

ISSN 0121-5337 [Impreso]
ISSN 2539-0104 [En línea]

Revista Visión Contable

Publicación de la Facultad de Contaduría Pública Universidad Autónoma Latinoamericana - UNAULA
N° 19, pp. 188 Medellín-Colombia. Enero-Junio de 2019. DOI: 10.24142/rvc

ρεπιστήμη
Λογιστικής
Χρηματοοικονομικής

19

 Ediciones
UNAULA

Revista Visión Contable N° 19

Enero-Junio de 2019

ISSN 0121-5337 (Impreso)

ISSN 2539-0104 (En línea)

DOI: 10.24142/rvc



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons
Atribución - No Comercial 4.0 Internacional

Universidad Autónoma Latinoamericana

Facultad de Contaduría Pública

Carrera 55 N° 49-51

Tel. (57) (4) 511 21 99 Ext. 203

Medellín, Colombia.

www.unaula.edu.co

E-mail: revista.visioncontable@unaula.edu.co

OJS: <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable>

Google Académico: <https://goo.gl/v10QoW>

Rector

José Rodrigo Flórez Ruiz

Vicerrectora Administrativa

Carmen Alicia Úsuga

Vicerrector Académico

Ramón Elejalde Arbelaez

Vicerrector de Investigación

Salim Chalela Naffah

Decano Facultad de Contaduría Pública

Hugo Alejandro Palacio Jaramillo

Director editorial Revista Visión Contable

Lina Marcela Sánchez Vásquez

Asistencia y asesoría técnica editorial

Journals & Authors

Revisión de redacción y estilo

Journals & Authors

Diseño y diagramación

María Isabel Arango Franco

Asistente editorial

Isabel Cristina Gallego Orrego

COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

*Anthony Tinker – Baruch College at the City University
of New York, Estados Unidos.*

*Pablo Archel Domench – Universidad Pública de
Navarra, España.*

*Francisco Carrasco Fenech – Universidad Pablo de
Olavide – Universidad de Sevilla, España.*

*Carlos Larrinaga González – Universidad de Burgos,
España.*

COMITÉ CIENTÍFICO NACIONAL

*Fabiola Loaiza Robles – Universidad de la Salle,
Colombia.*

*Jairo Alonso Bautista – Universidad Santo Tomás,
Colombia.*

*Héctor José Sarmiento Ramírez – Politécnico
Colombiano Jaime Isaza Cadavid, Colombia.*

*Marco Antonio Machado Rivera – Universidad de
Antioquia, Colombia.*

*Hernán Carlos Bustamante – Universidad Autónoma
Latinoamericana, Colombia.*

AUTORES

Colombia

Ana Gladys Torres Castaño

Deicy Arango Medina

Israel Josías Lora Padilla

Maria Clara Osorno Gallego

Rogelio Cárdenas Londoño

Valentina Segura Zúñiga

Cuba

Alcides Antúnez Sánchez

Ecuador

Lenin Lucas Guanoquiza Tello

México

Jorge Javier Velázquez Nuñez

Maria Magdalena Pelayo Cortés

Sandra Eloina Campos López

Venezuela

Enderson José Leal Graterol

William Jesús Ruza López

Yosman José Valderrama Blanco

EVALUADORES

Colombia

Andrea Vaca López

Carlos Eduardo Castaño Ríos

Ernesto Gómez Echeverri

José Fabián Ríos Obando

Julieth Sorany Alzate Giraldo

Laura Michel Santa Fajardo

Lorena Giraldo Aristizabal

Luz Marisol Usme Vega

Maria del Carmen Londoño Castaño

Oscar William Restrepo Henao

Perú

Deyvis Yojan García Cueva

México

Mirna Yudit Chávez Rivera

Dorie Cruz Ramírez

La *Revista Visión Contable* es una publicación académica que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones o avances de la disciplina contable. La *Revista Visión Contable* es un espacio para la socialización del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate sobre los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad. Las ideas, conceptos y argumentos expresados en cada uno de los artículos son responsabilidad exclusiva de los autores y no comprometen a la Facultad ni a la Universidad.

Contenido

Gestión de la innovación
en la internacionalización curricular 10

Rogelio Cárdenas Londoño

[Colombia]

Administración empresarial y racionalidad política:
Una propuesta moral para un país en postacuerdo 32

Israel Josías Lora Padilla

[Colombia]

Análisis del ciclo operacional propiedad horizontal
Puerto Luna periodo 2017 51

María Clara Osorno Gallego, Valentina Segura Zúñiga

[Colombia]

La contaminación ambiental
en los acuíferos de Ecuador 64

Alcides Antúñez Sánchez, Lenin Lucas Guanoquiza Tello

[Cuba - Ecuador]

La Responsabilidad Social Corporativa en el sector
ganadero: Caso San Miguel, municipio de Villa
Purificación, Jalisco 103

Sandra Eloina Campos López, Jorge Javier Velázquez

Nuñez, María Magdalena Pelayo Cortés

[México]

Subjetividad del criterio de confidencialidad
en el ejercicio profesional del auditor 124

Yosman José Valderrama Blanco, Enderson José Leal Grate-
ro, Wuilliam Jesús Ruza López

[Venezuela]

Estado actual de las buenas prácticas de gobierno
corporativo en las fundaciones del sector salud
en el departamento del Quindío 147

Ana Gladys Torres Castaño, Deicy Arango Medina

[Colombia]

EDITORIAL

Las redes para la producción de conocimiento y su impacto editorial

En el mundo académico es frecuente la necesidad de lograr una mayor visibilidad. Esto se hace posible a través de procesos de citación, participación en las discusiones disciplinares de frontera y la aportación que se realiza al abordaje de problemáticas con pertinencia social. En principio, este propósito, entendido como medio para el reconocimiento tanto de los investigadores como de los proyectos editoriales, se ha convertido en un fin en sí mismo, lo cual desvirtúa el sentido de los procesos de construcción del conocimiento que por la vía de las publicaciones permite su apropiación social. No obstante, el lenguaje a través del cual se validan estas prácticas lo constituyen las formas de medición de la ciencia y dentro de esta la producción científica.

Es así como el modelo de clasificación de revistas propuesto por Colciencias en 2018 para la convocatoria número 830 centra su atención en el impacto de las publicaciones científicas, mediante el uso de indicadores de medición complementarios a los ofrecidos por Web of Science (WoS) y Scopus como el índice H5 por áreas de conocimiento. Estos aspectos se entienden como un factor de calidad en las publicaciones. Sin embargo, los resultados obtenidos en la convocatoria del año 2016 que para este propósito propuso Colciencias pusieron de manifiesto las dificultades en cumplir los criterios expresados previamente, con lo cual se evidenció la necesidad de fortalecer las capacidades editoriales de las revistas científicas del país.

Una de las estrategias propuestas para el año 2017 la constituyó el programa de formación denominado currículo del editor, por medio del cual se contó con el diplomado para mejorar las capacidades editoriales en los aspectos relacionados con las buenas prácticas internacionales para gestión editorial, evaluación, calidad de contenidos, metodologías, impacto y visibilidad (Colciencias, 2018). La formación dio como resultado los planes de mejoramiento que permiten a los proyectos editoriales identificar los aspectos de mejora conducentes al cumplimiento de los indicadores esta-

blecidos en el modelo Publindex con miras a su participación en la convocatoria 830 y subsiguientes metas institucionales.

En este contexto, la reflexión sobre para qué y para quién se producen los contenidos editoriales se hace fundamental. En el caso del proyecto editorial Visión Contable, el escenario propicio para estas discusiones se ha gestado en el seno de la Red Colombiana de Editores y Revistas Contables REDITORES, del cual durante este año UNAULA ejerce como secretaria técnica. La confluencia de editores con experticias diversas y trayectorias disímiles proporciona en conjunto un fortalecimiento del capital social que promueve mejores prácticas editoriales para cumplir con expectativas propias de la academia contable colombiana, sin desconocer las tendencias investigativas y de producción académica propias de las escuelas latinoamericanas e internacionales.

Las dinámicas de vinculación de resultados investigativos nacionales de acuerdo con los criterios de modelos de clasificación tanto de grupos de investigación como de investigadores son también un factor decisivo para quienes hacemos parte de los procesos de gestión editorial (autores, evaluadores, editores). Estos modelos han desarrollado estrategias tendientes a mejorar sus indicadores en cuanto a productos, esto como resultado de la generación de nuevo conocimiento, desarrollo tecnológico e innovación, apropiación social del conocimiento y formación del recurso humano en CTeI (Colciencias, 2018).

En los aplicativos dispuestos por esta entidad para la vinculación de estos productos es necesaria una revisión de consistencia con las propuestas de fortalecimiento a los proyectos editoriales propios, toda vez que los productos relacionados con evaluación de producción académica (artículos, capítulos de libro, libros, proyectos, entre otros) si bien son registrados a través del currículo vitae (cvtac) no pueden ser agregados como producto a los grupos de investigación, aun cuando son parte de los requerimientos para vinculación de evaluadores (se espera sean pares evaluadores de Colciencias) ,al solicitar los registros dentro de la plataforma más no se considere su vinculación a los grupos de investigación. Este asunto desincentiva la voluntad de los investigadores a cooperar como evaluadores en los proyectos editoriales nacionales, toda vez que su aporte a estos procesos editoriales más allá de certificación no aporta significativamente a los indicadores contemplados por Colciencias en cuanto a grupos de investigación y categorización de investigadores.

Debe existir por tanto una coherencia entre los criterios establecidos que posibilite hacer visible la participación de los actores del SNCTI en todas sus esferas, que promuevan el diálogo colaborativo y, con ello, un real proceso de fortalecimiento de las capacidades editoriales del país para promover la visibilidad en los escenarios que por naturaleza de las ciencias a que se adhieran corresponda el conocimiento.

En conclusión, la generación de redes para la producción del conocimiento es necesaria para garantizar la mejora en las condiciones editoriales; es la suma de las experiencias exitosas, la generación de trabajos cooperados, la visualización producto de la calidad académica de las discusiones disciplinares e investigativas así como el fortalecimiento de los proyectos editoriales lo que hace posible la medición de impactos conducentes a respuestas acertadas a los retos que los escenarios actuales y próximos demandan en la academia contable.

Lina Marcela Sánchez Vásquez

Directora Editorial

Revista *Visión Contable*

Referencias

- Colciencias. (2018). *Modelo de clasificación de revistas científicas - Publindex*. Bogotá: Dirección de Fomento a la Investigación.
- Colciencias. (2018). *Modelo de medición de grupos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación y de reconocimiento de investigadores del SNCTI*. Bogotá: Publindex.
- Colciencias. (9 de abril de 2018). www.colciencias.gov.co. Obtenido de https://scientific.colciencias.gov.co/publindex/jsp/EnNoticia/noticia.jsp?id_noticia=211

1

ARTÍCULO

Gestión de la innovación en la internacionalización curricular

Rogelio Cárdenas Londoño^a

Información del artículo

Recibido: 19 de noviembre de 2018

Aceptado: 29 de enero de 2019

Clasificación JEL

M15

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n19a1>

Sugerencia de citación

• Cárdenas, Londoño, R. (2019).
Gestión de la innovación en la
internacionalización curricular.
Revista Visión Contable, 19, 10-30.
DOI: 10.24142/rvc.n19a1

Innovation Management in curricular internationalization

Resumen

Este texto tiene como propósito presentar argumentos que ayuden a comprender la necesidad de estudiar la internacionalización del currículo de manera sistemática y con marcos de referencia conceptual y metodológica correctos; así como presentar una caracterización de los diferentes procesos de internacionalización del currículo en el campo contable que se han encontrado en los diversos reportes que se hacen desde las consultorías empresariales; y, finalmente, proponer ideas que puedan ayudar a diseñar estudios desde un enfoque conceptual y metodológicamente apropiados.

El presente trabajo es un estudio descriptivo, basado en recolección de información por medio de fuentes primarias, analizadas por métodos de estadística descriptiva, matrices de proximidad y correlación, y contrastada a través de entrevistas en profundidad. Uno de los productos de este proyecto es la integración, síntesis e interpretación de estos efectos que trae consigo la internacionalización del currículo para las ciencias contables.

Palabras clave:

Ciencias contables, Consultoría empresarial, Gestión de la innovación, Innovación instruccional, Internacionalización del currículo.

Abstract

This paper has the purpose of presenting arguments that help to understand the need to study the internationalization of the curriculum in a systematic way and with correct conceptual and methodological frameworks; as well as presenting a characterization of the different processes of internationalization of the curriculum in the accounting field that have been found in the various reports that are made from the business consultancies; and finally, propose ideas that can help design studies from a conceptual and methodologically appropriate approach.

The present work is a descriptive study, based on information collection through primary sources, analyzed by methods of descriptive statistics, matrices of proximity and correlation, and contrasted through in-depth interviews. One of the products of this project is the integration, synthesis, and interpretation of these effects that brings the internationalization of the curriculum for accounting sciences.

Key words:

Curriculum internationalization, Accounting sciences, Business consulting, Innovation management, Instructional innovation.

^a Docente asociado de tiempo completo en la Institución Universitaria de Envigado, IUE. Magister en Educación de la Pontificia Universidad Javeriana, líder de la línea de investigación en fundamentación epistemológica. Miembro del grupo de investigación en Ciencias Empresariales, GICE- IUE. Email: rcardenas@correo.iue.edu.co

Introducción de la innovación instruccional en las ciencias empresariales

La enseñanza universitaria tradicional de disciplinas científicas en el campo de las ciencias empresariales muestra, por lo general, a un profesor dando cátedra frente a una gran audiencia de estudiantes. Los estudiantes escuchan al profesor, resuelven los problemas que este, apoyado en el libro de texto, les ha planteado y tienen una sesión práctica en donde siguen procedimientos, como seguir recetas de cocina, paso a paso (Stokstad, 2001; Strassenburg, 1987; Zollman, 1996).

Preocupados por presentar argumentos que ayuden a comprender la necesidad de estudiar las transformaciones instruccionales nos detenemos a analizar la efectividad de este tipo de enseñanza que ha sido cuestionada en las últimas décadas por múltiples razones. Hay evidencia empírica de lo aprendido por parte de los estudiantes y vemos que es olvidado rápidamente (e.g., Halloun & Hestenes, 1985; Hestenes, 1998; Mazur, 1997; McDermott & Redish, 1999; McDermott, Shaffer & Somers, 1994; Thacker, Kim, Trefz & Lea, 1994). A pesar de que los estudiantes son conscientes de su rol y realizan actividades que conducen a experimentos, no desarrollan un entendimiento profundo de los conceptos que se suponen tienen que aprender en las sesiones de práctica. Más aún, hay evidencias de que aunque los estudiantes sepan resolver ejercicios y talleres pocos pueden aplicarlos en contextos cotidianos y diferentes a los que se utilizaron en el salón de clases (Halloun & Hestenes, 1985; Mazur, 1997; Poole & Kidder, 1996).

Si hacemos uso de una fuente de autoridad como son las estadísticas, estas nos revelan una alta tasa de deserción en cursos relacionados con las áreas básicas de las ciencias contables. Peor aún, los estudiantes desarrollan una actitud proclive hacia estos cursos y hacia la ciencia (e.g., McDermott, 1991; Seymour & Hewitt, 1997). Es más, en relación con las asignaturas del área sociohumanística, su desinterés es manifiesto, con expresiones como “materias de relleno”. Hoy es urgente en función del proceso de acreditación que siguen las universidades al aportar evidencias en tanto sus estudiantes están aprendiendo algo de los cursos ofrecidos en las universidades (Shavelson, Ruiz-Primo & Naughton, 2006).

En un intento por mejorar el aprendizaje de los estudiantes y de incrementar su interés por elegir disciplinas científicas tales como las atinentes al área básica de las ciencias contables, llamadas “el corazón de la profesión”, algunos profesores y universidades están tomando acciones para transfor-

mar la enseñanza tradicional de la ciencia en un tipo de enseñanza en la cual los estudiantes sean más activos y estén más involucrados en su aprendizaje (McDermott & Redish, 1999; Zollman, 1990, 1996). Este movimiento ha tenido efectos positivos. Es el caso de la Fundación Nacional de la Ciencia, que ha proporcionado financiamiento a profesores y departamentos (Suter & Narayama, 2006) para diseñar e implementar transformaciones a los cursos de ciencias que ayuden a mejorar el aprendizaje de los estudiantes, así como su actitud hacia la ciencia (e.g., Hilton, 2002; Hestenes, 1992, 2002; Rebello, 1999, 2000; Redish, 2000; Tien, Roth & Kampmeir, 2002; Zollman, 1990, 1997).

Cuando nos detenemos a analizar y encontramos que hay apoyo económico e interés de la comunidad por transformar la enseñanza tradicional de las ciencias contables y además que se han multiplicado los esfuerzos en este sentido, cabe entonces hacer uso de las comunidades de indagación bajo la concepción de Cárdenas L.R (2016), quien hace las siguientes preguntas: ¿Qué tipo de estrategias, técnicas, métodos y prácticas ayudan a comprender la necesidad de estudiar las transformaciones instruccionales de los procesos de internacionalización del currículo de forma sistemática y con marcos de referencia conceptual y metodológicamente correctos? ¿Qué tipo de diseños son los adecuados para proponer ideas para mejorar las transformaciones instruccionales de los procesos de internacionalización del currículo en el campo de las ciencias contables? ¿Qué tipo de fundamentación teórica y conceptual sirve de estructura a la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo en el campo de las asesorías contables? La pregunta crítica que nos acompaña es el cuestionarnos si todas estas transformaciones que buscamos y ejecutamos están teniendo el impacto esperado para poder hablar de un currículo internacional.

