los organismos intervinientes,
- los requisitos a cumplir por las Instituciones Universitarias intervinientes,
- las características y modalidades de los estudios a revalidar.

El establecimiento de un sistema de reválidas internacionales, así sea de alcance meramente regional, debe estar precedido de un programa general y sistemático de acreditaciones de instituciones de formación y planes de estudio.

1.1 Aspectos generales

Según el Grupo de Trabajo de Especialistas en Acreditación y Evaluación¹ definió “Acreditación o reconocimiento como el proceso mediante el cual se otorga validez pública, de acuerdo a las normas legales nacionales, a los títulos universitarios, garantizando que las carreras correspondientes cumplan con requisitos de calidad previamente establecidos a nivel regional.”

En la reunión de Setiembre de 1997, en cuanto a la metodología a utilizarse se concluyó que debería basarse en la respuesta a las siguientes preguntas:

¹ Puede leerse el Acta de la II Reunión del Grupo de Trabajo en Acreditación y Evaluación de la Educación Superior del MERCOSUR (Montevideo, noviembre de 1997)

- ❖ para qué establecer un sistema regional de acreditaciones,
- ❖ qué se acredita: Instituciones y/o Programas,
- ❖ cómo y cuándo se deben realizar las acreditaciones,
- ❖ ante quién deberían realizarse las acreditaciones,
- ❖ a quienes debe exigirse la acreditación.

La finalidad última de un sistema de acreditaciones de la calidad académica, es demostrar a la sociedad la calidad de los títulos emitidos por las instituciones de enseñanza terciaria o superior.

Para alcanzar dicho objetivo, las instituciones que participen del sistema, deberían disponer de recursos razonablemente equivalentes y proporcionales al quantum universitario. Se tiende así a la participación en un marco de competencia leal en cuanto al manejo del conocimiento, pero sin las asimetrías derivadas de situaciones económico-financieras diferentes.

Más allá de la libre circulación de profesionales, es de esperar que cada país haya dado respuesta a la demanda interna de estudios superiores y supone como requerimiento previo indispensable, el libre acceso a las instituciones públicas de enseñanza que son parte del sistema, como forma de efectivizar los principios de igualdad y libertad.

Al tratarse de instituciones autónomas por imperio constitucional o legal, las acreditaciones deben ser parte de un proceso voluntario y coparticipativo -a los efectos de no menoscabar esa autonomía-, pero debería incluir mecanismos permanentes de acreditación.

El proceso de acreditaciones, cuyo punto de arranque es una autoevaluación, debe ser realizado o dirigido por la o las instituciones de Enseñanza Superior de cada país, ya que entra a jugar el principio de soberanía. El Estado no podría ser controlado por una institución derivada o dependiente, ya sea de derecho público o privado. “Controlar la acreditación de las universidades estatales – que son parte del Estado – sería algo así como que terceras instituciones o grupos de asesores, controlaran la bondad del Ejército, del Parlamento, del Poder Ejecutivo, etc.” (Biasco, n. d.).

1.2 Criterios de acreditación

Se considera que un sistema de acreditación, produce básicamente los siguientes efectos:

- ✓ garantizar la debida formación de los titulados,
- ✓ estimular la calidad de los procesos de formación profesional,

- ✓ favorecer la comparación de la calidad académica de los procesos de formación,
- ✓ colocar al profesional extra-país en igualdad de condiciones con el titulado nacional.

Por lo tanto, un mecanismo de acreditación de carreras para el reconocimiento de títulos y grados universitarios con miras a la habilitación profesional, debe sustentarse en ciertos criterios. Dado las características de este documento, nos atenderemos a la presentación de una lista de dichos criterios, la cual no puede considerarse completa ni mucho menos.

1.2.1 Organismo acreditador

Debería existir una única acreditadora nacional que cumpla las siguientes condiciones:

- reconocimiento en cada país de acuerdo con las normas constitucionales y/o legales locales,
- detentar personería jurídica distinta del Estado en sentido estricto,
- estar dirigida por una entidad de conformación plural con representación de la academia, los egresados, la sociedad y el Estado,
- integración con miembros idóneos que garantice la autonomía en las decisiones.

Sería conveniente una cooperación entre los organismos acreditadores de los distintos países, mediante asistencia técnica, intercambio de experiencias y quizás monitoreo, como forma de fortalecer la transparencia del proceso.

1.2.2. Principios a considerar

Deberían ser tenidos en cuenta algunos principios fundamentales en la fijación de los criterios de acreditación:

- ✓ integración libre y voluntaria al sistema de aquellas instituciones que deseen participar en el régimen de acreditación automática de títulos para la realización de diversas actividades de nivel universitario.
- ✓ La acreditación debe ser solicitada por instituciones que cuenten con reconocimiento en su país de origen, y que dispongan de habilitación para otorgar el título correspondiente.
- ✓ Las carreras que cuenten con reconocimiento oficial y que tengan egresados, deben ser las únicas que puedan integrar el procedimiento de acreditación, las que deberán acompañar la solicitud con un informe de autoevaluación. Debería aplicarse exclusivamente a carreras que:

- requieran título universitario como condición para el ejercicio de la profesión,
 - sean demandadas en la región,
 - el ejercicio sea considerado de interés extrafronteras.
- ✓ La acreditación deberá tener una vigencia limitada, lo que requerirá renovaciones periódicas.
 - ✓ Deberá basarse en juicios de pares, con una composición que asegure una participación importante de otros países.
 - ✓ La acreditación deberá hacerse conforme a requisitos y parámetros comunes acordados.

1.2.3 El proceso de acreditación

Si bien hay diversas opiniones, hay cierto consenso en que un proceso de acreditación de una universidad, debe estar cumpliendo tres etapas muy diferenciadas:

- el **reconocimiento** o habilitación oficial para comenzar sus actividades académicas,
- el **seguimiento sistemático** durante un lapso configurado legalmente o por acuerdo mutuo, con la intención de confirmar su capacidad para desarrollar su proyecto educativo, luego de este período de verificación, se le puede otorgar la plena habilitación.
- La **acreditación** propiamente dicha y la consiguiente evaluación que se desarrollará en forma concomitante con la vida académica de la universidad, que incluye insumos como la recolección, sistematización y publicación de la información generada.

De acuerdo con el College Board de los Estados Unidos² la acreditación puede ser de dos clases: una acreditación “institucional” y una acreditación “especializada”.

La acreditación institucional toma en cuenta las características globales de la universidad como un todo integral, no estableciendo ni un nivel de calidad absoluto ni comparativo con otras universidades. En ese proceso considera variables como dotación de bibliotecas, recursos para el aprendizaje, servicios de apoyo a estudiantes y docentes, capacidad de gestión, situación económico-financiera, eficacia y eficiencia administrativa, proyecto educativo, entre otras.

Cuando una institución alcanza ese estatus de acreditada institucional, se está manifestando que la universidad:

- ha establecido un programa educativo con objetivos apropiados,

² Ver Handbook for Educational Advisors, College Board, EE.UU.

- dispone de los recursos necesarios para alcanzar esos objetivos establecidos,
- ha demostrado la suficiente capacidad como el cumplimiento a corto y largo plazo, asegurando su mantenimiento durante un razonable período futuro.

Al mismo tiempo, no significa que todas las carreras que ofrece la universidad tengan el mismo nivel de calidad, ni que se esté acreditando una carrera en particular.

Por otro lado, la acreditación especializada o por programas, concentra sus miras en aquellas áreas profesionales, ocupacionales o disciplinarias específicas, sean estas ofrecidas por instituciones de educación superior o incluso por instituciones independientes que imparten solo una disciplina o curso en particular. En este caso, generalmente con criterios más específicos y rigurosos.

2. Acreditación Profesional

2.1 Propósitos

Nos encontramos en un mundo globalizado en que las fronteras se diluyen y todas las organizaciones sociales y empresariales enfrentan el desafío del cambio.

Los procesos de reestructuración económica, la regionalización, las transformaciones científico-tecnológicas -entre otros aspectos-, caracterizan un mercado laboral que desafía la imaginación y la iniciativa.

Las transformaciones del mundo productivo y del mercado de empleo, plantean redefiniciones a la educación y a la formación profesional. Nos enfrentamos a una demanda de recursos humanos cada vez más diversificada y complejizada, donde las innovaciones científico-tecnológicas plantean crecientes exigencias a los recursos humanos y los cambios en la organización del trabajo exigen nuevas capacidades de desempeño, comunicación y gestión a todos los actores.

La actividad profesional libre es de gran importancia en la economía moderna. El ejercicio profesional es un servicio, y como tal donde se genera un mayor valor agregado y, contribuye a mejorar el nivel de vida en las sociedades modernas.

En cuanto al ejercicio libre de profesiones, diversos elementos hacen oportuno realizar una reflexión acerca de la conveniencia de regularla y de la forma en que debe hacerse. La característica más resaltante en este sentido es que es necesario asegurar un nivel mínimo en la calidad de los servicios prestados por los profesionales.

Una persona demanda los servicios de un profesional, porque tiene una necesidad que no puede satisfacer él mismo. Sin embargo, los usuarios no pueden conocer la calidad del servicio que presta un determinado profesional hasta haberlo utilizado.

Esta característica de los servicios profesionales hace conveniente contar con un marco normativo que impulse a los profesionales a la prestación de servicios de

alta calidad o, lo que es igual, que no pongan en riesgo los intereses de los consumidores.

Los dos principales elementos que regulan el ejercicio de las profesiones libres, son: la titulación, y la acreditación. Ambos elementos tienen por fin garantizar a los usuarios y consumidores una calidad mínima de los servicios profesionales contratados.

Al revisar las legislaciones de diferentes países se observa que algunas profesiones que requieren de un título universitario en un país, no los requieren en otros. Observamos también que los planes de estudio formales para una determinada profesión presenten algunas diferencias de país en país, o incluso dentro del mismo país.

Es frecuente ver también que la titulación técnica o universitaria no toma en cuenta la capacidad de los individuos de acumular conocimiento por sus propios medios, es decir, a través de un proceso de aprendizaje autodidacta.

Esta diversidad de factores hace compleja la estandarización de un Modelo para ser utilizado en la región.

2.2 Funciones de la certificación y acreditación

Un programa de certificación y acreditación profesional, debe cumplir las siguientes funciones:

- contribuir al aseguramiento de la calidad de los servicios y productos profesionales,
- proporcionar la posibilidad de confirmar la actualización de conocimientos dentro de su competencia profesional,
- reconocer que un profesional dispone de los conocimientos, las destrezas y actividades que lo hacen competente para la realización de tareas específicas con base a una norma reconocida,
- identificar a aquellos profesionales que cumplen con las normas de calidad nacionales para el ejercicio profesional,
- promover el bienestar socioeconómico de los profesionales, incrementando la profesionalización y confiriendo responsabilidad, identidad y prestigio,
- contribuir a la reglamentación de la formación y del ejercicio profesional,
- proteger a los usuarios del riesgo de recibir servicios y productos de dudosa calidad, a través de la verificación de la competencia profesional de quienes otorgan el servicio mediante el establecimiento de normas y criterios para el otorgamiento de certificados y licencias,
- promover el desarrollo científico de las profesiones.