El tomar conciencia de que antes de nuestro interés manifiesto por identificar estrategias de enseñanza de procesos de internacionalización del currículo en el campo de las ciencias contables han existido propuestas financiadas para impulsar innovaciones instruccionales en cursos de las áreas básicas de las ciencias contables y su impacto en el aprendizaje de los estudiantes de administración, cuyo objetivo, entre otros, es la evaluación rigurosa de los reportes en los que se describe el uso de transformaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo en diferentes disciplinas, incluyendo las llamadas “el corazón de la profesión” y de las ciencias contables. Una parte de nuestro proyecto tiene como fin esencial conducir a una meta análisis de los diferentes estudios que se han

llevado a cabo para estudiar los efectos de las transformaciones instruccionales de los procesos de internacionalización curricular y de los aprendizajes de los estudiantes. Uno de los productos de este proyecto será la integración, síntesis e interpretación de estos efectos para la disciplina estudiada (la contaduría pública), con base en un conjunto de estudios seleccionados por sus características conceptuales y metodológicas.

Este texto nos orienta con el propósito de describir de manera particular, y muy especialmente, el relatar sobre la aproximación que se está utilizando para llevar a cabo la evaluación de estos reportes en el proyecto que ejecutamos y que acá compartimos por medio de estas líneas. El texto tiene tres propósitos: primero: exponer argumentos que ayuden a comprender la necesidad de estudiar estas transformaciones instruccionales de los procesos de internacionalización del currículo de manera sistemática y con marcos de referencia conceptual y metodológica correctos. Segundo: presentar una caracterización de las diferentes transformaciones de la internacionalización curricular que se han encontrado en los diversos reportes que se hacen de las asignaturas que estructuran las áreas básicas en las ciencias contables. Tercero: proponer ideas que puedan ayudar a diseñar estudios conceptual y metodológicamente apropiados en función de la internacionalización.

Por otro lado, en nuestro estudio hemos bosquejado la siguiente ruta metodológica de trabajo, con las siguientes partes: un primer apartado nos provee un marco conceptual y metodológico para evaluar la eficacia de las transformaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo junto con argumentos que ayuden a entender la necesidad de dichos marcos. Un segundo apartado presenta una caracterización de las transformaciones instruccionales de los procesos de internacionalización curricular encontradas en reportes en las ciencias contables. Un tercer apartado muestra algunos resultados de la aplicación parcial de los marcos de referencias propuestos en el área de interés. Y el último apartado ofrece algunas sugerencias para mejorar el estudio de innovaciones instruccionales de los procesos de internacionalización del currículo en el campo de las ciencias contables hoy.

Metodología

Para lograr el objetivo propuesto, el proyecto tiene como enfoque metodológico el hermenéutico, buscando el sentido de los conceptos clave, y querer obtener a partir de este enfoque una serie de argumentos que ayuden a

comprender la necesidad de estudiar las transformaciones instruccionales de los procesos de internacionalización del currículo de forma sistemática y con marcos de referencia conceptual y metodológicamente correctos; así como presentar una caracterización de las diferentes transformaciones de los procesos de internacionalización curricular que se han encontrado en los diversos reportes que se presentan al interior de las áreas básicas de las ciencias contables, e igualmente, proponer ideas que puedan ayudar a diseñar estudios conceptual y metodológicamente apropiados en función de la internacionalización.

Para ser fieles a lo propuesto, se hace uso de una serie de premisas que nos permiten estructurar este escrito. Además, se asume el enfoque de carácter mixto, dado que presenta componentes tanto de investigación cualitativa como cuantitativa.

Las investigaciones mixtas se justifican porque son complementarias y proveen diferentes tipos de conocimientos y ventajas al investigador, como, por ejemplo, el aporte de información detallada y nuevos enfoques de la investigación (Binda & Benavent, 2013; Boeije, 2009; Eriksson & Kovalainen, 2008; Flick, 2014). Además, cada metodología tiene fortalezas que se aprovechan mejor y debilidades que se minimizan al utilizarlas de manera integrada (Gill & Johnson, 2010). Así mismo, algunos métodos son mejores para obtener distintos tipos de información.

Este desarrollo cobra vital importancia para los involucrados en el proceso investigativo, en tanto se tiene en cuenta gran parte de la información utilizada en el desarrollo del quehacer como docente de educación superior en una institución como la Universidad de Envigado, que retoma la experiencia vivida en los distintos cursos de procesos de seminario investigativo, fundamentación epistemológica, teoría contable y metodología de la investigación y del rol que se desempeña en la institución objeto de estudio con miras a la internacionalización de lo que hacemos. Así, este proceso se asume desde la perspectiva de la investigación etnográfica, a la cual se recurre “para presentar una imagen de la vida, del quehacer, de las acciones, de la cultura, de grupos en escenarios específicos y contextualizados” (Bernal, 2010, citando a Dennis & Gutiérrez, 2002).

En este contexto de actuación, el investigador se involucra en tanto pertenece la mayoría del tiempo al entorno, conviviendo en el sitio de investigación, donde comparte con las personas que hacen parte del objeto de estudio, desde donde cumple un doble rol, el de partícipe del grupo y el de investigador, con el objeto de interpretar los rasgos característicos y la dinámica propia

del grupo y su relación con la oficina de internacionalización. En este orden de ideas, los investigadores hacen parte de los esfuerzos de la pedagogía de la gestión la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo. Un acercamiento a la metodología de las ciencias contables, desde lo conceptual, lo teórico y lo procedimental en la educación superior, se involucran en las actividades propias de ella y específicamente en la dimensión de internacionalización, lo que les permite obtener un conocimiento del estado de las mismas, así como también, desde su rol como investigadores, se encargan de aplicar a los integrantes del quehacer de la consulta contable (estudiantes, egresados, asesores, administrativos y empresarios) los instrumentos para obtener la información necesaria y suficiente para el desarrollo de lo que se configura en este escrito.

En relación con lo anterior se realizaron encuestas, entrevistas y reuniones de grupo con los actores involucrados: jefes de las oficinas de internacionalización, coordinadores académicos y administrativos, docentes asesores, egresados, estudiantes y expertos en internacionalización curricular. Desde el punto de vista cuantitativo, la recolección de los datos se realizó por medio de encuestas, que se aplicaron a los participantes en el proceso investigativo; por la observación directa, producto de la experiencia de los investigadores en el día a día propio del ejercicio de su cargo como docentes de tiempo completo de la IUE; y mediante el análisis de documentos, proveniente de registros históricos por parte de la Oficina de Relaciones Internacionales, ORI, reportes que a su vez complementan y contrastan la información para el proceso de indagación en su etapa de análisis, lo que permite formular conclusiones y dejar planteado nuevos parámetros para la discusión en este estudio.

Descripción de población y muestra

El campo de actuación que soporta este quehacer investigativo se centra en la Institución Universitaria de Envigado, IUE, institución pública de carácter municipal, ubicada en el sur del Valle de Aburrá antioqueño, creada en 1995 y que alberga a la Facultad de Ciencias Empresariales y los programas académicos de Contaduría Pública y Administración de Negocios Internacionales, siendo este último en el cual están inscritos los cursos objeto de este análisis y que soportan los procedimientos que permiten el análisis y la explicación de los datos involucrados, como son el taller de lectoescritura que se imparte a los estudiantes de los dos programas en el primer semestre

de cada programa académico, y el seminario investigativo y/o Metodología de la investigación, que se ofrece en el quinto semestre del plan de estudio de los programas en referencia. Además el taller de géneros escriturales al interior del programa “Tales y Pascales”. Estos programas tienen como base a los actores que participan en el desarrollo de los procesos de internacionalización, como lo son el jefe de humanidades, el jefe de la Oficina de Relaciones Internacionales, ORI, el equipo de docentes asesores en internacionalización, los estudiantes, los coordinadores de las áreas de básicas y sociohumanísticas y los egresados.

Para una mejor comprensión de la fase procedimental es necesario definir la población en dos grupos, de acuerdo con el enfoque cualitativo o cuantitativo. En este sentido, se viabiliza el uso de las herramientas propias del enfoque etnográfico, en el cual se tienen en cuenta percepciones de los coordinadores de área, así como del equipo de docentes asesores de la oficina de internacionalización, quienes hacen uso del legado que sistematizan, documentan y registran en el tiempo de hacer uso de la función y rol de coordinación y asesorías en el campo de referencia (áreas básicas, humanidades o sociohumanísticas), con evaluaciones registradas a los estudiantes en los últimos dos años (2016 a 2018) y conversaciones efectuadas con los egresados para ir configurando nuestra unidad de análisis a partir del quehacer de la ORI.

En el mismo sentido, en el ámbito cuantitativo se estudió la población de estudiantes de los cursos en referencia al taller de lectoescritura y seminario investigativo y/o Metodología de la investigación, y taller de géneros escriturales, en los que han estado matriculados en los dos periodos de análisis para este proceso de indagación, que para el caso son 117 estudiantes. La selección de las asignaturas en referencia se hace porque son los cursos que por docencia directa se han asignado en el plan de trabajo anual y el taller por hacer parte del programa de permanencia denominado PAPU, y que soportan los parámetros de internacionalización requeridos.

Respecto al equipo de docentes asesores asignados a la jefatura de la Oficina de Relaciones Internacionales, así como a la de humanidades, son en conjunto diez, por su compromiso e idoneidad en el desempeño de sus funciones como docentes catedráticos e igual comportamiento con los docentes coordinadores de las áreas básica y sociohumanística en tanto llevan años acumulados y conocen la trayectoria de desempeño de los estudiantes, al igual que tienen el conocimiento de la estructura organizativa de la Facultad de Ciencias Empresariales y han servido la cátedra de las asignaturas

en referencia, ellos son contratados por la institución para el seguimiento, guía, acompañamiento y evaluación de los estudiantes que en ocasiones van al Programa de Permanencia Universitaria(PAPU), o sirven en los talleres de refuerzo académico que instaura la institución para acompañar a los estudiantes en riesgo académico, e igualmente se determinan 15 estudiantes egresados. Esta muestra se decidió determinar de forma intencional y a conveniencia, por ser el equipo que conoce a probidad el objeto de estudio.

TABLA: Población y Muestra		
Actores	Población	Muestra
estudiantes	117	40
Jefe Oficina de Relaciones Internacionales-ORI, jefe de humanidades, docentes asesores, coordinadores del área	14	14
Egresados	15	15
empresarios	10	5

Fuente: Cárdenas Londoño Rogelio (2018). Docente asociado de tiempo completo en la Facultad de Ciencias Empresariales, Institución Universitaria de Envigado, IUE. Envigado.

Con el ánimo de contrastar la validez de los instrumentos, se lleva a cabo una evaluación de la pertinencia y la claridad que estructura a los mismos con expertos en el tema de referencia y en investigación. De este proceso se emitieron recomendaciones y conceptos técnicos que ayudaron al mejoramiento de los instrumentos.

Resultados y derivaciones

Para ir cerrando la finalización de este proceso investigativo en estudio es importante hacer una conceptualización de la concepción de la didáctica de la gestión de la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo en el campo de las ciencias contables y poder materializar el propósito de presentar argumentos que ayuden a comprender la necesidad de estudiar la gestión de las transformaciones instruccionales de manera sistemática y con marcos de referencia conceptual y metodológica correctos; así como presentar una caracterización de las diferentes transformaciones de los procesos de internacionalización curricular que se han encontrado en los diversos reportes que se hacen desde la oficina de

internacionalización y desde la consulta contable; y finalmente, proponer ideas que puedan ayudar a diseñar estudios desde un enfoque conceptual y metodológicamente apropiados, en términos de ganar claridad en el análisis de los resultados obtenidos como cierre del proceso de rastreo de antecedentes empíricos.

Un marco conceptual y metodológico para evaluar la evidencia de la eficacia de las innovaciones instruccionales

En el proyecto que ejecutamos llamamos al conjunto de estrategias usadas en las transformaciones de los procesos de internacionalización del currículo a partir de los cursos que por docencia directa se imparten en la Facultad de Ciencias Empresariales y que nos llevan a reflexionar acerca de la “didáctica de las innovaciones instruccionales”. Elegimos este nombre por lo siguiente: la concepción que tenemos respecto a innovación es que ella implica la idea de cambio planeado a través del estudio permanente y la experimentación al interior del aula de clase.

Para darnos cuenta de que las innovaciones a que hacemos alusión, las instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo, pueden producir los resultados esperados, estas deben tener un fundamento teórico y estar ligadas con los principios del aprendizaje, denominados activo, significativo y transferible (Bransford, Brown & Cocking, 1999).

Se hace necesario explicitar el fundamento teórico de las innovaciones en tanto no solamente ayudan a esclarecer la naturaleza de la innovación, sino a tener claridad de sus características críticas y de los resultados que pueden esperarse de ellas. Utilizar una innovación sin saber por qué funciona tiene al menos dos implicaciones: la primera es de corte mecánico, en tanto se desconocen sus componentes y partes críticas para que esta tenga el impacto esperado; y la segunda es de alto riesgo en función de una implementación con poca fidelidad. Como se podrá colegir de esto, es que ellas pueden reducir la efectividad de la innovación en el campo de la internacionalización del currículo contable.

Si hacemos una ubicación de contexto, al interior de la concepción del aprendizaje activo (*active learning*), vemos como este se concibe y se entiende al interior de los cursos de enseñanza-aprendizaje, en los cuales los alumnos realizan actividades relacionadas con el desarrollo del curso mismo, en forma individual o en compañía, y puede implicar el dar res-

puesta a preguntas o aplicar procedimientos aprendidos o proporcionados para buscar las soluciones más pertinentes, o interpretar observaciones o datos experimentales, bajo la supervisión del profesor o docente, o sea, el estudiante hace algo más que solo escuchar al profesor dictando su clase (Felder, 2006).

Se infiere de lo anterior y da pie para seguir afinando uno de nuestros interrogantes: ¿Qué tipo de fundamentación teórica o conceptual sirve de base a estas transformaciones en los procesos de internacionalización del currículo en los programas de las ciencias contables?

Aprendizaje activo

Cuando nos acercamos a un constructo como el de aprendizaje activo vemos que este concepto está tomado de la psicología educativa en el enfoque cognitivo. Es un concepto ligado a actividades que ayudan al estudiante a tomar control sobre su aprendizaje (Bransford, Brown & Cocking, 1999). Los resultados en este proceso de investigación que subyace a este escrito acerca del aprendizaje han enfatizado en la importancia de que los estudiantes puedan reconocer lo que entienden y lo que no, y cuándo necesitan de más información para entender mejor un contenido específico. Muchas de las actividades críticas que ayudan al aprendizaje activo se han estudiado en psicología cognitiva bajo el rubro de “metacognición”, entendida como esa habilidad de las personas para monitorear y regular su nivel actual de comprensión y ejecución, y de predecirla en diversas tareas (Bransford, Brown & Cocking, 1999).

Surge otro de nuestros interrogantes: ¿Qué estrategias pueden ayudar a los estudiantes a reconocer si entienden o no el significado de lo que otros dicen, escriben o explican en lengua nativa o extranjera? Desde el punto de vista de la enseñanza, una aproximación congruente con el aprendizaje activo debe ser congruente con una aproximación metacognitiva del aprendizaje que involucre ayudar a los estudiantes a “hacer sentido” de lo que leen, escuchan y observan al autoevaluarse en una lengua extranjera, al reflexionar acerca de lo que les funciona o no, y al buscar estrategias para mejorar su comprensión y ejecución en el campo de desempeño, caso lo contable.

Hay evidencia de que estas prácticas incrementan no solo el aprendizaje, sino su transferencia a nuevos contextos y situaciones (Palincsar & Brown, 1984; Scardamalia *et al.*, 1984). La importancia de la autorregulación es tal, que se ha considerado uno de los principios fundamentales del aprendizaje (Bransford, Brown & Cocking, 1999). La discusión sobre las condiciones

para que este principio se implemente en el salón de clase escape al enfoque de este texto, pero son, sin duda, importantes de considerar cuando se habla de aprendizaje activo en el contexto de la enseñanza de cualquiera de las disciplinas que hacen parte de las llamadas ciencias empresariales, la administración, la economía y la contabilidad.

Otro de los interrogantes que nos hacemos, y bajo la concepción de comunidad de indagación esbozada por Cárdenas L.R. (2016), es ¿cuántos profesores que implementan “aprendizaje activo” conocen el fundamento teórico del mismo y, por lo tanto, implementan actividades coherentes con una aproximación metacognitiva y autorreguladora, y en especial en segundo idioma?

La respuesta es incierta por varias razones.

Primero, la mayoría de los reportes analizados no proveen información suficiente sobre la fundamentación teórica de la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo en cuestión, cualquiera que esta sea. Muchos reportes se limitan a frases como “sabe que los grupos de trabajo pequeños son efectivos, y algunos autores han encontrado que la implementación de grupos pequeños es efectiva y en especial si es en otro idioma”. Segundo, la mayoría de los reportes analizados no proveen información suficiente acerca de las características críticas de la innovación en cuestión. El lector difícilmente puede saber cuáles son los componentes esenciales de la innovación que se implementó.

Por ejemplo, en un reporte acerca del uso de grupos pequeños de trabajo es difícil responder a preguntas como las siguientes: ¿Cómo se determinaron los grupos pequeños de trabajo, fue el profesor o fue autoselección? ¿Cuántos miembros tenían los grupos? ¿Hubo un entrenamiento para trabajar en grupos? ¿Los miembros del grupo sabían lo que se espera de ellos? ¿Los grupos eran heterogéneos u homogéneos con respecto al nivel de ejecución? ¿Hubo roles asignados para cada miembro del grupo? ¿Hubo monitoreo continuo de los grupos? ¿Los grupos llevaron las actividades de acuerdo con lo esperado? ¿Participaron todos los miembros del grupo en la actividad en cuestión? Pareciera ser que se da por hecho que todos los lectores tuvieran el mismo entendimiento de lo que son los grupos pequeños. Más aún, pareciera que grupo pequeño es sinónimo de aprendizaje colaborativo, o peor, aprendizaje activo. El uso de grupos pequeños tiene toda una fundamentación teórica que pocas veces es explícita en los reportes, con excepciones (Heller & Hollabaugh, 1992).

Tercero, si la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo en cuestión tiene el impacto esperado de acuerdo con

la teoría es, en general, difícil de saber porque la mayoría de los reportes no incluyen la medición del aprendizaje o de las actitudes de los estudiantes. Si se utilizó un instrumento para medir aprendizaje o actitudes, no hay información acerca de la calidad técnica de los instrumentos utilizados (*i.e., validez y confiabilidad*). Más aún si los reportes de innovaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo que involucran estudios en los cuales se comparan grupos con o sin la implementación de la innovación. Por lo tanto, muchas hipótesis alternas pueden generarse para explicar los resultados, positivos o no.

En suma, la calidad de la información de los reportes es tal que el lector difícilmente puede llegar a conclusiones acerca de qué tanto los autores conocían los fundamentos teóricos de la innovación o si diseñaron la innovación en correspondencia con la teoría, o de cuáles fueron las características críticas de la innovación, o de qué tan válidos y confiables son los resultados presentados, si acaso se presentan cierto tipo de resultados.

Dimensión conceptual

Centrados en la dimensión conceptual y queriendo evaluar una didáctica de la gestión de la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo vemos que se deben considerar al menos tres aspectos de tipo conceptual, y es justo desde esta dimensión que nos planteamos otras de nuestras inquietudes: ¿Cuál es la fundamentación teórica de la didáctica de la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo contable? ¿Cuáles características críticas se deben considerar en el diseño y la implementación de la gestión de la innovación en el campo de la internacionalización curricular? ¿Qué impacto debe esperarse en el aprendizaje de los alumnos (o en sus actitudes), de acuerdo con la teoría que nos sirve de referencia para la internacionalización del currículo en el campo de las ciencias contables?

Las respuestas a estas preguntas tienen que surgir de la investigación que se ha llevado a cabo en educación y en psicología cognitiva y de lo que ahora sabemos acerca de cómo aprende la gente. Ahora se sabe más sobre la memoria y el papel de la estructura del conocimiento en la comprensión y el pensamiento, la importancia de la metacognición y la autorregulación en el control del aprendizaje, el análisis de solución de problemas y razonamiento, o la ejecución de los expertos.

Es a partir de esta información que se han propuesto tres principios fundamentales del aprendizaje que nos ayudan a ganar comprensiones. El primero se plantea teniendo en cuenta el nivel de comprensión que traen los alumnos a la clase; el segundo analizando el papel que desempeñan los marcos conceptuales y el conocimiento que realiza lo factual en la comprensión; y tercero sopesando la importancia del automonitoreo, el autocontrol, esa gran responsabilidad de tomar control sobre su propio aprendizaje.

Con base en estos principios fundamentales se determinan unas características críticas que hacen presencia en el diseño de los ambientes de aprendizaje al interior de procesos de internacionalización curricular, en estrecha relación con la concepción pedagógica y su campo de actuación en relación con el salón de clase, bajo la concepción de Bransford, Brown & Cocking (1999), entendido este como ese espacio que reclama mayor tiempo para la permanencia cuando se está en procesos formativos presenciales. Veamos: los ambientes en el salón de clases tienen que estar: primero, centrados en el aprendizaje: se debe prestar atención a las preconcepciones y a lo que los estudiantes piensan y saben; segundo, centrados en el conocimiento: enfocarse en qué se enseña, por qué se enseña y cuál es la evidencia de que algo se ha comprendido profundamente; tercero, centrados en la evaluación: proveer suficientes oportunidades para hacer evidente lo que los estudiantes piensan y entienden; y cuarto, centrados en una comunidad de aprendizaje: promover una cultura en que exista el respeto para preguntar y tomar riesgos para decir lo que se piensa.

Son todas estas bases conceptuales las que nos permiten sostener que la gestión de las innovaciones instruccionales en los procesos de internacionalización curricular debería estar relacionada de alguna manera con los tres principios fundamentales del aprendizaje que se han establecido y con las características de diseño del salón de clases. Varios aspectos de las innovaciones se pueden analizar de acuerdo con estos principios y con las características de diseño.

Surge entonces una serie de cuestiones que esbozamos a continuación y que nos plantean búsquedas sistemáticas que nos pueden guiar para la evaluación conceptual de la gestión de las innovaciones instruccionales en el campo de la internacionalización del currículo en las ciencias contables.

¿Cómo considera la innovación las preconcepciones y lo que los estudiantes piensan y saben con relación a lo que les incumbe en términos de la internacionalización curricular?

¿Qué oportunidades brinda la innovación para el desarrollo de la autorregulación o automonitoreo?

¿Qué oportunidades provee la innovación para que los estudiantes hagan explícito lo que piensan y su nivel de comprensión?

¿Qué oportunidades provee la innovación para que los estudiantes discutan sus concepciones con base en el razonamiento lógico y la evidencia?

¿Qué características tiene la innovación para ayudar a los estudiantes a formar marcos conceptuales y relacionar conceptos críticos?

¿Cómo apoya la innovación una comunidad de aprendizaje?

¿Cómo está diseñada la innovación alrededor de lo que los estudiantes traen al salón de clases?

¿Cómo está diseñada la innovación alrededor de las concepciones erróneas que los estudiantes tienen comúnmente acerca de un concepto crítico?

¿Qué características, de acuerdo con los principios de aprendizaje y las características de diseño del salón de clases, se requieren para que la implementación de la innovación se realice con fidelidad?

A esta altura del escrito y con los planteamientos esbozados se van teniendo claridades y comprensiones que nos permiten sostener que la gestión de las innovaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo deben diseñarse con fundamentos teóricos más profundos que vayan más allá de poner a trabajar a los alumnos en pequeños grupos o llevar a cabo actividades que requieran de una ejecución más manual (*hands on activities*). Lo que realmente importa son las características de las tareas que los alumnos realizan y qué se hace con las estrategias utilizadas por ellos (e.g., discusión que ponga en evidencia sus concepciones para poder ajustar la instrucción de manera adecuada a los requerimientos de la internacionalización).

De igual forma, se gana en comprensión en tanto el diseño de las innovaciones tiene además que considerar los componentes críticos de la innovación. La identificación de los componentes críticos de la innovación incrementa no solo la probabilidad de que la implementación de la innovación se realice con mayor fidelidad, sino de que el estudio de la innovación se realice más sistemáticamente. Por ejemplo, con repeticiones directas (exactamente el mismo tratamiento), o sistemáticamente las características de los componentes críticos de la innovación en cada ocasión que se da un curso o se asume una dimensión de la internacionalización del currículo.

Dimensión metodológica

De igual forma, centrados en la dimensión metodológica cabe la autorreflexión: ¿Por qué investigar los efectos de la gestión de las innovaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo contable?

Tal vez, convencidos y seguros del camino recorrido hasta esta instancia, veamos cómo el diseño y la implementación de innovaciones solamente tienen sentido si hay una prueba de que tienen impacto en el aprendizaje de los estudiantes (y/o en sus actitudes hacia las ciencias contables).

Si la gestión de las innovaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo funciona o no, no es una cuestión de fe, de intuición, o de ganas de que funcione, es una cuestión de acumular evidencia de que funciona. Nos corresponde aunar esfuerzos para sistematizar, documentar y registrar lo que hacemos en el día a día en función de la internacionalización como dimensión formativa, los que tenemos como oficio el ser docentes de lo superior. La historia nos ha enseñado que los efectos de una intervención no son universales. No son ciertos para todos, en todas las condiciones son universales. No son ciertos para todos, en todas las condiciones, para todos los tipos de personas, y en cualquier tiempo. Por lo tanto es importante saber qué innovaciones funcionan, para quién, por qué, en qué condiciones, con cuáles componentes críticos mínimos de la intervención y en qué tipo de resultados se observa más el impacto.

Por otro lado, si nos detenemos a valorar o a costear, entendemos que el costo de saber con más certeza cuáles innovaciones funcionan es menor que los costos involucrados en la implementación de innovaciones para las cuales no existe evidencia alguna de que funcionan.

También, vamos ganando mayores comprensiones que nos permiten aseverar que para enseñar más efectivamente cualquier disciplina científica es indispensable desarrollar una comunidad que comparta conocimientos de manera similar a cualquier comunidad científica, juzgando los estudios con los mismos estándares y en especial si estos son de carácter internacional, más que compartir únicamente experiencias, y además que identifiquemos claramente los procedimientos por implementar y ejecutar con nuestros alumnos y, asimismo, poder generar comunidad de pares foráneos y nacionales.

Desarrollar dicha comunidad requiere de los mismos instrumentos y estrategias científicas (e.g., observación, colección y análisis de datos), más que únicamente la intuición. Para mejorar la enseñanza de las ciencias con-

tables es importante que los profesores que nos reunimos en este evento académico vayamos más allá de las observaciones informales y consideremos desde una perspectiva más alineada una posición científica, y, asumiendo el principio de las comunidades de indagación (Cárdenas, 2016), planteemos permanentemente en función de los talleres de interrogación infinita la indagatoria que está mucho más acorde con la naturaleza de la ciencia.

Es entonces una invitación a que los profesores interesados en mejorar el aprendizaje de sus alumnos se piensen como científicos en ejercicio permanente y continuo, con respecto a la docencia y más cuando esta va teniendo visos de internacionalización.

Esperamos haber planteado el propósito de este escrito al presentar algunas condiciones necesarias para que el conocimiento acerca de cómo mejorar la enseñanza de las ciencias contables esté basado en la acumulación de evidencia y específicamente desde lo que compete con la dimensión de internacionalización de currículo.

Por otro lado, dejamos sentado que hablar ampliamente sobre metodología está fuera de los objetivos del texto, por lo tanto se mencionan apenas algunas condiciones y características generales que se deben considerar en el estudio de la gestión de las innovaciones instruccionales en las ciencias contables.

Por lo tanto la organización metodológica esbozada en este texto sigue la lógica utilizada que nos sirve para evaluar las características metodológicas de los reportes que se presentan en la consultoría contable de manera parcial: características del diseño del estudio y características de los instrumentos utilizados para medir el aprendizaje de los alumnos o sus actitudes hacia las ciencias contables.

Diseño de los estudios. ¿Cómo podemos saber si la gestión de las innovaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo y el mejoramiento del aprendizaje de los estudiantes está relacionada? En muchos de los reportes analizados a la fecha en el proyecto es común encontrar estudios en los cuales se aplicó la innovación a un grupo de estudiantes y la “evidencia” presentada del impacto de la innovación son las calificaciones de los alumnos, el porcentaje de respuestas correctas en un examen o los comentarios positivos de los alumnos (con citas textuales). ¿Cómo podemos concluir que la innovación fue la causa de las calificaciones o el porcentaje de respuestas correctas?

Calidad de los instrumentos. Cualquier cosa que existe, existe en cierta cantidad (Thorndike), y si existe en cierta cantidad es medible (Cronbach). La medición de cualquier constructo, como el aprendizaje o las actitudes de los alumnos, es importante porque ayuda a tomar decisiones más adecuadas.

Para saber si las innovaciones realmente tienen un impacto en el aprendizaje de los estudiantes es necesario tener evidencia de ello; es necesario medirlo. Se puede argumentar que la administración de exámenes o tests no es una opción adecuada porque quita tiempo, porque no les gusta a los alumnos, porque las pruebas de opción múltiple no miden realmente lo que ellos saben y pueden hacer.

Pensar que la única fuente de información sobre el aprendizaje de los estudiantes son pruebas de opción múltiple es limitar el uso de otras fuentes de información disponibles continuamente en el salón de clases (e.g., productos de los estudiantes). Lo que es importante es tener una pieza de información que permita saber si la innovación está teniendo un impacto, cualesquiera que sean los instrumentos seleccionados.

Cualquier instrumento de medición debería ser evaluado en dos características básicas: validez y confiabilidad. Validez se refiere a proporcionar evidencia de que lo que estamos midiendo es lo que realmente queremos medir. Confiabilidad se refiere a la consistencia de los resultados.

El enfoque del texto no permite dedicar una discusión a estos dos tópicos. Sin embargo, es importante saber que la calidad técnica de los instrumentos utilizados para medir el aprendizaje de los alumnos contribuye a determinar la calidad de los resultados reportados en un estudio. Pocos reportes proporcionan información con respecto a estos dos aspectos de los instrumentos.

Caracterización de la gestión de las innovaciones instruccionales en los procesos de internacionalización del currículo contable

Definir lo que es una innovación instruccional invita a revisar la concepción que asume la idea de que hay un solo tipo de innovación (e.g., aprendizaje activo o interacción en la cual el estudiante está involucrado) que abarca varias estrategias. O bien, diferentes autores interpretan las transformaciones instruccionales de manera diferente. Hake (1998) caracterizó los cursos innovadores en una ciencia alrededor de la idea de “interactive engagement”; mientras que otros autores han caracterizado los cursos innovadores como

aquellos en los que se utiliza la tecnología acompañada de aprendizaje colaborativo entre estudiantes (e.g., Dori & Belcher, 2005; Zollman, 1996). Más aún, diferentes autores, en diferentes o en la misma disciplina, interpretan los mismos conceptos de manera diferente (e.g., aprendizaje activo, aprendizaje cooperativo, aprendizaje colaborativo; ver Prince, (2004)).

En este texto entendemos por gestión de la innovación instruccional, bajo la concepción de Ruiz-Primo, Briggs & Chepard (2006), lo que implica un alejamiento de la cátedra como la estrategia instruccional única donde se personaliza la instrucción.

Lo que implica un cambio en el foco de atención en el salón de clases, del profesor al estudiante para que este tome conciencia sobre sus procesos de aprendizaje y aquel sobre sus procesos de enseñanza.

Lo que implica un apoyo a todas aquellas actividades que ayuden al estudiante a tomar control sobre su aprendizaje, o cuando ayudamos a promover el aprendizaje autónomo. Centrar estas tres premisas de forma ordenada es lo que nos inserta en el campo de la gestión de la innovación y del aprendizaje.

Después de un proceso iterativo de revisión de más de un centenar de reportes en los que se usaron diversas estrategias para transformar los cursos se identificaron cuatro tipos generales de innovaciones instruccionales: tareas orientadas conceptualmente, aprendizaje colaborativo, uso de tecnología acompañada de aprendizaje colaborativo y proyectos basados en indagación (Ruiz-Primo, Briggs, Shepard, Iverson & Huchton, 2008).

Para explicar las tareas orientadas conceptualmente debemos ubicarnos desde sus diseños: uno: desde la incitación a provocar el nivel de comprensión de los estudiantes de los conceptos clave; dos: desde poder identificar las concepciones erróneas comunes que impiden el aprendizaje de los estudiantes; tres: desde ayudar a los estudiantes con métodos para representar problemas y utilizar diversas aproximaciones para resolverlos; y cuatro: desde involucrar a los estudiantes en la solución de problemas de la vida cotidiana de manera creativa, a través de los cuales se demuestre comprensión efectiva y viable de lo aprendido.

Este proceso de investigación de la gestión de la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo, que tuvo como objeto de estudio la revisión de los reportes que se llevan a cabo desde la consulta contable como unidad de organización curricular, encuentra como hallazgo tres tipos de tareas orientadas conceptualmente: la solución de los problemas, los inventarios conceptuales y los mapas conceptuales.

La solución de los problemas implica para el profesor plantear verdaderos problemas que están referidos a la vida cotidiana de la profesión, los cuales requieren soluciones creativas que reflejen una comprensión integral de lo aprendido. Lo más recomendado es que el estudiante grafique el problema para dejar ver sus comprensiones.

Frente a los inventarios conceptuales o la identificación de las palabras clave en relación con el tema de interés, hay que ubicarse en la construcción de un glosario de palabras conocidas o desconocidas. El propósito fundamental de los inventarios conceptuales es ayudar a identificar concepciones erróneas y comunes en los estudiantes; por ende su valor diagnóstico es alto. Los inventarios también se usan para dirigir la atención de los estudiantes a aspectos críticos de los conceptos y para que los profesores tengan una idea de lo que los estudiantes están aprendiendo durante la instrucción.

Los mapas conceptuales hacen referencia a aquellas tareas en las que se les pide a los estudiantes que representen gráficamente las relaciones entre conceptos críticos explicando cómo estos conceptos se relacionan. Estas representaciones gráficas ayudan a identificar relaciones entre conceptos que son inadecuadas, ayudando a los profesores a tomar decisiones instruccionales.