2.3 Antecedentes de certificación

2.3.1 Modelos de certificación

“En el análisis de la certificación uno de los principales problemas que se presenta es determinar el Modelo de Evaluación que permita certificar las competencias.”

“En el ámbito europeo existen tres modelos de certificación: el modelo alemán, el modelo francés y el modelo inglés.”

“El **modelo alemán** se caracteriza por la implicación de las empresas en los procesos de formación profesional y certificación de dichas formación. Las empresas financian en buena parte el proceso de certificación por lo cual es lógica su participación en la regulación, así como también se negocia con las organizaciones sindicales. Estos agentes determinan la definición del profesional: qué hace, cómo lo hace, qué debería hacer, y qué autonomía se le otorga en su puesto de trabajo.”

“En el caso alemán, los títulos tienen un amplio reconocimiento en el momento de la contratación.”

“El **modelo inglés** propone un sistema de calificaciones profesionales elaboradas en el ámbito estatal en la que se describen el conjunto de competencias pertenecientes a un empleo y estructurado por niveles bien diferenciados. Ese sistema se caracteriza básicamente por la autonomía de las instituciones que certifican las competencias, esta autonomía es tal que llegaron a existir más de 300 instancias de evaluación diferente (Merle, 1998).”

“El **modelo francés** caracterizado por la centralización de las decisiones de la política educativa, establece dos grandes sistemas de certificación. Uno vinculado a la formación en la que los propios organismos que gestionan la formación la certifican. En la formación profesional inicial es el Ministerio de Educación el encargado de otorgar títulos que certifican los conocimientos necesarios para el desarrollo profesional. El otro sistema es aquel que gestiona el Ministerio de Trabajo y está diseñado desde la óptica de la formación continua.”

“Aparentemente, el sistema de certificación francés no sólo certifica las competencias adquiridas mediante los sistemas de formación profesional formal sino que también certifica aquellas competencias adquiridas en el lugar de trabajo.”

“El sistema de **certificación español** es un sistema muy vinculado a las situaciones formativas, ya que el reconocimiento de las competencias se realiza en función de la formación adquirida en el contexto de la formación formal y no formal (certificados de profesionalidad).” (Ruiz Bueno, n. d.).

En la realidad americana México es el país que tiene amplia experiencia en este tema. Es así que define la Certificación Profesional como el acto mediante el cual una persona demuestra que posee conocimientos, habilidades, destrezas y valores acordes con las necesidades del mercado laboral.

En cuanto a los beneficios que proporciona la certificación establecen que, asegura a un profesionista y a quien utiliza sus servicios profesionales que posee los conocimientos y habilidades para ejercer su profesión. Valora el grado de adecuación a los requerimientos de la práctica, y brinda elementos de mayor transparencia y seguridad.

México establece a través de los Colegios de profesionales un sistema de aseguramiento de la calidad mediante certificación y acreditación que permita reglamentar las condiciones de la formación y la práctica profesional para dar respuesta a las necesidades sociales y a la dignificación de las profesiones.

Los Colegios al igual que las Instituciones de las cuales provienen han comprendido la importancia que tiene la autonomía y la autorregulación profesional mediante procesos de evaluación basados en normas de calidad profesional, con el objeto de:

1. Incrementar la calidad de los servicios profesionales.
2. Impulsar la actualización y la capacitación profesional.
3. Incrementar la cultura de la Colegiación.

La Certificación otorga reconocimiento público a un profesional por poseer los conocimientos, las habilidades, las actitudes y los valores requeridos para el ejercicio de su práctica profesional y por haber cumplido con los criterios de calidad predeterminados y establecidos por el organismo certificador.

La vigencia de la constancia de certificación otorgada es variable de acuerdo al país y al organismo certificador, aunque generalmente tiene una vigencia de tres años.

La función de la certificación de acuerdo al modelo mexicano tiende a contribuir con la calidad de los servicios reconociendo que el profesional cumple con los conocimientos, destrezas y actividades prácticas que lo hacen competente para el ejercicio de su profesión.

Este proceso confirma la actualización permanente, siendo un modo de informar a los usuarios que cumple con las normas de calidad, proporcionando prestigio al profesional.

La importancia de la acreditación y la certificación, es una respuesta a ese interés creciente que se concede al control de calidad, lo cual comprende tanto la formación de los recursos humanos como el ejercicio de la profesión. (CONLA, 2013).

La exigencia de elevados estándares para la formación de los profesionales está estrechamente vinculada al vertiginoso desarrollo de la ciencia y la tecnología de los últimos tiempos y, al mismo tiempo a los cada vez más dinámicos y rápidos sistemas de comunicación.

Las expectativas de las sociedades, es que a través de la educación sus recursos humanos, alcancen la formación y capacitación adecuada para satisfacer la creciente demanda de servicios profesionales.

La masividad de instituciones educativas, tanto públicas como privadas, acentúa la necesidad de desarrollar o fortalecer mecanismos que permitan a los usuarios a verificar las condiciones en que se forman los estudiantes.

Debe existir además, un reconocimiento formal de las competencias de las personas, independientemente de la forma en que hayan sido adquiridas o de si tienen o no un título o grado académico otorgado por la enseñanza formal.

La acreditación surge como un proceso mediante el cual se observan y reconocen las “buenas prácticas” de los profesionales en sus actividades, constituyéndose en una excelente herramienta para promover el desarrollo profesional y la mejora continua, siendo un reconocimiento del nivel de competencias que poseen los profesionales.