Llegando a feliz término en el proyecto de gestión de la innovación e instrucción en los procesos de internacionalización del currículo y la derivación a partir de la gestión de la innovación en el campo de las ciencias contables consideramos estos aspectos críticos relacionados con el proceso de instrucción de las tareas orientadas conceptualmente. La implementación de la tarea tiene que dar la oportunidad para discutir las estrategias, las soluciones y los razonamientos de forma que se permita explicitar las concepciones de los estudiantes y discutir las con base en evidencia y razonamiento en una lógica configuracional sin perder la perspectiva de la dimensión internacional. El poner a discusión y análisis lo presentado en estas páginas implica invitar a la reflexión y a que las concepciones puedan ser revisadas a la luz del acervo de evidencias que se tengan y poder sostener que la didáctica de la gestión de la innovación instruccional en los procesos de internacionalización del currículo en el campo de las ciencias contables es un reto por asumir y una tarea por hacer, y que justo eso es lo que pretendemos generar con ustedes en este espacio como miembros de la comunidad REDSICON (Red de Investigadores y Semilleros del Campo Contable).

Referencias

- ALLISON, K. (2005). "Secrets from the Innovation Room: How to Create High-Voltage Ideas That Make Money, Win Business, and Outwit the Competition". United States: McGraw – Hill.
- BARGE-GIL, ANDRÉS, SANTA-MARÍA, LLUÍS AND MODREGO, AURELIA. (2011). "Complementarities between Universities and Technology Institutes: New empirical lessons and perspectives". *European Planning Studies*, 19(2). Págs.195-215.
- ARCINIAGAS DUQUE, MERCEDES. (Sfr). "Prehistoria General, Americana y de Colombia". Bedout S.A, Medellín, Colombia. Pág. 81.
- BUENO, E. (1999). *La gestión del conocimiento: Nuevos perfiles profesionales*. Recuperado el 10 de junio de 2011, de SEDIC- Asociación Española de Documentación e Información: <http://www.sedic.es/bueno.pdf>
- CAMPO, V. RAFAEL Y RESTREPO J. MARILUZ. (1993). Un modelo de seminario para estudios de posgrado. Maestría en Educación, Facultad de Estudios Interdisciplinarios, Pontificia Universidad Javeriana. Santafé de Bogotá.
- CÁRDENAS L., R. (2009). "La pregunta, un instrumento forjador de sentido: una ventana al mundo de las comunidades de indagación, un taller de interrogación infinita". En: *Revista Conciencia Empresarial*. No 3. Julio a diciembre, Facultad de Ciencias Empresariales, Institución Universitaria de Envigado, IUE. Envigado-Antioquia.
- CÁRDENAS L., R. (2016). *Cultura del conocimiento, una búsqueda que da sentido*. Primera edición, Editorial L. Vieco, S.A.S. Medellín.
- CARRIÓN MAROTO, J., & ORTIZ de URBINA, M. (2000). *Gestión del conocimiento*. (F. I. Conocimiento, Ed.). Recuperado el 01 de junio de 2011, de *La Teoría de recursos y Capacidades y la gestión del Conocimiento*: <http://www.gestiondelconocimiento.com/getpdf.php?id=213&colaborador=jcarrión>
- DRUCKER, P. F. (2002). *"The Discipline of Innovation"*. Harvard Business Publishing.
- ESCORSA Castells, P. (1997). *Tecnología e innovación en la empresa. Dirección y gestión*. España: Editorial.
- FERNÁNDEZ, C. (2003). *Conocimiento para innovar*. *Revista Sistema Madrid*. Revista de investigación en gestión de innovación y tecnológica.

- IVANCEVICH, J. M., Lorenzi, P. Kin-
ner, S. J. y Crosby P. B. (1997). *Ges-
tión, calidad y competitividad*. Pri-
mera edición en español. España:
McGraw – Hill Interamericana.
- RODRÍGUEZ P., J. (2004). “Sobre
creatividad e innovación”. *Revista
Sistema Madrid*. Revista de investi-
gación en gestión de innovación y
tecnológica.
- RODRÍGUEZ P., J. (2003). “La innova-
ción desde la perspectiva del cono-
cimiento”. *Revista Sistema Madrid*.
Revista de investigación en gestión
de innovación y tecnológica.
- SANTOS, J. A. (2004). *La Ruta: Un
mapa para construir futuros*. El Sal-
vador: Editorial de la Universidad
de El Salvador.
- SANTOS, J. A. (2006). *El Retcambio.
Un contrajuego de posibilidades*.
- TREJO DELARBE, R. (2001). “Vivir
en la sociedad de la información: or-
den global y dimensiones locales en
el universo digital. (I. C. Organiza-
ción de Estados Iberoamericanos
para la Educación, Ed.). *Revista ibe-
roamericana de ciencia, tecnología,
sociedad e innovación*(1).
- NIETO, MARÍA JESÚS, SANTAMA-
RÍA LLUÍS AND FERNÁNDEZ
ZULIMA. (2012). “Understanding
the innovation behavior of family
firms”. *Journal of Small Business Ma-
nagement*, forthcoming.
- LLUÍS SANTAMARÍ, MARÍA JESÚS
NIETO and IAN MILES. (2012).
“Service innovation in manufactu-
ring firms: evidence from Spain” *Te-
chnovation*, 32: 144-155.
- YIN, R. K. (1981). “The Case Study
as a serious Research Strategy”. En:
*Knowledge, Creation, Diffusion, Uti-
lization*.
- YIN, R. K. (1994). *Case Study Rese-
arch: Design and Methods*. Beverly
Hills, C.A. Sage.

2

ARTÍCULO

Administración empresarial y racionalidad política: Una propuesta moral para un país en post-acuerdo

Israel Josías Lora Padilla^a

Información del artículo

Recibido: 30 de noviembre de 2018

Aceptado: 18 de febrero de 2019

Clasificación JEL:

M14, Q56

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n19a2>

Sugerencia de citación

• Lora, Padilla.I.J (2019) Administración empresarial y racionalidad política: Una propuesta moral para un país en postacuerdo. Revista Visión Contable, 19, 32-49. DOI: 10.24142/rvc.n19a2

Business administration and political rationality: A moral proposal for a post-agreement country

RESUMEN

En la década de los años cincuenta, Colombia estuvo marcada por la aparición de los ahora ex-guerrilla colombiana FARC-EP, como fruto de la exclusión política, distribución desigual de tierras, injusticia social, entre otros, lo cual nos ha llevado a hablar de un conflicto armado de más de cincuenta años. Todo esto sustenta el punto de vista que la guerra está destruyendo la vida, y acciones como las prácticas contables no deben conservar este orden. En armonía con estos antecedentes, esta investigación tiene como objetivo demostrar los principios éticos determinantes en la disciplina contable, y formular giros epistemológicos como praxeológicos para la construcción de paz desde la profesión, para esto se realizó una investigación con un marco teórico desde distintas disciplinas, donde se pudo observar los alcances de la voluntad humana, el desarrollo profesional en armonía del entorno político-social y decisiones gerenciales, para después de esta manera fundar la investigación y así terminar con las conclusiones.

Palabras clave:

Sujeto contable, Responsabilidad social empresarial, voluntad, libertad

SUMMARY

The decade of the fifties, Colombia was marked by the apparition of the now ex-Colombian guerrilla FARC-EP, as a result of political exclusion, unequal land distribution, social injustice, among others, which has led us to speak of an armed conflict of more than fifty years. All this supports the point of view that war is destroying life, and actions such as accounting practices should not preserve this order. In harmony with this background, this research aims to demonstrate the ethical principles that determine the accounting discipline, and formulate epistemological and praxeological turns for the construction of peace from the profession, for this research was conducted with a theoretical framework from different disciplines, where it was possible to observe the scope of the human will, the professional development in harmony of the political-social environment and managerial decisions, and then to base the investigation and thus finish with the conclusions.

Key words:

Accounting subject, corporate social responsibility, will, freedom.

^a Estudiante del programa contaduría pública universidad del Atlántico. Miembro grupo de investigación Intellectus Graecus Latinus. irra.18@hotmail.com. <https://orcid.org/0000-0001-7927-3295>

Introducción

Una de las consecuencias de la economía política de K. Marx después de sus escritos clásicos¹ donde ya es bien conocida la premisa que la economía tiene lógicas implicaciones en el destino y el movimiento de los pueblos; cabe mencionar que los problemas del fenómeno económico, ético y político han sufrido gran impacto en la sociedad, dicho de otra manera en este juego entran temas de gran interés tales como la repercusión en la transformación del hábitat de los seres vivos, condiciones de vida donde transcurren las actividades físico-biológicas, la contabilidad al servicio del capital² y si esta cumple una función social que beneficia a un amplio sector de la sociedad.

De ahí que las sociedades modernas actuales se han caracterizado por una ética autoritaria que ha permeado las diversas instituciones y estamentos: El estado, la familia, la empresa, la política y la universidad; todos los aspectos de la sociedad están deshumanizándose, por lo tanto una ética o actitud humana que permita pensarse ante la inconformidad, una que supere todas las relaciones sociales del estado³ terminando con una consigna que establece las relaciones políticas, sociales, con la naturaleza y un medio para defenderlo de acuerdos a unos ideales y necesidades sociales, se convertirá en la propuesta ética desde las prácticas profesionales de la disciplina contable para la construcción de un país en post-acuerdo.

Formulación del problema: cuadro general de la ética empresarial

La ética empresarial, restringe su uso al manejo de recursos e información financiera con responsabilidad dirigida a mejorar las condiciones de los funcionarios, el entorno social, cultural, ambiental y económico más cercano a su campo de acción; esto clarifica un actuar afanado de legitimar sus acciones

¹ Véase sus obras principales "*El capital. Crítica de la economía política*" y "*La Miseria de la Filosofía*"

² Lo podemos observar claramente desde la época del renacimiento, donde los contables estaban al servicio de los comerciantes: sus principales actividades eran en función de plasmar de forma fidelidad los registros contables y registros de las cuentas adecuadamente. Los contables al servicio de los deudores-clientes, y acreedores-comerciantes.

³ La forma más racional de organización que formaliza todo tipo de relaciones sociales y conlleva a formar un tipo de ideas de lo justo, de lo bueno, lo malo, lo correcto y lo ético.

sociales, pues reclaman cambios organizacionales como las políticas empresariales actuales denominadas *Responsabilidad social empresarial*⁴.

Este auge en las últimas décadas por la preocupación de las posibles repercusiones sociales del resultado de cualquier actividad económica lo podremos observar como un intento de conciliar dos tradiciones que históricamente son opuestas entre sí; es un intento mediante el avance epistemológico y progreso científico de las disciplinas ingenieriles pretendiendo mostrar una armonía entre el cumplimiento de los intereses organizacionales y el bienestar social.

Entonces, estamos ante una ética empresarial que demanda mucha atención, pues la preocupación va en aumento de discusión día a día; el interés moderno por el problema de la ética empresarial se manifiesta recurrentemente en las investigaciones en los campos del saber tales como la Sociología, Politología, Administración, Economía, Filosofía y Contaduría pública, donde se invita a reflexionar sobre la dependencia conceptual en cuanto al uso adecuado de la información contable y su divulgación general, el impacto negativo en la sociedad, medio ambiente, el movimiento social de los pueblos y el derecho de los países en decidir tanto sus políticas sociales como su libre desarrollo.

El asunto que se ha convertido en una fuente de discusión continua, es nombrado por la filosofía contemporánea; Cortina introduciendo en su reflexión unos conceptos significativos del sociólogo Marx Weber en *Economía y sociedad*, que se convertirá en un tema de importancia actual en la *Responsabilidad Social Empresarial* Explica que Weber hace una diferenciación de la ética: una por convicción, y una ética de la responsabilidad.

La primera tradición afirma que no existe una limitación en las acciones, de las cuales no se deben realizar ninguna abstención a su aplicabilidad, sin importar las consecuencias que esta pueda tener. Las discusiones que giran en torno a este problema de la responsabilidad social según Mit-cham (1989, Pág. 141) pueden ser interpretadas de esta manera:

⁴ Obligaciones que afrontan las organizaciones en las que asumen decisiones en beneficio de la sociedad. La responsabilidad social empresarial es una actitud gerencial que aporta planes estratégicos para orientar el rumbo de los miembros y las organizaciones.

“...más moderno criterio es que la ciencia tiene su mayor asidero en la verdad y es, en tal sentido, esencialmente y bajo toda condición... ‘responsabilidad de una parte de los científicos de proseguir y extender sus ideas’”

Esta tradición sustancialmente instrumental, considera que cualquier evento social denominado progreso racional debe estar avalado por todo el conjunto social del cual crean aportes que se esperan beneficiosos. La consigna *Sapere Aude* <ten el valor de usar tu propia razón> es el motor intelectual que impulsa a las organizaciones con sus ideales de progreso financiero y deseos serviles de inversionista para alcanzar más conociendo para la toma de decisiones⁵.

El llamado progreso y conocimiento financiero, la conquista de los mercados, técnicas organizacionales de eficacia y eficiencia, el objetivo empresarial de aumento desenfrenado del capital financiero, emulan la consigna Kantiana. Este era el mensaje de la ilustración⁶, que expone que el fin de la ciencia del hombre es su potencia, para conquistar la naturaleza y perfeccionar la vida humana.

Precisamente las posibles consecuencias de las decisiones en las actividades gerenciales, con posibles cambios e impacto político-económico no son preocupaciones latentes en las decisiones empresariales. La empresa asumirá la opción de satisfacer los intereses de los distintos grupos de interés privilegiados suscritos a ella. La pregunta que se plantea principalmente a partir del postulado es ¿Debería ponerse límites a técnicas y decisiones organizacionales por los posibles impactos de la ella en las transformaciones sociales?

En respuesta a esto surge la segunda tradición, denominada ética de la responsabilidad, concepto de Marx Weber que en contraste de la primera establece que si se debe tener en cuenta las consecuencias de las decisiones en las decisiones a tomar. Al respecto Mitcham las interpreta así:

La... más antigua de estas tradiciones considera a la ciencia empírica como una forma de conocimiento esencialmente limitada que se apoya en realidades inferiores; como una amenaza potencial para el orden social en el plano

⁵ Sueños individualistas de libertad, con una posibilidad concreta de crecimiento. Esta tradición se ve claramente ilustrada con: ¡*Sapere Aude!* (Atrévete a pensar)

⁶ Iniciado científicamente con el proyecto filosófico Baconiano que impulsaba en aquella época una revolución de ideas, autonomía y progreso, e ideales de libertad

tanto del pensamiento como en el de la práctica, de donde deriva la responsabilidad de una parte de los científicos (y del régimen político- económico) de limitar sus disciplinas. (Pág. 141)

El principal planteamiento de esta tradición es fácilmente ilustrado por el relato de Plutarco (2006) sobre Arquímedes, donde da cuenta de sus descubrimientos matemáticos “Arquímedes y sus inventos. No se había dedicado a ellos Arquímedes ex profeso, sino que le entretenían, y eran como juegos de la geometría a que era dado.” (Pág. 336), Consideraba a la ciencia empírica como limitada, como una amenaza latente para el orden social de la polis. La opinión de Arquímedes sobre la ciencia sensible se puede resumir así: “tenía por innoble y ministerial toda ocupación en la mecánica y todo arte aplicado a nuestros usos, y ponía únicamente su deseo de sobresalir en aquellas cosas que llevan consigo lo bello y excelente, sin mezcla de nada servil” (Plutarco, 2006, Pág. 370)

Precisamente hasta ahora se han acercado al problema ético que busca desesperadamente mostrar las irracionalidades sociales que trae consigo la actividad económica de un empresa como lo son: la racionalidad instrumental, la razón como eje modulador de todas las interacciones económicas, sistemas éticos y morales modernos enmarcados por la razón, el utilitarismo científico al servicio del sistema perpetuando los pensamientos capitalistas, entre otros más; darán como resultado que se juzgue a la contabilidad como la profesión al servicio del capitalismo, que prefiere decisiones y actuaciones en beneficio particular de la empresa dejando a un lado el bien general de la sociedad.

Cortina considera que en la segunda tradición son las ideas en las que descansa la RSE⁷, y son las políticas gerenciales que emprenden las empresas. De esta opinión que surge del sentido común, sin duda demandará estrategias de Responsabilidad social empresarial con tal objetivo de re-significar el papel de las organizaciones económicas en la construcción de sociedades, de ciudadanos para el trabajo empresarial y mejorar la confianza del contador en las distintas interacciones en un medio social, profesional y ciudadano, para erradicar de una vez por todas la visión de su praxis que solo se fundamentan en actividades económicas de explotación, exclusión social, aumento de la pobreza, utilización de los recursos disponibles direccionados únicamente a aumentar las riquezas, entre muchos más.

⁷ Responsabilidad social empresarial

Por lo expuesto la responsabilidad social empresarial atiende a la colectividad social como catalizador de la equidad y el manejo de los recursos disponible, generando así espacios de estudio y reflexión crítica donde la vida y valores de interés sociales se resaltan. La empresa junto a la ética empresarial son los elementos cohesionadores e instrumentos de la sociedad para satisfacer los intereses de la colectividad. Elemento que da vida a la profesión contable, un elemento capaz de evidenciar las irracionalidades que se fundamentaban en la ética de sus actividades económicas.

Entonces la *responsabilidad social empresarial* se convertirá en el único rol necesario para la construcción de una crítica en busca del bienestar social, partiendo del principio que la empresa asume una postura voluntaria ante esta situación: aquella donde debe satisfacer no solo sus intereses, sino aquellos intereses de los distintos grupos que la componen, dentro de los cuales se encuentra la población externa a su actividad comercial.

A pesar que de alguna manera la ética empresarial es un campo que existe dentro de la ética aplicada la cual se encarga de un modo u otro de la resolución de conflictos más propositiva, aparte sus relaciones dentro de la empresa resulta ser beneficiosa, pues va materializando el camino de algún tipo de libertad promoviendo la aparición de voluntades particulares tanto de los grupos de interés, internos como externos que antes carecían de importancia para el correcto funcionamiento del ente económico.

Vale la pena aclarar que los postulados de esta ética empresarial no arrojan una amplia claridad conceptual para poner en consideraciones éticas de estudio posteriores, pues se afirma que ella existe, pero son controversiales dado que se encuentran en un proceso de construcción y segundo que la estructura de la misma inmediatamente se vuelve objetos de reflexión por su aparente capacidad eficiente de buscar el bienestar social.

En contraposición a la intención del escrito, se encuentran dos visiones investigativas que van desde la visión de ética profesional y la importancia en el desarrollo idóneo en una profesión más humanista⁸, hasta la pretensión humanista organizacional⁹ como un factor imprescindible para que

⁸ Pues ella es capaz de buscar basada en los códigos de ética profesional la excelencia en el accionar, como un resultado de idóneas prácticas profesionales

⁹ El enfoque humanista organizacional, es una teoría administrativa que pone principal interés en los personas y grupos sociales. El enfoque humanista surgió gracias a los aportes de unos teóricos sociales, tomando aportes de la psicología, ciencias sociales y humanas dando paso a la preocupación de las condiciones sociológicas y psicológicas del trabajador. Muchas son las

las organizaciones sigan adelante con la responsabilidad social desde una formación ética e innovadora.

La importancia en la formación ética de los postulados morales, constituye que el trabajador e individuo sea simplemente un elemento o factor insignificante dentro de una cadena de producción, y se considera que las normas morales son las que orientan las acciones y la emisión de juicios de una opinión profesional. Todo esto queda resumido en la definición de lo moral, solo relacionado como un deber y que por otra parte construye una ética capaz de juzgar y discriminar, al tiempo que se constituye en un constructor social: comprometida con la facultad de dar fe pública con contenido moral integral que aporta las buenas prácticas profesionales.

Dentro de los estudios de lo moral se puede encontrar dos grandes corrientes, las cuales se ven enfrentadas acérrimamente en la tradición filosófica. Una de ellas se fundamenta en las ciencias normativas¹⁰ y esta considera que las normas morales¹¹ orientan las acciones y la emisión de los juicios éticos: todos los estudios se enfocan sobre las relaciones con el deber¹². La otra corriente es la que realiza estudios de orden epistemológicos, ontológicos y psicológicos sobre la moral, los cuales analizan los juicios, las motivaciones de la acción y su naturaleza objetiva¹³.

críticas a este enfoque, pero todas ellas la podríamos catalogar como la visión romántica e ingenua del trabajador, se le observa feliz, integrado y productivo. Obligándolo a trabajar más.

¹⁰ El discurso moral o el aspecto normativo de la moral se fundamentan primero en el uso del lenguaje, con los aportes en Filosofía del lenguaje de John Searle en su obra *"Actos del Habla"* y *"construcción social de la realidad"* donde estudia instituciones sociales, intencionalidad colectiva y asignación de funciones, donde toda esta realidad posee una estructura lógica constituida lingüísticamente, también podemos encontrar en esta corriente a pensadores como Wittgenstein, Frege y B. Russell por otra parte encontramos en el campo de la teoría normativas del derecho lo expuesto por Kelsen en su teoría del derecho.

¹¹ Me refiero al conjunto de normas, juicios, descripciones y prescripciones

¹² Para dar cumplimiento a la ley 1314 del 2009 que regula de principios y normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información, se divulgaron a la comunidad contable en el año 2015 el decreto 302 donde se expone la normatividad de normas de auditoría y aseguramiento de la información financiera con la cual el contador público que ejerza en el territorio colombiano deberá regirse; era el llamado *"Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad"* expedido por el comité miembro de la IFAC. Los códigos de procedimientos se vuelven instrumentos administrativos del contador público frente a su deber de apoyar las funciones gerenciales de la empresa.

¹³ Puede afirmarse que la primera de estas grandes corrientes trabaja en el campo de las prescripciones y la segunda de las grandes corrientes trabaja el ámbito de las descripciones o científica

Del otro lado de la tradición que realiza estudio sobre la moral¹⁴ salen de posturas radicales y totalmente contrarias entre sí, entonces se pretenderá mostrar un estudio analítico de la moral que permita una postura que contorne este corrientes normativas y no normativas, por consiguiente aceptar los estudios prescriptivos como los descriptivos, reconociendo el discurso moral en el “debe” enmarañado en el “es” permite reconocer la moral como institución que afirma que tiene una ontología tanto biológica como social, permite aceptar por lo tanto una subjetividad ontológica¹⁵ y una objetividad epistemológica.¹⁶

Lo que encontramos en común en el estudio de lo ético de la empresa se queda en un limitante análisis del accionar de contador público en la pequeña célula social sirva de mejor ilustración la empresa que como institución social, demanda una especie de ética empresarial para soportar sus objetivos administrativos principales de aumentar el capital financiero.

De la anterior pesquisa cabe preguntar ¿Qué sucede con la relación del sujeto entre este entramado de voluntades y objetivos sociales pragmáticos, empresariales, e individuales? ¿Existe la posibilidad real de generar beneficios sociales a la par que se materializan los objetivos de las organizacionales? ¿en qué medida es eficaz la llamada ética empresarial?

Para efectos de este escrito se considera que la RSE se asume sin apuesta ética, pues las formas de reglamentación y producción se convierten en formas de exclusión y mantenimiento de órdenes dados; no permitiendo una propuesta de construcción de sujetos con *inquietud de sí*¹⁷: donde se piensa

¹⁴ Se encuentran dos posturas opuestas donde se encuentran estudios de orden epistemológico y psicológico: unos por un lado afirma el nacimiento de la moral de carácter social, hablando de una moral objetiva social afirmando que las personas estaban hechas para vivir en sociedad solo gracias a la cultura, T. Hobbes y otros son los autores de estos estudio de esta moral y por el otro lado encontramos a S. Freud o C. Levi-Strauss los cuales apuestan a una ontología de la naturaleza humana defendiendo los postulados de que nuestra especie de alguna forma estaba predestinada a no liberarse nunca de sus grilletes biológicos.

¹⁵ Puesto que las instituciones sociales y las construcciones colectivas tienen proceso intencional o inconsciente de sujetos.

¹⁶ En juicios, normas y acciones creadas por el lenguaje. Permitiendo conciliar dos posturas: el naturalismo(Biológico), como las perspectivas sociales anteriormente descritos como problemáticas

¹⁷ Este concepto de *inquietud de sí* es introducido primeramente por Michel Foucault a lo largo de todas sus obras, como son: *El gobierno de sí y de los otros*, *Vigilar y castigar: el nacimiento de la prisión*, *El orden del discurso*, *Genealogía del racismo* o *¿Qué es la ilustración?* En este último Foucault comparte la idea de Kant de los límites de lo que podemos pensar, decir o practicar. Para E. Kant estos límites son naturales y eternos, la idea de Foucault es mantenernos en

la ética como una libertad reflexionada; es decir un tipo de praxis en que los pensamientos y las acciones manifiesten valores morales, una que asuma una actitud respecto de sí mismo, los otros y el mundo en que vivimos.

Implicaciones Filosóficas y Sociológicas: Ética, política y moral

Desde la antigua Grecia muchos son los pensadores que en su trasegar por los horizontes del pensamiento se cuestionaron por su yo; es decir se interrogaron por la especie del ser humano, como un individuo que hace parte del mundo sensible de las cosas. Entonces el papel del ser humano y su participación con las cosas del mundo son causa de su asombro.

Somos seres de la naturaleza dotados de símbolos culturales que regulan nuestra existencia en el mundo de las cosas, que hacen someter nuestros deseos por el espacio que compartimos con el resto de individuos. Somos seres sociales, pero a la vez dotados de necesidades biológicas básicas, amenazas y facultades que le permiten al ser humano satisfacer y agrandar en sus deseos.

En esta dicotomía se va a centrar nuestra pesquisa, en esta diferencia dual en la que anda inmerso la voluntad humana. Es el mundo de la necesidad y el mundo de libertad. El mundo de la necesidad se encuentra los deseos de salud estable, seguridad a su vida y bienes materiales, y el resguardo de la intemperie de las fuerzas de la naturaleza entre otros y en el mundo de la libertad podemos decir que habitan el riesgo a lo que no conocemos, el afán por el conocimiento, la invención y la transgresión de los límites impuestos por nosotros mismos.

Los dos son igualmente inseparables al sujeto, pero es inevitable aceptar que las dos son contradictorias entre sí. Los dos ofrecen lo que al otro le es imposible brindar una, el mundo de la necesidad le ofrece al humano la libertad autentica, y la libertad autentica afirman aspirara a una mejor vida, mejor que la vida que se está viviendo. Estos valores contradictorios

los límites impuestos; para él estos límites naturales son impuestos históricamente y son contingentes, propiciando así la posibilidad de vulnerarlos, intentado ir más allá de ellos para explorar nuevas posibilidades de subjetividad y mejores relaciones sociales. Compartiendo la idea de Kant de "atrévete a pensar", utilizando ese verbo "atreverse" como si pensar o hacer uso de la razón fuera un acto de valor y valentía, bueno en esta época moderna sí.

y opuestos entre si dan como resultado que del mundo de la necesidad se les ofrezca a los afanes de la vida un poco conformista y en cambio los valores del reino de la libertad se le ofrecen a la vida hostiles, peligroso y perversos que no ofrecen vida (Gil, 2007). El concepto de ética afirmado por Ferrater (1995)

“Estos valores de la vida y la libertad sustentan cuanta ética y política fueron, son y serán en cada época, con su perfil histórico propio, pero nunca desinteresadamente, no existen personas más interesadas que aquellos éticamente competentes y políticamente comprometidas. Incluso los que renuncian a los goces de este mundo lo hacen por causa de una vida futura y eterna, del cumplimiento trascendental que todos los símbolos de la libertad humana han prometido. Hablando con exactitud, no hay éticas renunciativas”

La ética pide insatisfacción, es una mirada no complaciente ante el mundo y una crítica. “A diferencia de los saberes preferiblemente teóricos, contemplativos a los que no les importa en principio orientar la acción, la ética es esencialmente un saber para actuar de un modo racional” (Cortina, Pág. 18, 1994); la conciencia ética es una conciencia individual autónoma, porque solamente el individuo es responsable de lo que hace.

Por su parte, la ética estrictamente relacionada con la política nos permite hacer una comparación; mientras la política es el reino de las sanciones y la represión, de la amenaza por la fuerza pública, la ética renuncia a la sanción y a la violencia. Dentro de la política cabe la exclusión porque no todo puede caber dentro de este sistema que modela las relaciones sociales creadora de instituciones nuevas; siempre existe el excluido, la política defiende sus valores en cambio, la tarea de la ética no es fundar el deber, sino ilustrar el deseo de la vida.

En consonancia con esto la cultura en este sentido no es tan despótica como un tanque, o una fuerza policiaca, pero es quizás más poderosas filósofos desde Platón hasta Sartre¹⁸ se han planteado esa naturaleza indeterminada de la vida humana y las posibilidades reales o concretas de transformación que están a su alcance, no se hablará de los debates de la historia

¹⁸ Por ejemplo Platón dice en el Fedon “Que el cuerpo es la prisión del alma” pues consideraba el alma inmortal, pues nace en un cuerpo que lo limita alcanzar el mundo de las ideas y el proceso de vivir del cuerpo se limita realmente en morir y liberar el alma. Foucault, en cambio dice, “El alma es la prisión del cuerpo”

del pensamiento sobre estas ideas, más bien lo que quiero hacer es usar este tema como punto de partida en lo que de una forma Foucault llama verdad, dispositivos, discursos o prácticas sociales de exclusión.

Discurso y las prácticas sociales de exclusión desde la visión de Michel Foucault

Lo paradójico de la obra de Foucault es que en su obra no asegura que encontremos la verdad en su pensamiento; la actitud con que afrontamos la verdad implicaría que existe objetivamente y todo lo que se diga o mencione apuntara más hacia su dirección, entendemos la verdad como una categoría epistemológica necesaria para obtener conocimiento objetivo, para Foucault es una categoría de poder.

La verdad entonces, y en general la naturaleza de los fenómenos que estudia, no se descubre sino que se construyen; no son infinitas, sino históricas y en tanto que tienen un principio arqueológico que da cuenta de la maraña y la ordene¹⁹(Foucault, 2010). Una forma muy somera de ilustrar su noción de discurso puede encontrarse en las palabras de su Jean Jacques Rousseau, en el *Discurso sobre las ciencias y las artes* (2018, Pág. 8) dice:

"El espíritu, como el cuerpo, tiene sus necesidades. Éstas son los fundamentos de la sociedad, aquéllas establecen el placer y la satisfacción. Mientras que el gobierno y las leyes proveen a la seguridad y al bienestar de los hombres, las ciencias, las letras y las artes, menos despóticas y quizás más poderosas, extienden guirnalda de flores sobre las cadenas de hierro con que están cargados, ahogan en ellos el sentimiento de esa libertad original para la cual parecían haber nacidos, les hace amar su esclavitud y forman de ellos lo que se llama pueblo civilizado." Termina diciendo "...la necesidad elevó los tronos, las ciencias y las artes los han consolidado."

Tanto Rousseau como Foucault²⁰ sostienen que el poder se ejerce de forma mucho más eficaz al nivel del espíritu, mediante las ciencias y las artes

¹⁹ Hay muchos ejemplos de esto: sea la mano de Dios, el espíritu absoluto de Hegel, o el conflicto de clases de Marx

²⁰ Discurso en M. Foucault, y las ciencias y las artes en Rousseau juegan en el individuo en general el mismo papel.

o sea, respecto de las ideas, normas y expectativas que adoptamos, que nos rigen políticamente, y que son a nivel del cuerpo. En la cita de Rousseau dice “que las ciencias y las artes extienden guirnaldas de flores sobre las cadenas” pero para Foucault las flores mismas constituyen el discurso o los dispositivos de poder.

¿En dónde está por tanto y de qué forma se conjura el peligro? La hipótesis de Foucault (2015, Pág. 14) es “suponer que en todas sociedades la producción del discurso está a la vez controlada, seleccionada y redistribuida por cierto número de procedimientos que tienen por función conjurar sus poderes y peligros, dominar el acontecimiento aleatorio y equivocar su pesada y terrible materialidad”

Un discurso²¹ para Foucault en el *Orden del discurso* “es un sistema de pensamiento articulado por creencias, ideas y actitudes que define las posibilidades de un fenómeno dado”. Por ejemplo, el discurso de la economía política, como la locura o la sexualidad. Estas prácticas que detalla a lo largo de su obra encajan con discursos científicos para formar un dispositivo²² muy potente de producción y control de la subjetividad.

Apartando a un lado las incidencias en la subjetivación, podemos aludir a su noción de gobierno, donde estudia el paso del sujeto, de “sujeto político” a “sujeto ético” es decir en cómo se desarrolla el ejercicio de resistencia como capacidad de transformación, sujetos partícipes de las relaciones con los otros, lo que alude a la constitución de “Gobierno de sí”. Foucault comparte la idea de Kant de los límites de lo que podemos pensar, decir o practicar.

Para E. Kant estos límites son naturales y eternos, la idea de Foucault es mantenernos en los límites impuestos; para él estos límites naturales son impuestos históricamente y son contingentes, propiciando así la posibi-

²¹ No distingue epistemológicamente entre la verdad y la falsedad. En vez de eso, habla de los procedimientos que se han utilizado históricamente para hacer tales distinciones y detalla los efectos que han tenido. Prácticas sociales de exclusión como La historia de la locura (procedimientos de exclusión con confinamiento de los locos, en la era de la razón) Vigilar y castigar (que cuenta el nacimiento, desarrollo de las prisiones y la encarcelación de gente) La historia de la sexualidad (la reclusión de la identidad sexual humana en un yo) o la controvertida voluntad de verdad racional de la cultura occidental, entre otros.

²² “El dispositivo tiene entonces una función esencialmente estratégica en el pensamiento de Foucault. a. El dispositivo es un conjunto heterogéneo que incluye virtualmente cualquier cosa, tanto lo lingüístico como lo no lingüístico: discursos, instituciones, edificios, leyes, medidas de policía, proposiciones filosóficas, etc. En sí mismo el dispositivo es la red que se establece entre estos elementos. b. El dispositivo siempre tiene una función estratégica concreta y siempre se inscribe en una relación de poder. c. Como tal, resulta del cruce entre relaciones de poder y relaciones de saber”. (Agamben, 1995, pág. 8-9)

lidad de vulnerarlos, intentado ir más allá de ellos para explorar nuevas posibilidades de subjetividad, mejores relaciones sociales e indaga sobre la pregunta del como aportamos a la transformación.