Entendemos por competencia la aptitud de un profesional para integrar y aplicar conocimientos, habilidades y actitudes, asociadas al conjunto de comportamientos, observables y medibles, que verifican la misma.

La acreditación permite adquirir nuevas competencias en la búsqueda de determinados niveles de desarrollo a lo largo de la vida profesional, es un requerimiento imprescindible para promocionar el nivel de la profesión. (Molina Albornoz, 2001).

2.3.2 La certificación de competencias

Al pensar en un proceso de certificación de competencias, uno de los puntos a analizar es la definición del qué se va a evaluar. Se nos abre así un abanico de variables, entre otras tenemos los conocimientos, la experiencia, las competencias, las capacidades.

Se debe considerar como un elemento de importancia en la etapa de reconocimiento de competencias, aquellas adquiridas en situación de ejercicio, mediante la experiencia y el intercambio, porque es en estos contextos en constante modificación y transformación, donde las competencias se demuestran al adaptarse a los cambios.

Uno de los desafíos en este aspecto, es como a partir de las competencias demostradas por los profesionales en situaciones de ejercicio se pueden determinar sus conocimientos y capacidades, y como evaluarlas.

Por otra parte, muchas veces se otorga exclusiva importancia a los conocimientos académicos, dejando de lado los procedimientos y sobre todo las actitudes que dan forma al perfil del profesional, en el cual no sólo determinamos los conocimientos requeridos para el ejercicio, sino también los procedimientos, habilidades, destrezas, actitudes y valores como profesional.

2.3.3 Sistema de certificación centralizado?

Se nos plantea el dilema de si la certificación debe estar a cargo de un único y exclusivo organismo nacional, o bien complementarlo con otros entes u organismos regionales. Si bien se establecería un catálogo mínimo de referencias, podría contextualizarse los estándares de evaluación para cada región.

2.3.4 Sistema de evaluación interna?

Cuando se plantea la disyuntiva entre evaluación interna o externa, muchas ocasiones se concluye en la necesaria complementariedad entre ambas. Asimismo sería importante reflexionar sobre los procesos de autoevaluación y heteroevaluación.

3. Problemas en la Acreditación

Al analizar un posible proceso de acreditación o certificación profesional a nivel regional, que permita el libre tránsito de profesionales y su ejercicio en los distintos países de América, nos surgieron una serie de posibles problemas que requieren de un pormenorizado estudio, tratando de diluir las asimetrías que podrían darse.

Indudablemente esto requerirá de una armonización y convergencia previa, en un proceso que puede llevar cierto tiempo, desde el momento en que en algunos casos se requerirá de modificaciones de índole legal.

De un análisis general efectuado, detectamos un elenco de quince (15) problemas que se presentan a la hora de la Acreditación, que podemos resumir en:

- I. dos (2) problemas de terminología;
- II. cuatro (4) de convalidación;
- III. dos (2) de control de aptitud;
- IV. cuatro (4) de requisitos de ejercicio;
- V. tres (3) de condiciones económicas.

3.1 Problemas de terminología

1. Uno de los posibles problemas se refiere a la diversidad en la denominación de la titulación. En los distintos países de América, encontramos diferentes maneras de asignarle un nombre a la titulación académica de grado, así encontramos títulos, diplomas, certificados. Hay países en los que el título es habilitante para el ejercicio profesional, en otros se requiere un examen de aptitud profesional. Encontramos también casos en que algunas de las profesiones no están reglamentadas e incluso no requieren de formación universitaria. Podemos detectar problemas de incumbencias, entendiendo por estas el ámbito de ejercicio profesional, donde en algunos países las líneas de división no son tan claras. Hay también situaciones de diplomas polivalentes, donde se yuxtaponen más de una profesión.
2. Otro de los posibles problemas tiene que ver con los criterios de convalidación, equivalencia o reconocimiento de los diferentes títulos, así como el efecto civil de dichas situaciones. Podemos encontrar con carreras que existen en algunos países e inexistentes en otros. Es necesario determinar la equivalencia razonable entre los diferentes títulos de grado y

posgrado. No podemos tampoco dejar de mencionar la existencia de tratados internacionales no comunes a todos los países de América (MERCOSUR, TLC, Pacto Andino, ALCA, etc.) y las consecuencias en el ejercicio profesional ultrafronteras.

3.2 Problemas de convalidación

Básicamente los cuatro problemas que podemos encontrar son:

1. *acceso a la enseñanza superior*: tiene que ver con la edad de acceso a la misma, así como con la enseñanza media como requisito de estudios preuniversitarios que permiten el acceso a la enseñanza terciaria o superior;
2. *duración de las carreras*: tanto en años como en horas académicas;
3. *programas*: estructura y contenido de los mismos, y los criterios de evaluación respectivos. Aquí nos podemos encontrar con diferencias importantes;
4. *práctica de actividades*: podemos encontrar pasantías así como ciertas actividades de capacitación a controlar por las instituciones académicas como por las organizaciones profesionales.

3.3 Problemas de control de aptitud

1. Tiene que ver con el proceso de verificación de actualización permanente de conocimientos, donde encontramos diferentes alternativas: actividades de capacitación permanente, actividades de docencia, actividades de investigación, publicaciones, etc.
2. No en todos los casos se considera la realización de pruebas como herramienta de control de aptitudes y competencias, y en los casos en que estas se realizan, pueden ser periódicas o complementarias.

3.4 Problemas de requisitos de ejercicio

En este caso, nos podemos encontrar con diferentes situaciones. Entre ellas tenemos:

1. *conocimiento de idiomas*: si bien en nuestra América, no tenemos gran diversidad de idiomas, por lo menos tenemos cuatro idiomas principales, lo que nos puede llevar a algunos inconvenientes en el momento del ejercicio profesional.
2. *Conocimiento de legislación*: es necesario un conocimiento específico de la legislación fiscal, comercial, civil, etc. vigente en cada país.
3. *Numerus clausus*: si bien no se da en forma expresa en nuestro país, podemos encontrarnos con limitaciones de proporcionalidad por nacionales o control indirecto del número de profesionales.

4. *Colegiación*: en algunos países se da el control obligatorio del ejercicio profesional, mientras en otros se da en forma voluntaria, y en otros no existe.

3.5 Problemas de condiciones económicas

En este caso podemos encontrar algunas situaciones que pueden generar asimetrías. Básicamente nos referimos a:

1. *sistemas de remuneración*: los sistemas de remuneración están relacionados con la forma del ejercicio profesional, pudiendo ser esta en carácter de asalariado (o en relación de dependencia) o por el ejercicio liberal de la profesión. Encontramos así aranceles, ya sean oficiales o de aplicación libre.
2. *Seguridad social*: los regímenes de seguridad social, adoptan diferentes soluciones, muchas veces en función de la forma de ejercicio profesional. Se requerirá el reconocimiento de aportaciones a los distintos sistemas y su posible unificación.
3. *Régimen impositivo*: también encontramos diversos sistemas fiscales, que gravan diferentes materias imposables, también en este caso se nos da la necesidad de armonizar dichas situaciones y contemplar posibles formas de compensación.

Estos quince posibles problemas detectados, son causas y consecuencias de diferentes asimetrías que pueden traer una desigualdad entre los profesionales – tanto al interior de un país como hacia otros países – en el momento de su ejercicio profesional.

4. Algunas Reflexiones sobre la Acreditación

El proceso de acreditación institucional debe estar orientado hacia un triple objetivo (Trindade, 1996):

- Mejorar la calidad de la educación superior que desarrolla.
- Mejorar la gestión universitaria.
- Rendir cuentas a la sociedad.

En ese proceso de acreditación, es necesario un proceso de autoevaluación que suministra una serie de beneficios y aportes de no poca importancia. Entre otros tenemos que:

- Se logra optimizar el proceso de organización y planificación de la carrera.
- Se incrementa el conocimiento de lo que la unidad académica y la carrera poseen.

- Se favorece la objetividad en la revisión de los objetivos y metas de las actividades que se realizan.
- Se logra una sólida base de datos mejor organizados que facilita la toma de decisiones en la gestión institucional.
- Se identifican y dimensionan las fortalezas, las debilidades y las áreas problemáticas.
- Se aumenta la comunicación en la unidad académica.
- Se facilita la asignación interna de recursos.
- Se propicia el autoanálisis reflexivo que provoca un mayor grado de identidad y de compromiso de los actores con la misión institucional.
- Se verifica la coherencia de la carrera con el perfil del ingreso, de egreso profesional, el currículum y el entorno laboral.
- Se constata si lo que se hace, se hace correctamente.
- Se programan acciones específicas derivadas de sus resultados.
- Se mejora la gestión y con esto la posibilidad de que aumente el flujo de recursos para la carrera.

Pero para que ese proceso de autoevaluación sea efectivo, hay ciertos factores imprescindibles³ como:

- Motivación interna por una cultura de evaluación con incentivos propios.
- Liderazgo, planeamiento y control no fiscalizador, sino de progreso, desarrollo.
- Compromiso institucional y apertura al cambio.
- Acciones concretas sobre los resultados de la autoevaluación.
- Participación y apropiación del proceso y resultados.
- Respeto por la adecuada reserva de la información.
- Localización por áreas de los problemas importantes detectados.
- Empleo y manejo de información relevante.

³ Para Argentina, Manual de Acreditación para carreras de Ingeniería en la República Argentina. http://www.fceia.unr.edu.or/.../acreditacion-archivo_pdf/pa_Acreditacion_confedi_Manual-pdf. Diciembre 2002

- Establecimiento de ciclos periódicos de autoevaluación para la carrera.
- Provisión de una mínima capacitación interna.
- Garantía de un clima de confianza.

Sin embargo, se percibe una resistencia al cambio: un sector importante de las instituciones rechaza los procesos de acreditación, quizás en defensa de sus actuales niveles de ineficiencia y baja calidad y esgrime para ello, la "autonomía universitaria".

Algunos de los motivos que generan esa resistencia, son que:

- No existe o no está arraigada una cultura de evaluación.
- Existe cierto clima de desconfianza frente a un modelo de evaluación que se vincula a temas presupuestales o a la sanción disciplinaria.
- No existe un sistema de información adecuado, que incluya base de datos esenciales que facilite realizar procesos de evaluación.
- No se ha generado en el nivel institucional un "espacio reconocido" en el tiempo de trabajo académico para encarar esta actividad.
- No se dispone del financiamiento necesario para generar un proceso de evaluación y asegurar su permanencia en el tiempo de modo ininterrumpido.
- Se carece de un reconocimiento y estimulación acordes con las exigencias que se derivan de una opción de dedicación exclusiva y un compromiso ligado a lo institucional.
- Existe cierto desconocimiento de la comunidad universitaria respecto a los modelos y metodologías propuestas desde los niveles de dirección para los procesos de evaluación universitaria.