Kant por su parte observa que la ley moral del hombre es para él un imperativo, el cual lo manda categóricamente y por tanto la ley es incondicional, definitivamente la relación de la voluntad con esta ley moral es de dependencia el cual el da el nombre de obligación, así que tiene un destino que es la acción, es decir hay una necesidad objetiva de obedecer el deber. De igual modo esta es la verdadera naturaleza humana la exhibición de la pura virtud, es el motor que impulsa al hombre para alcanzar el bien, de tal manera que este se le presente conveniente y garantizando la observancia de las leyes morales (Kant, 2008, Pág. 204)

Construcción de paz, giros epistémicos y praxeológicos,²³ desde las prácticas profesionales

Nos involucramos en un proyecto muy ambicioso con la marcada necesidad de investigar ¿Cómo desde los conflictos es posible trabajar por soluciones pacíficas, permitiéndonos resaltar desde unos giros praxeológica y epistemológica la importancia de comprender y analizar la construcción de paz en el post-acuerdo desde la disciplina contable?

Si bien se intenta aquí un aporte centrado más a cambios políticos-culturales, no se puede menoscabar las modificaciones económico-políticas. De este modo se debe analizar la profesión contable como uno de los elementos fundamentales en la transformación de lo que se entiende por proceso de paz. Un aspecto de análisis amplio y acaparador por este motivo convergen lo político, cultural, social, y económico ¿Cómo es posible construir paz imperfecta desde la disciplina contable?

Viejos interrogantes explicados ahora desde nuevos paradigmas, ciudadanos de distintas profesiones buscan soluciones respuesta a esta necesidad

²³ Esta ética que propongo no solamente tiene implicaciones para la construcción de un post acuerdo en el marco de la guerra en Colombia, sino que los giros epistémicos y praxeológicos debe acompañar todas las representaciones de la actividad contable que se ejerce en el país. No es de mi deseo que se me critique de posmoderno relativista al señalarme que esta ética que todo vale, por lo tanto, es oscura, profunda y que al fin de cuentas nunca digo nada. careciendo de validez total pues esta ética sustenta en defender las necesidades sociales como lo es la paz.

social: No habrá paz sin justicia porque las potencialidades y necesidades humanas no se cubrirán totalmente y llevarán indudablemente al retome del conflicto. Para que la praxis contable a nuestro juicio no menoscabe y pierda valor ante el post acuerdo por su singular papel en las ciencias sociales, surge la necesidad de reflexión en las distintas etapas de la formación del contador, que se piense y eduque críticamente sobre los conflictos, la democracia y la paz.

Distinto como lo dijeron alguna vez los teóricos del contrato social como Hobbes, Rousseau y Locke, Francisco Muñoz(2018) afirma en *Paz imperfecta* que la paz puede ser considerada como una realidad primigenia en todos los tiempos humanos, su afirmación no deja nada al descubierto lo dicho antes por los distintos saberes epistemológicos tales como la sociología, antropología, politólogos, e historiadores; la paz identifica a la humanidad²⁴.

Las notables dificultades en aprovechar el potencial humano para alcanzar la paz es la negatividad de la especie humana, implantado por la tradición occidental judeo-cristiana donde existen unos supuestos axiológicos y éticos que suponen unas hazañas epistemológicas con una capacidad suficiente de abarcar el problema de la paz adecuadamente.

Es necesario revertir las perspectivas sobre la bondad-egoísmo²⁵, pues de esta resonancia es más fácil conseguir la paz que destruirla. Constituye como base siempre la existencia del conflicto, a la solidaridad y el amor como algunas vías para la construcción de este tipo de paz; La postura de paz imperfecta tiene un paralelo si se quiere con la realidad colombiana donde existen años de guerras con grupos armados que han protagonizado una lucha de intereses en el país.

²⁴ Reconocimiento de paz en todas sus esferas, potencial enorme para la paz, deseos de paz, teorías de paz, residen en teorías como la que se expone a continuación de: "*paz imperfecta*". Reside en la relación de identidad de la paz con el ser humano.

²⁵ Westermarck con sus aportes en la biología permite legitimar el discurso de la paz, Véase nota N° 39. Con las llamadas "emociones retributivas" demostró los factores que se encuentran en el origen de las especies no solamente humanas (cooperación, asociación, altruismo, colectivismo y socialización). Dieron como resultado que callera el dualismo de más de dos milenios sobre el debate de la bondad humana dominado principalmente por Freud; es decir vence a Freud y Hobbes frente a sus postulados de luchas constantes en cada espacio de la vida, sobrevivencia del más apto, lucha del más fuerte, un dualismo entre luchas constantes entre el ego vs superego, eros vs muerte, el consciente vs inconsciente. Por otra parte, venciendo la postura de Hobbes de que las personas solo estaban preparadas para vivir en sociedad gracias a la educación (Cultura) y otras posturas filosóficas y políticas como las luchas de poder en Michel Foucault.

Podríamos agrupar bajo la denominación de paz imperfecta²⁶ “todas estas experiencias y espacios en los que los conflictos se regulan pacíficamente, es decir en los que las personas y/o grupos humanos optan por facilitar la satisfacción de las necesidades de los otros”. (Muñoz, 2018, Pág. 14)

“Categoría analítica que permitirá el estudio de la paz, anterior a las distintas disertaciones es aquella que la acepte no como algo perfecto, fuera de los asuntos mundanos, una paz que ayude a reconocer las practicas pacificas donde ocurran que descubra unos hitos para una paz mayor y una paz imperfecta que nos ayuda a planificar unos futuros conflictivos y siempre incompletos” (Muños, 2018, Pág. 14)

Así pensado, el concepto de paz imperfecta constituye un nuevo enfoque para el fenómeno del conflicto, posconflicto y paz estable y duradera aparte de la transformación del conflicto a partir de la educación. Un nuevo paradigma que deja de pensar en la guerra y enfrentamiento agresivo y violento, reconociendo las capacidades del ser humano para transformar y gestionar los conflictos de forma pacífica.

En Colombia no se puede seguir resolviendo el conflicto político liquidando el adversario: política y violencia no deben ser las máximas que conduzcan un proceso como el que atraviesa Colombia, que se construye mediante dispositivos sociales que han conducido ahora a la reducción de terceras opciones políticas y pactos de gobernabilidad democrática.

Conclusiones

Esa ética autoritaria que ha permeado a varios sectores de la sociedad propone más unas soluciones problemáticas que pacíficas, en pro de beneficio de pequeños sectores de la sociedad, a pesar que lo humano es encontrar aquel tipo de soluciones que salven la dignidad de las personas, la situación socio-económica del país frente el post acuerdo a partir de desarrollo de la

²⁶ La paz imperfecta no debe ser entendida como un tipo de paz que va acompañada muchas ideologías utópicas de organización social como el cristianismo, marxismo, platonismo. “Resultado construcción de paz basado en justicia, generando valores positivos y perdurable estables”. (muños La llamamos imperfecta porque, a pesar de gestionarse pacíficamente las controversias, convive con los conflictos y algunas formas de violencia

reflexión sobre las nociones de verdad y poder y su incidencias en la subjetivación, permitirá el paso del sujeto, de “sujeto político” a “sujeto ético” es decir en cómo se desarrolla el ejercicio de resistencia como capacidad de transformación, podrá en su a juicio acercando a estas reflexiones a la tarea de la praxis contable como análisis crítico del mundo en que vivimos, como medio de cuestionamiento de nuestro modo de volvernos sujetos, como partícipes de las relaciones con los otros, destacando la problematización y en consecuencia, indagar sobre la pregunta del como aportamos a la transformación.

Kant no se equivocaba al aceptar la existencia de acuerdos morales que se expresan en la vida cotidiana cuando afirma en la *Crítica de la razón práctica*: “Me han criticado algunos porque a la hora de dar la fórmula del imperativo dicen: no ha dado ningún nuevo deber, solo ha dado una fórmula para comprobar cuándo un deber se ha de considerar deber moral. Como si los filósofos tuviéramos que dar deberes, y los deberes no estuvieran ya en la vida cotidiana.” Es necesario recalcar que no se trata de elaborar una teoría ética, sino partir de problemas de la vida cotidiana que se pueda ayudar a darles solución, tómese como ejemplo el surgimiento de un país en guerra y la necesidad de la disciplina contable para reflexionar sobre su función social con apuestas éticas.

No por esto hay que dejar de proseguir ni renunciar a la empresa de la investigación pues para conocer la verdad es más razonable no criticar acerca de ella sino intentar conseguirla lo que se haga con respecto a la educación del contador en su análisis crítico de los conflictos solamente le corresponde a él, solamente sobre el recae la responsabilidad de la praxis contable.

La ética del contador es la medida de su potencia, porque si llega a ignorar la causa del hecho económico que demanda una voluntad hacia la paz es no poder producir el efecto deseado de la construcción de un país con justicia social desde la contabilidad. La sociedad demande una ética para la paz en un marco de construcción apenas en comienzo, sin los avances epistemológicos y praxeológicos, además de la crítica a las epistemologías violentas como también una incorporación de nuevos enfoques y perspectivas, que tal como se han visto accede más fácilmente al reconocimiento de la paz; en realidad constituyen el modo más correcto de afrontar la realidad socio-cultural colombiana.

Con la paz imperfecta se anuncia el riesgo que implica transitar por ese camino, dejando claro que hay hombres que la rechazan su facultad y pre-

fieren quedarse en tierra firme, en condición de guerra. Haciendo un paralelo de dos extremos, por un lado, se encuentra la herramienta intelectual para pensar, entender la paz y un ejercicio praxeológica para llevar a cabo la paz, y por el otro la rendición de estas facultades propiamente humanas.

Referencias

- Agamben, Giorgio. (2014) *¿Qué es un dispositivo? seguido de El amigo y de La Iglesia y el Reino*. Barcelona: Adriana Hidalgo editora. Trad. Ruvituso, Mercedes.
- Ferrater Mora, J. (1995). *Diccionario Filosófico - Ética*. Planeta.
- Foucault, Michel. (2005). *El orden del discurso*. Buenos aires: Tusquets editores.
- Foucault, Michel. (2009). *Vigilar y castigar: el nacimiento de la prisión*. México, D.F: Siglo XXI.
- Foucault, Michel. (2010). *Las Palabras y las cosas: una arqueología de las ciencias humanas*. México, D.F: Siglo XXI. Trad. Frost, Elsa.
- Federación internacional de contadores IFAC. (2014). *Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad*. New York: Federación internacional de contadores.
- Gil, Numas, (2007). *Ética y empresa*. En congreso nacional de estudiantes de contaduría pública de Colombia (2007). *Memorias Cuerdas y Nudos* (pp 273 - 278). Manizales: CICUM/FENECOP
- Kant, Emmanuel. (2008). *Crítica de la razón práctica*. Madrid: Mestas ediciones.
- MITCHAM, Carl. (1989) *¿Qué es, la filosofía de la tecnología?* Barcelona: Anthropos.
- Muñoz, Francisco A. (2018). *La paz imperfecta*. Universidad de Granada: Granada consultado en <http://www.ugr.es/~fmunoz/documentos/pimunozespañol.pdf>
- PLUTARCO. (2006). *Vidas Paralelas Volumen III: Coriolano & Alcibíades; Paulo Emilio & Timoleón; Pelópidas & Marcelo*. Madrid: Gredos
- Rousseau, Jean J. (2018). *Discurso sobre las ciencias y las artes*. Consultado en: <http://juango.es/files/discurso-sobre-las-ciencias-y-las-artes.pdf>
- Rousseau, Jean J. (2018). *Discurso sobre el origen de la desigualdad entre los hombres*. Consultado en: <https://www.marxists.org/espanol/rousseau/disc.pdf>
- Weber, Max. (2017). *Economía y sociedad*. México D.F: FCE

3

ARTÍCULO

Análisis del ciclo operacional propiedad horizontal Puerto Luna periodo 2017^a

Maria Clara Osorno Gallego^b
Valentina Segura Zúñiga^c

Información del artículo

Recibido: 3 de diciembre de 2018

Aceptado: 13 de marzo de 2019

Clasificación JEL:

G3

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n19a3>

Sugerencia de citación

• Osorno, Gallego, M.C.; Segura, Zúñiga, V. (2019) Análisis del ciclo operacional propiedad horizontal Puerto Luna periodo 2017. Revista Visión Contable, 19, 51-62. DOI: 10.24142/rvc.n19a3

Analysis of the operational cycle horizontal property Puerto Luna period 2017

Resumen

El propósito de este escrito es mostrar la importancia del análisis financiero en la propiedad horizontal Puerto Luna, útil para la toma de decisiones y la adecuada gestión organizacional, pues permitirá interpretar la funcionalidad del capital circulante y brindará un concepto del estado actual de la propiedad horizontal. El análisis e interpretación de la información contable es importante en la toma de decisiones puesto que permite proyectar estrategias a posibles problemas o aprovechar circunstancias positivas a los administradores. La situación cambiante que enfrentamos en la actualidad ha exigido a los gerentes un mayor compromiso con los recursos que controlan buscando cumplir el objetivo financiero a cabalidad, por tanto se presentará el análisis del ciclo operativo de la propiedad horizontal Puerto Luna. La metodología es de carácter documental, descriptivo y cuantitativo con base en la información financiera suministrada por la administración por fuentes primarias y secundarias.

Palabras clave

Ciclo operacional; análisis financiero; toma de decisiones; propiedad horizontal.

Abstract

The purpose of the paper is to show the importance of financial analysis in the Puerto Luna horizontal property, useful for decision making and proper organizational management, as it will allow interpreting the functionality of working capital and provide a concept of the current state of horizontal property. The analysis and interpretation of accounting information is important today in decision making since it allows to project strategies to possible problems or take advantage of positive circumstances to the administrators. The changing situation that we face today has required managers to be more committed to the resources they control in order to fully comply with the financial objective, so the analysis of the operational cycle of the Puerto Luna horizontal property will be presented. The methodology is documentary, descriptive and quantitative based on the financial information provided by the administration by primary and secondary sources.

Key words

Operational cycle; financial analysis; decision making; horizontal property.

^a El artículo es resultado del semillero de investigación Análisis Financiero Empresarial, coordinado por el profesor Farley Sary Rojas Restrepo, del programa de Contaduría Pública, perteneciente al proyecto de investigación Utilidad de la Aplicación de la Gerencia del Valor en la Contabilidad Pública de las Empresas Sociales del Estado (E.S.E.) del Área Metropolitana de Medellín: Caso Hospital Venancio Díaz Díaz y Hospital Marco Fidel Suárez del grupo de Investigación Contas. Correo: Farley.rojasre@amigo.edu.co

^b Estudiante del programa de Contaduría Pública, quinto semestre, perteneciente al semillero de investigación Análisis Financiero Empresarial, del grupo de investigación Contas.

^c Estudiante del programa de Contaduría Pública, quinto semestre, perteneciente al semillero de investigación Análisis Financiero Empresarial, del grupo de investigación Contas.

Introducción

La teoría clásica administrativa revela una serie de funciones básicas empresariales englobadas en las cuatro funciones administrativas que reflejan la cadena del ciclo operacional de la organización. A medida que la repetición del fenómeno económico en forma periódica ejecuta el objeto social de la organización se desarrollan las actividades del ciclo operacional. Esto es, sin lugar a dudas, un proceso fundamental de la ciencia económica. Bravo, Lambretón & Márquez (2007) definen el ciclo operativo como “El conjunto de actividades que realiza una empresa con el fin de lograr sus objetivos a través de la satisfacción de sus clientes” (19).

El análisis de la información financiera se convierte en un instrumento transcendental en las entidades, por lo que reconoce en las organizaciones aspectos contables, financieros y económicos que permiten apoyar las decisiones de inversión, financiación y distribución de utilidades, es decir lograr mejores opciones en la gestión administrativa y empresarial con el propósito de mejores resultados, tal como a continuación lo manifiesta Nava:

El análisis o diagnóstico financiero constituye la herramienta más efectiva para evaluar el desempeño económico y financiero de una empresa a lo largo de un ejercicio específico y para comparar sus resultados con los de otras empresas del mismo ramo que estén bien gerenciadas y que presenten características similares; pues, sus fundamentos y objetivos se centran en la obtención de relaciones cuantitativas propias del proceso de toma de decisiones, mediante la aplicación de técnicas sobre datos aportados por la contabilidad que, a su vez, son transformados para ser analizados e interpretados (2009: 607).

Es así como cobra importancia el análisis financiero en las diferentes organizaciones, más aún cuando su enfoque es hacia el comportamiento del ciclo operacional de la entidad en las propiedades horizontales. El ciclo operacional se fundamenta en la prestación de servicios a los usuarios, cobranza de administración y pagos a los proveedores. Durante el desarrollo de este análisis se pretende conocer a fondo el ciclo operacional de la propiedad horizontal Puerto Luna, cuyo objetivo es proveer servicios a los residentes, enfocados a la buena convivencia, mejor bienestar y calidad de vida a sus habitantes.

En este manuscrito se pretende ampliar el análisis a los estados financieros comparativos a 31 diciembre de los años 2016 y 2017 de la propiedad horizontal Puerto Luna, con el fin de conocer la estructura y la situación financiera. La revisión se realiza por medio de indicadores que permiten deducir el comportamiento financiero de la entidad con respecto a los objetivos que debe cumplir en razón de su objeto social. Tal como lo plantea Rojas, “realizar un diagnóstico al análisis financiero, contable, presupuestal y fiscal, se convierte en una herramienta fundamental para evaluar los factores que inciden en la gestión, la administración de los recursos públicos, la transparencia de las cuentas y la hacienda pública” (2015: 164).