Los sistemas de acreditación pueden adolecer de ciertas fallas que de alguna forma impactarán en la credibilidad del sistema. Simplemente mencionamos tres de esas posibles fallas:

- a) el riesgo de que la acreditación de calidad se vuelva débil, en la medida que se disminuyan los niveles de exigencia. Acreditar por un año por ejemplo, carece de sentido.
- b) En algunos casos (en las internacionales o si hay más de una regional o local) las agencias acreditadoras no tiene incentivos a ser severas, pues quizás las universidades buscarán contratar a aquellas que hagan evaluaciones menos rigurosas, teniendo así mayores posibilidades de acreditar.
- c) Muchas veces en las agencias hay personas nombradas por las mismas instituciones, por lo que hay campo como para que se produzcan inadecuados intercambios de información sin la debida reserva y

confidencialidad, pueden producirse conflictos de intereses, trabas intencionados ante posibles competidores o quizás se dé que prime la amistad por sobre las normas.

5. La Certificación y la A.I.C.

La evaluación de las universidades latinoamericanas, no ha sido una práctica común en las universidades latinoamericanas. Es por eso que la experiencia es más bien escasa con lo referido a políticas, sistemas o mecanismos basados en criterios independientes, definidos y reconocidos, a través de los cuales las universidades y facultades, evalúen su trabajo, sus resultados y a sus académicos.

Casi en toda la región, existen procedimientos formales -si bien con características y niveles de exigencia heterogéneos- para habilitar a una nueva universidad, pero prácticamente no existen procedimientos regulares que evalúen y acrediten a las casas de estudio.

La no existencia de procedimientos formales de acreditación, lleva sin embargo, a que las universidades sean calificadas por la opinión pública de acuerdo con su prestigio, especialmente por sus sectores sociales más cultos -lo que se traduce en una mayor demanda por ingreso a ellas - y por el reconocimiento otorgado por los medios académicos y por los sectores productivos a los profesionales graduados en ellas.

Este procedimiento puede haber sido adecuado cuando las universidades existían en número limitado y eran de trayectoria conocida, pero hoy existe un gran número de instituciones con la denominación de universidades. Muchas veces no existe información suficiente y confiable en cuanto a sus posibilidades de cumplir en forma íntegra las expectativas de desarrollo personal y profesional de sus graduados.

Desde hace muchos años existe una creciente preocupación sobre el tema de la Acreditación Profesional tendiente a lograr excelencia en la calidad del trabajo profesional.

Tenemos como guía las Conclusiones y Recomendaciones de Conferencias Interamericanas anteriores y Acuerdos de Reconocimiento Profesional Mutuo suscrito por Canadá-E.E.U.U.-México en 2003, renovado en instancias siguientes.

Transcribimos algunas de las recomendaciones surgidas en las Conferencias en el Área de Educación:

5.1 25ª CIC (Conferencia Interamericana de Contabilidad) – Panamá 2003

“La calidad de la educación es responsabilidad de las instituciones y de los organismos que interactúan en los diferentes ámbitos de la sociedad, entre los criterios de evaluación se debe dar preeminencia aquellos programas de educación superior que contribuyan a la formación para el desarrollo humano, teniendo en cuenta la responsabilidad social que tiene la profesión de contador público.”

“Los estándares de calidad que hoy se impulsan fundamentalmente desde los organismos internacionales, deberán constituir una guía a adoptarse para la formulación de los manuales de evaluación de calidad en las instituciones acreditadoras de los programas de formación de grado y posgrado destinados al contador público. La A.I.C. en Latinoamérica podría cumplir un rol fundamental en la acreditación de calidad de los programas que sean presentados por las Universidades adherentes para la evaluación de calidad.”

“La comisión sostiene que es necesario promover e impulsar acciones para que las Universidades formalicen una red virtual a través de la A.I.C. para intercambiar recursos, programas, materiales bibliográficos y todas aquellas actividades que privilegien la formación de los profesionales en ciencias económicas en América. Se destaca que la formación integral del hombre debe ser el principal paradigma, donde la ética ocupe el primer eslabón en los programas de estudio de grado y posgrado.”

En esta Conferencia se destaca la importancia y la necesidad de evaluar la calidad de los programas de formación profesional.

5.2 26ª CIC (Conferencia Interamericana de Contabilidad) – Salvador Bahía-Brasil 2005

“Las agremiaciones de graduados tienen un importante papel a cumplir, colaborando con las universidades como canales de comunicación que faciliten el conocimiento de éstas sobre lo que está sucediendo o esperan que suceda en materia de demandas para la profesión. Los eventuales procesos de certificación o matriculación en los que intervengan, constituye una de las posibles vías de relacionamiento entre el gremio y las universidades, en la búsqueda de indicadores de calidad para los usuarios y la comunidad.”

“El proceso de transformación de la formación del Contador Público que se basa en recomendaciones de IFAC (Internacional Federation of Accountants) a implementarse desde 2005, constituyen una guía muy valiosa, para la armonización de mallas curriculares con contenidos mínimos y experiencias acreditadas.”

Las conclusiones de esta Conferencia demuestran una continuidad en la temática avanzando un paso más. Se pone de manifiesto el rol que deben cumplir las asociaciones de profesionales de cada país, e internacionalmente el rol de AIC e IFAC.

5.3 Convenio AIC – CACECA – CACSLA

La Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) para el cumplimiento de su misión y objetivos, ha establecido una serie de acciones y actividades tendientes a impulsar una profesión fuerte y coherente en el continente americano, estimulando la superación del nivel académico en la formación del contador. También busca promover el desarrollo profesional, el control de calidad, la acreditación y certificación profesional, siendo la firma de convenios de colaboración como éste uno de los instrumentos considerados.