Es importante mencionar el crecimiento tan importante que ha presentado el sector de la propiedad horizontal en nuestro entorno y que incide notablemente en aspectos sociales, económicos, ambientales y mejoramiento de espacios públicos, tal como a continuación lo manifiesta Flórez:

El desarrollo de la propiedad horizontal en la ciudad. De hecho, el año pasado cerró con un 70 por ciento de edificaciones sometidas a este régimen y un total de 2'096.346 predios nuevos incorporados, de los cuales 1'489.954 están en los estratos 2, 3 y 4. Para ratificar la tendencia, *Portafolio* tuvo acceso a unas cifras de la Cámara Colombiana de la Construcción (Camacol) que indican que el 86,2 por ciento de las viviendas que se desarrollan en el país son apartamentos. Una tendencia que se confirma en las principales ciudades y que tiene relación –entre otras razones– con la falta de suelo y, por lo tanto, con la necesidad de redensificar. Antioquia, por ejemplo, es uno de los departamentos con más edificios y, en consecuencia, con más apartamentos. Allí, datos revelados por constructores de Urabá al finalizar el 2016 advertían que “a las familias no les gusta vivir en edificaciones de altura. Sin embargo, el porcentaje de quienes quieren habitar un apartamento aumentó de 3 por ciento en el 2015 a 19 por ciento en el 2016”. Y así ocurre en otras ciudades, donde los edificios llegaron para quedarse (2017).

La siguiente tabla muestra lo anteriormente dicho:

TABLA 1. Desarrollo inmobiliario en altura es en todo el país		
Regiones	Apartamentos	Casas
Antioquia	96,9	3,1
Atlántico	83,9	16,1
Bogotá	99,5	0,5
Bolívar	90,8	9,2
Boyacá	90,4	9,6
Caldas	84,7	15,3
Cesar	47,7	52,3
Córdoba	67,9	32,1
Cundinamarca	91,2	8,8
Huila	66,4	33,6
Magdalena	90,7	9,3
Meta	84,5	15,5
Nariño	99,9	0,1
Norte de Santander	58,5	41,5
Risaralda	67,3	32,7
Santander	99,8	0,2
Tolima	99,3	0,7
Valle	50,6	49,4
Total	86,2	13,8

Fuente: Cámara Colombiana de la Construcción, Camacol, 2016

Con base en el desarrollo y crecimiento que presenta el sector de la propiedad horizontal es importante mencionar el impacto económico, convirtiéndose el área del sector de servicios potencial para el desarrollo de nuevos oficios, negocios, empleos y actividades comerciales, pero también la necesidad de atender a los nuevos urbanismos con políticas de convivencia, seguridad y vías de acceso.

1. Fundamento teórico

1.1 Análisis financiero

El análisis financiero también es definido por García y Ceja como “El examen, la comparación, distinción y síntesis de las condiciones, elementos, propiedades y características financieras de una organización” (2013: 3).

Es decir el análisis financiero es una prueba que mide niveles económicos organizacionales, examina sus elementos con el fin de establecer relaciones, diferencias o semejanzas y permite fundamentar ideas o imaginarios de la situación económica de la empresa.

Es así como el análisis financiero se convierte en una herramienta o instrumento de suma importancia para el análisis de la situación financiera de una entidad en un periodo determinado, por lo que permite profundizar en el origen de los resultados y la toma de decisiones que realizan los administradores en su gestión en este tipo de entidades, como lo son las propiedades horizontales que tienen como propósito el bienestar y la buena vecindad de sus residentes; tal como lo manifiestan Jiménez, Rojas y Ospina “El análisis financiero y los inductores de valor, que pueden servir de apoyo a la gestión administrativa y para la toma de decisiones” (2013: 139).

También es importante el diagnóstico de los flujos de dinero, como lo afirman Correa, Castaño y Mesa,

el cual permite valorar la empresa e identificar el estado operativo de la organización por medio del análisis del flujo de las cuentas por cobrar, los proveedores y los de inventarios, adicionalmente está el análisis para generar dividendos y finalmente el análisis financiero integral, además de otras modalidades de análisis individual de elementos de la información financiera como los inventarios, la cartera y los costos de oportunidad financieros (2010: 151).

1.2 Ciclo operativo

El ciclo operativo es definido según Gitman como

una medida de tiempo que transcurre entre la compra de materias primas para producir los artículos y el cobro del efectivo como pago de la venta realizada, está conformado por elementos determinantes de la liquidez: Ciclo de conversión de inventarios y Ciclo de conversión de cuentas por cobrar, se puede entender que el ciclo operativo de la empresa representa el periodo de mantenimiento de stop del capital de trabajo en plazos promedios de pago o cobro (2007: 442).

Este mismo autor resalta que el ciclo operativo está inmerso en la siguiente ecuación: el ciclo de caja = el ciclo operativo – el ciclo de pagos, lo

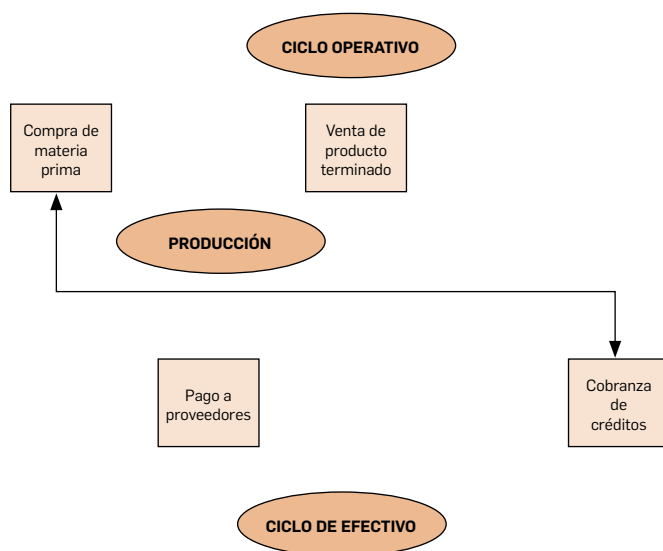
que por lógica se entendería también como el ciclo operativo = el ciclo de caja— el ciclo de pagos, o sea que el ciclo operativo es la diferencia resultante entre el flujo de efectivo y el tiempo promedio de cobro de las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

Autores como Brealey y Myers denominan el ciclo operativo

como el tiempo durante el cual se congelan los activos circulantes de la empresa; esto es el plazo necesario para que el efectivo sea transformado en inventario, que a su vez se transforma en cuentas por cobrar, que se vuelven a transformar en efectivo (1995: 406).

Así mismo, Rizzo lo manifiesta como “El periodo que transcurre desde que se realizan los pagos a proveedores hasta que se realizan las cobranzas del efectivo” (2007: 104). Tal como se muestra en la siguiente estructura:

FIGURA 1. Ciclo operativo (Rizzo, 2007: 104)



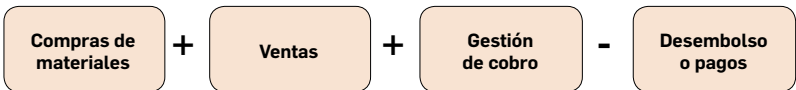
El ciclo operativo es el procedimiento que se optó para determinar la estrategia del negocio y el compromiso que la empresa toma al no contar con el suficiente dinero para realizar sus operaciones. Estas necesidades de capital de trabajo dependen de la duración del tiempo de aprovechamiento o ciclo operativo, es por tal motivo que dicho ciclo articula el estado de administración eficiente de los recursos por parte de los gestores.

Las insuficiencias de capital de trabajo pueden modificar según el tipo de sociedad, pues hay otros elementos que pueden incidir, entre ellos podemos señalar la naturaleza o tipo de compañía, el tiempo plantado para prestar el servicio o producto y el tiempo para conseguir las materias primas, el volumen de las ventas y el servicio, la circunstancia de venta o prestación de servicio (este puede ser de contado o a crédito), la rotación de los inventarios, la rotación de las cuentas por cobrar, el ciclo del negocio, es decir que se presentan variables externas e internas en la gestión de las compañías según el sector donde se desenvuelvan.

1.3 Análisis del ciclo operacional y financiero

De acuerdo con Santillán (2008), es el conjunto de actividades que realiza la entidad, con el fin de lograr sus objetivos a través de la satisfacción de los clientes. Las funciones que comprende el ciclo operacional en una compañía u organización, como lo muestra la figura 2, son:

FIGURA 2. Ciclo operacional y financiero



Fuente: elaboración propia de los autores.

Tal como lo plantea Rojas, el

Ciclo operacional de la entidad, es la cantidad de tiempo desde el compromiso del efectivo para atender las compras de suministros, hasta la cobranza del efectivo producto de las ventas o servicios prestados. El ciclo financiero viene

dado por las actividades necesarias que incorporan el capital que se necesita para cumplir el ciclo productivo 2015: 169).

1.4. Ciclo de liquidez

Duración de intervalo temporal entre el pago de deudas por concepto de adquisición de insumos por parte de la entidad y el momento en que ella recibe los ingresos por ventas o servicios; se calcula como índice de rotación de cartera, también llamado rotación del capital de trabajo, nos da una idea sobre el buen manejo de este (Serna, 1999: 223).

Está relacionado con los días que la empresa tarda en recaudar o recuperar su capital de trabajo producto de su actividad comercial para poder financiar su operación, para cumplir con los pagos o desembolsos a los proveedores. Es, como lo plantean Bravo y otros, “un estado financiero que refleja la solvencia y estabilidad de la empresa, en él se deduce la capacidad de la empresa, tanto para financiar sus actividades como para atender el pago de las obligaciones en sus vencimientos” (2008: 55).

1.5. Ciclo de caja

Es el tiempo promedio que transcurre entre el momento de desembolsar los costos (compras de materias primas, servicios, productos) hasta el momento de recaudar la cartera. También podemos definirlo como el periodo de tiempo que la empresa realmente compromete efectivo. Ciclo de caja = días de cartera, días de inventarios menos días de cuentas por pagar (Serna, 1999: 225).

Para las entidades es muy importante estar al tanto desde el momento en que se invierten los recursos en activos corrientes de la empresa hasta que los recobra.

Antes de pensar en endeudamiento se debe contar con el análisis detallado de la información financiera. Una incorrecta administración del ciclo de caja produce deterioro de la liquidez y no se gozará de suficiente capital para atender los desembolsos o los pagos en el corto plazo. Si el dinero no se obtiene se tendrá que requerir a empréstitos. Tal como lo afirman Jiménez, Rojas y Ospina

Es fundamental saber si vamos a poder cubrir todos los pagos, no es fácil pero si es posible, el gerente debe manejar el concepto de ciclo de caja y sobre

todo aplicarlo en la empresa, el objetivo clave de la gestión del capital del trabajo, es evitar quedarse sin efectivo, lo cual debe tenerlo bien en claro la gerencia (2013: 53).

2. Metodología

La investigación es de tipo descriptiva, analítica, con un enfoque cuantitativo, y documental, con base en el método estudio de caso. La metodología utilizada corresponde al método inductivo y se fundamenta en teorías financieras aplicadas a la solución del problema que presentan las compañías, de acuerdo con los métodos descritos en el texto de Hernandez (2010).

Por lo que la labor que se realizó es de carácter práctico con la aplicación de las herramientas de análisis financiero, como el ciclo operacional, para valorar el desempeño financiero con base en el ciclo de caja para la toma de decisiones en este tipo de entidades.

3. Resultados

La aplicación del ciclo operacional de una entidad es necesario para determinar el capital de trabajo preciso. Este análisis nos reconocerá el estado actual de la organización y, lo más importante, hará que se creen estrategias y planes de acción que permitan que el negocio cumpla con el objetivo básico financiero.

Para poder operar, la empresa necesita capital de trabajo y para determinar esta necesidad Demestre, Castells y González (2006) proponen algunos procedimientos, dentro de los que se encuentran:

- Cálculo de los periodos que conforman el ciclo operativo.
- Conversión de los periodos anteriores a días de ventas, determinados a precio de venta.
- Cálculo del número de días de venta a precio de venta a financiar.
- Conversión en dinero de los días a financiar para establecer las necesidades de capital de trabajo.
- Métodos para el cálculo del capital de trabajo necesario.

Para realizar el cálculo de los periodos que conforman el ciclo operativo y determinar el promedio de compra de inventario y la conversión de las cuentas por cobrar es necesario tener la siguiente información del Balance General y del Estado de resultados y notas de la propiedad horizontal Puerto Luna.

TABLA 2. Cálculo del ciclo operacional de Puerto Luna en pesos y en días			
Concepto	Formúla	Resultado	Descripción
Rotación de Cartera	Ventas a crédito/ Nivel de cartera promedio = veces	$\$608'349.600/\$28'226.688 =$ 21,552 veces	Los cuentas por cobrar giran en promedio 21,55 veces en el periodo
Rotación de Cartera en días	$360/\text{Veces} = \text{días}$	$360/21,552 =$ 16,70 días	Puerto Luna tarda en promedio 16,70 días en recuperar la cartera
Cartera Promedio	Ventas/ Veces = \$	$\$608.349.600/21,552 =$ \$28'226.688	El nivel de cartera promedio de Puerto Luna es \$28'226.688
Rotación de proveedores	Compras a crédito/ Proveedores Promedio = veces	$\$592'854.055/\$26'850.055 =$ 22,08 veces	Las cuentas por pagar se convierten en efectivas 22,08 veces en el periodo
Rotación de proveedores en días	$360/\text{Veces} = \text{días}$	$360/22,08 =$ 16,30 días	cada 16,30 días la compañía paga sus cuentas a proveedores
Proveedores Promedio	Compras a crédito/ Veces = \$	$\$592'854.055/ 22,08 =$ \$26'850.055	El nivel de proveedores promedio es de \$26'850.055
Ciclo de liquidez en días		16,70 días	Puerto Luna cada 16,70 días recauda la cartera
Ciclo de liquidez en pesos		\$28'226.688	La cartera promedio de Puerto Luna
Ciclo de caja en días	Días cartera menos días proveedores	17, días cartera menos 16 días proveedores = 1 día	Una vez recaudada la cartera Puerto Luna paga a sus proveedores al día siguiente
Ciclo de caja en pesos	Promedio cartera, menos promedio proveedores	$\$28'226.688 - \$26'850.055 =$ \$1.376.634	Valor en caja de Puerto Luna

Elaboración propia de los autores, con base en los estados financieros, periodo 2017.

Con base en la aplicación del ciclo operacional se observa que la propiedad horizontal Puerto Luna presenta una adecuada y eficiente liquidez en el manejo de los recursos corrientes, debido a que el ciclo de liquidez en días es de 16,70 días y en pesos \$28'226.688. Esto implica que la liquidez se

presenta 22 veces en el año. En consecuencia se evidencia eficiente manejo de la productividad del capital de trabajo neto operativo y así mismo un cumplimiento en pago a los proveedores, por lo que los días de pago son de 16,30 días, es decir la entidad recauda los recursos de cartera e inmediatamente cumple con sus obligaciones a los proveedores.

Conclusiones

La aplicación del ciclo operacional como herramienta gerencial es básica en la función y orientación de estas entidades, para la toma de decisiones más razonables, ya que por medio de la ejecución del ciclo de caja y ciclo de liquidez se puede fijar el periodo y la suma de dinero que se requiere para poder cumplir con sus compromisos y permanecer con sus rutinas operacionales. Así, como lo manifiesta Cardona y Cano,

El modelo de la gerencia del valor se convierte en una herramienta esencial en la gestión y administración de estas entidades, para la toma de decisiones más asertivas, ya que por medio de la aplicación de los inductores de valor, ciclo de caja, ciclo de liquidez, se puede determinar el tiempo y la cuantía en que el dinero se recibe (2017: 64).

Con la herramienta financiera o inductor de valor del ciclo operacional se evidenció que Puerto Luna genera unos adecuados y eficientes ciclos de liquidez y de caja que le permiten cumplir al día con sus obligaciones y compromisos a sus proveedores, por lo que se sugiere revisar las políticas de pagos con el propósito de apalancarse con los proveedores y así mejorar sus días de ciclo de caja y por consiguiente el capital de trabajo neto operativo, tal como plantea lo plantea Rojas: “La gestión óptima de los recursos, el cumplimiento de los principios como la economía, la planificación, el desempeño financiero, el control y manejo del presupuesto, y las finanzas” (2015: 173).