El Consejo de Acreditación en la Enseñanza de la Contaduría y Administración (CACECA) desde octubre del año 2002, asumió el compromiso y la responsabilidad de diseñar procesos formales de acreditación. En la misma, se utilizan una serie de

mecanismos y formas, tendientes a comprobar que la institución educativa de que se trate, cumple con determinados estándares de calidad académica, que lo habilitan a impartir estudios superiores en contaduría y administración. Para este proceso se vincula con el Consejo para la Acreditación de la Enseñanza Superior (COPAES), única instancia reconocida y facultada por el Gobierno de México, a través de la Secretaría de Educación Pública.

El Consejo de Acreditación en Ciencias Sociales Contables y Administrativas en la Educación Superior de Latinoamérica (CACSLA) tiene como objetivo el fortalecer e impulsar que los programas académicos y planes de estudio de las instituciones de Educación Superior de Latinoamérica, sean evaluados y acreditados con la debida calidad y pertinencia en el ámbito nacional e internacional en el área de las ciencias sociales, contables y administrativas.

El 20 de setiembre de este año 2013 -y con vigencia por plazo indefinido- en la ciudad de Buenos Aires se firmó un convenio de colaboración académica entre los organismos mencionados.

El fin principal de este convenio, es la promoción de los proyectos de evaluación con propósitos de acreditación a los planes y programas de estudio -ya sea de forma presencial o virtual- en los países de América Latina que forman parte de la AIC, de:

- a) los niveles de Técnico Superior, Profesional Asociado y Licenciatura, reconocidos por el Consejo para la Acreditación de la Enseñanza Superior (COPAES),
- b) los niveles de Educación, Especialización, Maestría y Doctorado.

Para eso, se establece la colaboración entre las tres entidades indicadas para fomentar la cultura del proceso de evaluación con el objetivo de acreditar los planes y programas de estudio de los diferentes centros educativos universitarios ubicados en Latinoamérica y el Caribe, con presencia y participación de la Asociación Interamericana de la Contabilidad.

Entre otras disposiciones, este convenio establece algunos compromisos y acciones a desarrollar:

- la instauración de mecanismos para brindar capacitación a las instituciones que lo requieran,
- la distribución conjunta de documentos y folletos que informen de las principales características de los servicios que ofrecen CACECA y CACSLA,
- apoyo de las instituciones de educación con el suministro de un local y el equipo necesario para la realización de las actividades,
- recursos humanos proporcionados por CACECA y/o CACSLA,
- control tripartito coordinado sobre las actividades,

- realización de campañas de difusión en forma individual para el mejor conocimiento y uso de los servicios en materia de evaluación con propósito de acreditación,
- interconexión entre las páginas web de las tres instituciones,
- intercambio de información,
- la creación de Grupos de Trabajo que lideren las acciones tendientes a cumplir los objetivos del convenio.

Este instrumento nos parece un importante paso en el proceso de acreditación de las profesiones, que debe ser una preocupación constante en este mundo globalizado, tan desafiante para los contadores públicos.

6. Conclusiones y Recomendaciones

A través de diversos medios (trabajos, análisis, discusiones, conclusiones y recomendaciones en congresos) se observa que en términos generales, la profesión coincide con los planteos realizados y promovidos por IFAC.

Encontramos -en forma obligatoria o voluntaria- la existencia de sistemas de educación profesional continuada (México, Brasil, Argentina, Colombia, etc.), pero también hay países que no lo tienen implementado.

Tanto IFAC a través de la Junta de Normas Internacionales de Educación Contable (IASB), como las Naciones Unidas a través del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR) impulsan para la profesión contable los programas de actualización y certificación de la profesión contable, los que se han convertido en un requisito fundamental en el ejercicio profesional de calidad y un compromiso para con la sociedad.

Los sistemas de acreditación para la validación de la actualización profesional están en función del tipo de actividad de aprendizaje realizado, lo que nos lleva a la necesidad de la correspondiente convergencia y armonización entre los distintos países de las Américas.

Creemos que el reciente convenio firmado entre AIC-CACECA-CACSLA es un primer e importantísimo en el camino que nos lleve a una A.I.C. que debería liderar este proceso de certificación, mediante políticas claramente definidas y consensuadas, considerando las diferentes realidades de cada país y teniendo como objetivos:

- 1) el realzar el nivel de competencia de la profesión contables,
- 2) la convergencia hacia las normas profesionales internacionales de alta calidad,

- 3) el fortalecimiento de la cultura ética de los profesionales contables individuales, y
- 4) la prestación de servicios profesionales de calidad superior.

Por otro lado, algunas ideas a tener en cuenta para mejorar los procesos de acreditación:

- estandarizar la evaluación minimizando las arbitrariedades, interpretaciones e intereses personales,
- actualización y adecuación de esos estándares a las contingencias del momento,
- incluir no solo indicadores de recursos, sino también de resultados, los que se pueden medir por la calidad de sus egresados en su vinculación con el medio,
- hacer un seguimiento de indicadores relevantes que permita ajustar la acreditación en forma paulatina, brindando una mayor certeza al estudiante sobre el futuro de la institución.

7. Guía de Discusión

1. ¿Cómo construimos un modelo de certificación suficientemente flexible para hacer frente a los constantes cambios del contexto?
2. ¿Cómo podemos certificar las competencias a través de un sistema único, cuando la adquisición de esas competencias en cada uno de los países es distinta?
3. ¿Cómo unificar este sistema si los modelos de formación profesional son tan dispares?
4. ¿Cómo vamos a considerar, a la hora de certificar las competencias, aquellas que se adquieren a lo largo de una vida activa, mediante la experiencia laboral al margen de los sistemas de formación?
5. Ya que generalmente es el organismo profesional quien entrega las licencias para el ejercicio profesional. ¿Se necesitaría matriculación obligatoria?
6. ¿Debemos pensar sólo en exámenes como instrumento de evaluación?
7. La profesión, los usuarios, la academia, las firmas, los organismos reguladores, el gobierno: ¿Quiénes deberían participar en un proceso de certificación regional?
8. ¿Podemos pensar en un proceso interamericano único o en uno por cada país con actuación coordinada y complementaria?

9. ¿Cuál sería el organismo idóneo para liderar este proceso en las Américas?

8. Bibliografía

Alfonsín Quintín. (1961). *Sistema de Derecho Civil Internacional*, vol. I, Montevideo, Uruguay. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.

Biasco, E. (2001). Revalidas de títulos y de asignaturas y acreditación de instituciones de enseñanza superior. *Fundación de Cultura Universitaria*. Montevideo. Uruguay.

Borroto Cruz, E. y Salas Perea, R. (2004). *Acreditación y evaluación universitarias*, Obtenido el 14 de Agosto de 2013 de:
http://bvs.sld.cu/revistas/ems/vol18_3_04/ems01304.htm

Bueno Pereyra, C. (2007). *Informe de Consultoría en Desarrollo Profesional Continuado, Proyecto de Convergencia NICs-NIAs (BID CCEAU)*. Montevideo. Uruguay.

Centro Universitario de Desarrollo (CINDA).(1993). *Acreditación Universitaria en América Latina: antecedentes y Experiencias, Proyecto Multirregional de educación Media y Superior (PROMESUP), Programa Regional de Desarrollo Educativo (PREDE), Organización de los Estados Americanos (OEA)*. Obtenido el 30 de Junio de 2013 de:
http://aula.virtual.ucv.cl/aula_virtual/cinda/cdlibros/10-Acreditaci%C3%B3n%20Universitaria%20en%20Am%C3%A9rica%20Latina.%20Antecedentes%20y%20Experiencias/Acreditaci%C3%B3n%20Universitaria%20en%20Am%C3%A9rica%20Latina.%20Antecedentes%20y%20Experiencias.pdf

Colegio Nacional de Licenciados en Administración, Federación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración (CONLA), Obtenido el 21 de Agosto de 2013 de:
www.conla.org.mx

Grupo de Trabajo en Acreditación y Evaluación de la Educación Superior del MERCOSUR. (1997). *Acta de la II Reunión*. Montevideo.

Larrain, L. (n.d.). *Acreditación universitaria: fallas de la regulación*, Obtenido el 27 de Julio de 2013 de:
http://www.lyd.com/wp-content/files_mf/diariofinanciero6dediciembrede2012acreditacionuniversitariafallasdelaregulacion.pdf

Lizardo, C. (n.d.). Anteproyecto Certificación de Contadores Públicos en América Latina. *Documento de análisis de la Asociación Interamericana de Contabilidad*.

Molina Albornoz, V. (2001). Acreditación y Certificación. *Odontología Sanmarquina Vol. 1, Nº 8*, Julio-Diciembre 2001.

Ruiz Bueno, C. (2006). La Certificación Profesional: algunas reflexiones y cuestiones a debate. Universidad Autónoma de Barcelona. *Educar Nº 38*, 133-150.

Trindade, H. (1996). Evaluación institucional y calidad académica: resistencia y construcción, *Conferencia Regional sobre Políticas y Estrategias para la Transformación de la Educación Superior en América Latina y el Caribe*. CRESALC/MES. La Habana, Cuba.

**Índice de Trabajos por Número de Publicación de la Revista Proyecciones.
Revista N° 1 a Revista N° 8.**

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

Índice por Número y por Año de...

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

Índice por Número y por Año de...

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

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

Índice por Número y por Año de...

Nº 5 - Año V

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

Nº 6 - Año VI

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

Índice por Número y por Año de...

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

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

Instrucción para Autores

NORMAS BÁSICAS PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS

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

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

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

Formato de envío:

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

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

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

Se aceptarán trabajos con una extensión mínima de 1000 palabras y máxima de 20.000 palabras (sin considerar la bibliografía y los anexos).

Instrucciones generales

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

1. Los trabajos serán originales e inéditos e incluirán una primera página en la cual se hará constar el título y el nombre del/los autor/es. Se deberá aclarar si el mismo ha sido presentado en un congreso, jornada, (identificando el evento y el premio obtenido, si correspondiera). Se consignará el curriculum vitae resumido de los autores. Se dejará constancia de la dirección electrónica y del teléfono de por lo menos uno de los autores para notificarle sobre la evaluación del trabajo.
2. El trabajo deberá estructurarse en epígrafes y sub-epígrafes, tipo título, indicados con números arábigos separados por puntos (Ej.: 2. y luego: 2.1, 2.2...) evitando en lo posible un número excesivo de niveles de desagregación.
3. La estructura básica de los trabajos deberá contener preferentemente:

Título

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

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

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

Desarrollo del Tema (Cuerpo del Trabajo)

Conclusiones, Sugerencias o Recomendaciones

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

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

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

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

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

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

¹ Determinados trabajos historiográficos pueden quedar exceptuados.



POLICROMO47

SERVICIOS GRÁFICOS

47 y 115 (1900) • La Plata

Tel. (0221) 483 1880

e-mail: paideja@speedy.com.ar

Esta publicación se imprimió en
Diciembre 2015