Referencias

- Bravo y otros, S. (2008). *Introducción a las Finanzas*. México: Pearson Editorial.
- Bravo, M. L.; Lambretón, V. & Márquez, H.; (2007). *Introducción a las finanzas*, México DF, México, Pearson Educación.
- Cámara Colombiana de la Construcción. (2016). “Desarrollo inmobiliario en altura es en todo el país Vivienda”.
- Cardona Gómez, D. y Cano Atehortua, J. A. (enero-diciembre, 2017). “Análisis del Ciclo de Liquidez, Ciclo de Caja y el Capital de Trabajo Neto Operativo en el Hospital Marco Fidel Suárez de Bello”. *Funlam Journal of Students Research*, (2), 56-65.
- Correa García, Jaime Andrés, Castaño Ríos, Carlos Eduardo, & Mesa Callejas, Ramón Javier. (2010). *Desempeño financiero empresarial en Colombia en 2009: un análisis por sectores. Perfil de Coyuntura Económica*, (15), 149-170. Retrieved November 3, 2016, from: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1657-42142010000100008&lng=en&tlng=es
- Flórez, G. (2017). “El 70 % de la vivienda de Bogotá está construida en altura”. *Portafolio*, febrero 18 de 2017. <http://www.portafolio.co/mis-finanzas/vivienda/el-70-de-la-vivienda-de-bogota-esta-construida-en-altura-503480>
- Jiménez, J. I., Rojas, F., & Ospina, H. (2013). “La planeación financiera: Un modelo De gestión en las pymes”. *Faces*, 13 (2), pp. 137-150.
- Jiménez, J. I., Rojas, F., & Ospina, H. (2013). “La importancia del ciclo de caja y cálculo del capital de trabajo en la gerencia PYME”. *Clío América*, 7 (13), pp. 48-63.
- Nava R., M., A. (2009). “Análisis financiero: una herramienta clave para una gestión Financiera eficiente”. *Revista Venezolana de Gerencia*, 14(48), pp. 606-628.
- Rojas, Restrepo, F. S. (2015). “Marco de Referencia de la Contabilidad Pública Gubernamental: Diagnóstico del cumplimiento de los planes de saneamiento fiscal, financiero y contable de los municipios priorizados por el departamento de Antioquia”. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 66, 161-174.
- Serna, O. L. (1999). *Administración Financiera Fundamentos y Aplicaciones*. Cali: Prensa Moderna.

4

ARTÍCULO

La contaminación ambiental en los acuíferos de Ecuador

Alcides Antúnez Sánchez^a
Lenin Lucas Guanoquiza Tello^b

Información del artículo

Recibido: 22 de enero de 2019

Aceptado: 8 de febrero de 2019

Clasificación JEL:

Q01

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n19a4>

Sugerencia de citación

• Antúnez ,Sánchez A.;Lucas Guanoquiza,Tello,L. (2019) La contaminación ambiental en los acuíferos de Ecuador.Revista Visión Contable,19,64-101. DOI: 10.24142/rvc.n19a4

The environmental contamination in the water-bearing to Ecuador

Resumen

Ecuador, país rico en recursos hídricos, donde la interacción del hombre con la biosfera suscita problemas relacionados con la contaminación del agua, el suelo y el aire, elementos que inciden en el hambre y la pérdida de la flora y fauna autóctona. Son interrogantes para la ecología y la bioética dentro de la Pachamama. En América Latina, el reconocimiento del agua como derecho humano fundamental y como sujeto de derechos a la naturaleza dentro del marco constitucional del pluralismo jurídico constituye un paso para precautelar la seguridad hídrica que garantice el efectivo goce y ejercicio de los derechos. Por la permanencia de los ciclos naturales del agua como un bien desde los pueblos originarios dentro del *sumak kwasay* es necesario su protección adecuada. El agua tiene múltiples dimensiones en relación a cantidad, calidad y distribución. Su no adecuada calidad, afectada por actividades y procesos contaminantes ante la ausencia del impuesto por vertido en la política estatal es un fenómeno social, económico y ambiental. Constituye uno de los obstáculos para el "buen vivir", implica fomentar la formación jurídica ambiental desde la bioética. Se han utilizado los métodos de la investigación como el histórico-lógico, el de análisis-síntesis, inducción-deducción, y comparación jurídica.

Palabras clave

Recursos hídricos, contaminación, derechos, bioética, buen vivir.

Abstract

Ecuador, rich country in hydric resources, where the man's interaction with the biosphere provokes problems related with the contamination of water, the ground, and the air, elements that they have an effect on hunger and the loss of the flora and autochthonous fauna. They are interrogating for ecology and the bioetic within the Pachasucks. The hydric certainty constitutes a step for pre-preventive in Latin America, the recognition of the water like human fundamental right and like subject of rights to the nature within the juridical pluralism's constitutional frame that you guarantee the cash, enjoy and exercise of rights. *Kwasay* is necessary for the permanence of the natural cycles of the water like a good from the originating towns within the *sumak his* adequate protection. The water has multiple dimensions in relation to quantity, quality and distribution. His not made suitable quality, affected for activities and contaminating processes in front of the absence of the tax for poured the stater is a social, cost-reducing and environmental phenomenon in the politic. It constitutes one of the obstacles for the good living, it implies to foment the juridical environmental formation from the bioética. They have utilized the methods of the investigation like the historic logician, the one belonging to analysis synthesis, induction deduction, and juridical comparison.

Key words

Hydric resources, contamination, rights, bioetic, good living.

^a Licenciado en Ciencias Penales y Ciencias Jurídicas. Magíster en Asesoría Jurídica. Profesor Auxiliar Derecho Ambiental e Internacional. Imparte las materias de Derecho Ambiental e Internacional Público, Departamento de Derecho. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Granma. República de Cuba. Email: aantunez@udg.co.cu, antunez63@nauta.cu, antunez1963@gmail.com <https://orcid.org/0000-0002-4312-2142>

^b Profesor Universidad Técnica de Cotopaxi, Ecuador. lucasguanoquiza@yahoo.es. <https://orcid.org/0000-0003-2809-2608>

Introducción

A nivel global, desde el siglo pasado, se evidencia una crisis de sostenibilidad de los ecosistemas naturales —entre ellos los acuáticos—. Esta crisis surge como resultado de la construcción de sociedades modernas, que sustentan el desarrollo en modelos de industrialización y producción extractivista, lo cual permite percibir al agua dulce como un “recurso inagotable”, agravada con los efectos adversos del cambio climático en el siglo XXI (Meir, 2003).

La Tierra, con sus diversas formas de vida que incluyen a más de 6.000 millones de seres humanos, se enfrenta desde el comienzo del siglo XXI con una crisis del agua. El agua como uno de sus recursos naturales ha estado vinculada a la supervivencia y desarrollo humano, por ello es un bien público que goza de especial protección en los ordenamientos jurídicos. Desde el Derecho Internacional, y desde la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, se establece que toda persona tiene derecho a un nivel de vida suficiente para asegurar su salud y bienestar, incluido el derecho humano al agua por su carácter vital (Fernández-Rubio Legrá, 1996), (D' Estéfano, 1996).

El agua tiene un valor intrínseco, apreciable cultural, social y ambientalmente, no se considera únicamente como una necesidad humana, sino se configura como un derecho humano. Implica descartar la idea de conceptualizar al agua como un “recurso” valorable en dinero y reconocerla como un bien común de uso público y por lo tanto está fuera del comercio; las otras dimensiones del agua son como un bien social, en tanto es indispensable para la garantía de otros derechos; como un bien ambiental, pues su existencia es vital para mantener el equilibrio de los ecosistemas naturales; y como bien cultural. De acuerdo a los usos culturales asociados con el significado, trascendencia y manejo tradicional del agua por parte de las comunidades, pueblos y nacionalidades.

Reconocer el derecho al agua como un derecho humano fundamental desde el 2010 por las Naciones Unidas fomenta la totalidad de sus dimensiones que garanticen el ejercicio de otros derechos interdependientes como la salud, la alimentación, el saneamiento, la vida digna, la vivienda, la cultura, un ambiente sano, es uno de los desafíos que la humanidad enfrenta en este tercer milenio.

El análisis de la temática del agua tiene múltiples lecturas al considerar la cantidad, la calidad y la distribución de los recursos hídricos, en la interpretación de lo que sucede con el agua en el Ecuador. Uno de los aspectos

con debilidad es la calidad, afectada por actividades y procesos contaminantes que plantean una ausencia de políticas y acciones estatales efectivas. Necesitado de procesos de formación ambiental desde la bioética (Grijalva, 2010), (Gudynas, 2011), (Elbers, 2013).

Materiales y métodos

El artículo está vinculado a los resultados de investigación de la maestría en Gestión Ambiental, desarrollados entre la Universidad de Cotopaxi y la Universidad de Granma, en la Facultad de Ciencias Agrarias y Técnicas. En el artículo se propone como objetivo caracterizar a partir del reconocimiento jurídico en clave constitucional a la protección del recurso agua en Ecuador, los problemas vinculados a la contaminación ambiental en los acuíferos y la necesidad de su modificación a partir de las políticas públicas desde un enfoque bioético desde la formación ambiental a través del tributo por vertido. Para ello, se han utilizado los métodos de la investigación como el histórico-lógico, el de análisis-síntesis, inducción-deducción y comparación jurídica.

Desarrollo

1. El Derecho Ambiental ecuatoriano en clave constitucional para la protección del recurso agua

El Derecho Ambiental dentro de las ciencias jurídicas es una de las ramas más dinámicas y de mayor evolución desde del Derecho Internacional. Las convenciones internacionales se convierten cada vez más en fuentes del Derecho Ambiental Internacional para su desarrollo en las legislaciones internas. El Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) marcó un hito para estos desarrollos internos en el 2013.

La preocupación mundial por la protección ambiental ha alcanzado importancia y magnitud en los últimos años y se ha convertido en temática de interés para la mayoría del empresariado y de los ciudadanos ante las consecuencias negativas generadas por la contaminación industrial al generar daños ambientales y la observancia inadecuada de proteger a la naturaleza. Protección que se exterioriza en tres dimensiones: la económica, la social

y la ambiental a partir del desarrollo industrial equilibrado para generar recursos, empleos y promover la educación ambiental como bases del bienestar social y calidad de vida.

Desde la Unión Europea, Martín Mateo (1991) define al medio ambiente como el conjunto de “aquellos elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas en definitiva, el agua y el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la existencia del hombre sobre la tierra”, donde deben regir los principios de ubicuidad, sostenibilidad, globalidad, subsidiariedad y solidaridad, y se mantengan las propiedades del suelo, el aire y el agua, así como la fauna y la flora y las condiciones ambientales de estas especies, de tal forma que el sistema ecológico se mantenga con sus sistemas subordinados y no sufra alteraciones perjudiciales.

Brañes Ballesteros (2003) define al Derecho Ambiental como aquel conjunto de reglas que se ocupa de la protección jurídica de aquellas condiciones que hacen posible la vida, en todas sus formas. La norma jurídica lo ha definido como

el conjunto de normas jurídicas, que regulan las conductas humanas que pueden influir de manera relevante en los procesos de interacción que tiene lugar entre los sistemas de los organismos vivos (bióticos) y sus sistemas de ambiente (abióticos) mediante la generación de efectos, de los que se esperan una modificación significativa de las condiciones de existencia de dichos organismos (p. 144).

Luego de valoradas estas ideas, el Derecho Ambiental se aprecia como esta rama del derecho que nace reconociendo realidades y esgrimiendo reclamos revolucionarios. Se reconoció como un requisito para disfrutar de una vida digna, el derecho a un medio de calidad, donde el hombre pueda ejercer sus derechos a la libertad, la igualdad y al disfrute de condiciones de vida adecuadas desde su reconocimiento en el Derecho Ambiental Internacional en 1972.

En 1987 el PNUMA adoptó la decisión de presentar ante la Asamblea General el Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente, bajo el título de “Nuestro Futuro Común”, conocido como “Informe Brundtland”, y retomó la Carta Mundial el derecho de la diversidad biológica. Con posterioridad, se aprecia como la Cumbre de la Tierra de 1992 generó varios instrumentos jurídicos internacionales como la Declaración de Río

sobre Medio Ambiente y Desarrollo, donde se estableció un marco jurídico y un reglamento eficaz, para luego entrar en vigor la Convención sobre la Diversidad Biológica en 1993 y el Convenio de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático en 1992, los que han seguido evolucionando con el tiempo hasta la Cumbre del Clima celebrada en París en el 2015 (Rey Santos, 2016).

El Derecho Ambiental presenta autonomía científica y didáctica, y una rica normatividad, es la expresión indubitable de su existencia como ciencia y rama jurídica. Se le considera como una nueva rama jurídica que regula la conducta humana estableciendo principios, exigencias, normas y prescripciones jurídicas, otorgando a los sujetos los derechos, las atribuciones, y prohibiciones: es el instrumento, la herramienta legal que regula y autorregula el comportamiento humano ante la conservación de la diversidad biológica, como se señalara en los estudios realizados desde 1998 desde el pasado siglo hasta 2018 por Fernández Rubio-Legrá (2000) y Rey Santos (2018).

Al Derecho Ambiental se le reconoce vinculado a ramas y derivaciones en relación a la contaminación ambiental, como el Derecho Urbanístico en relación a las aguas potables y las residuales, el Derecho Minero por su uso en la extracción de minerales, el Derecho Forestal en cuanto al uso del recurso hídrico, el Derecho Agrario relativo al uso del recurso hídrico, el Derecho Tributario en relación al impuesto ambiental, Derecho Penal en relación con la responsabilidad penal, Derecho Administrativo vinculado a los servicios públicos, al dominio público, al Derecho Mercantil por la actividad mercantil con el uso de este recurso, y el Derecho de Aguas, entre otros.

Los estudios del Derecho de Aguas señalan varias causas que inciden para que se esté disminuyendo el agua en el planeta, entre estas aparece la deforestación, lo cual no ayuda a que se produzcan lluvias, otra es la contaminación en lagos, ríos y mares; el uso irracional de los recursos hídricos conlleva al desperdicio, la baja eficiencia con que opera la infraestructura y una equivocada gestión de parte de los organismos encargados de la administración son factores que inciden para que exista una inadecuada disponibilidad de agua.

Para Embid Irujo (2011) desde el Derecho Público, considera que debido a que el agua es un bien de primera necesidad y hasta un derecho humano, prevalece en su gestión un fuerte interés público, lo que justifica la intervención de los poderes públicos para garantizar sus objetivos más elementales, tanto de calidad, como de cantidad o disponibilidad del recur-

so. De este lado existe un amplio entramado normativo e institucional que, sobre la base de la planificación hidrológica y el reconocimiento de una sola calificación jurídica, la de bien de dominio público estatal, pretende garantizar un tratamiento unitario del recurso, cualquiera que sea su origen, superficial o subterráneo. Todo ello con el fin de regular conforme a este interés general el suministro y precio del agua, la calidad ambiental del bien, su uso y aprovechamiento, la construcción de obras públicas, etc. Embid Irujo (2011) Refiere que la problemática del agua es un fenómeno general que tiene lugar en muy distintos países con diversos ritmos e intensidades, pero con unas características y dirección que son comunes y advertibles en muy distintas latitudes. En los momentos actuales y dadas las certidumbres –y algunas dudas todavía– que presenta el cambio climático y su reflejo sobre los recursos hídricos, es de advertir un incremento en la preocupación por los parámetros de protección y conservación del agua.

El Derecho de Aguas, abordado por Palomar Olmeda (1986), Martín-Retortillo (1997), Ortega Navarro (2012) y en la nación ecuatoriana por Lloret (2002), Isch & Gentes *et al.* (2006), Oré (2009), Paredes (2011) y Vinuesa (2011), refleja la necesidad de proteger este recurso por su importancia para la salud humana en pos del desarrollo sostenible, coinciden que en la región de América Latina, el reconocimiento del agua es un derecho humano fundamental y como sujeto de derechos dentro del marco de los derechos de la naturaleza en la nación ecuatoriana, constituye un paso indispensable para precautelar la seguridad hídrica en los territorios, que garantice el efectivo goce y ejercicio de los derechos a una vida digna, salud, alimentación, vivienda, cultura, ambiente sano y la permanencia de los ciclos naturales del agua como un bien desde los pueblos originarios.

Desde la década de los 90' del pasado siglo varios países de América Latina, entre ellos Ecuador, organizaciones de la sociedad civil, organizaciones no gubernamentales y movimientos sociales, iniciaron procesos de debate y negociación para el reconocimiento del agua como un derecho humano fundamental. La Constitución Ecuatoriana del 2008 garantiza a la población el acceso seguro y permanente al agua, vivir en un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, resumido como “buen vivir” o “sumak kwasay”. Con el neoconstitucionalismo se aprecia como en este proceso se han incorporado en las constituciones reivindicaciones ancestrales de los pueblos originarios y se han creado nuevos derechos hasta ahora desconocidos en el constitucionalismo tradicional. Es concebido como una recomposición de fuerzas del pasado, antes antagónicas o enemigas, y que

hoy recurren a los principios constitucionales para superar sus diferencias y fracturas (Melo, 2009), (Zabala, 2010), (Bhrunis Lemarie, 2010) y (Prieto Valdés, 2012).

A partir de la Constitución de 2008 el Estado ecuatoriano reconoce a la población el derecho humano al agua, disposición regulada en el artículo 12: “El derecho humano al agua es fundamental e irrenunciable. El agua constituye patrimonio nacional estratégico de uso público, inalienable, imprescriptible, inembargable y esencial para la vida”. Crespo Plaza (2015) expone que las reformas de 1983 introdujeron en la Constitución de 1978 el derecho a vivir en un ambiente sano. Más tarde y luego de la influencia marcada por la Cumbre de Río de 1992 aparecen normas ambientales más amplias en la Constitución de 1998. A criterio de este autor en la Constitución del 2008 se ensancha la normativa ambiental bajo el enfoque de un paradigma biocéntrico al reconocer derechos a la naturaleza, no solo impulsado por el derecho internacional y el derecho ambiental comparado sino por una reafirmación de la cosmovisión de las culturas indígenas autóctonas que reconocen el derecho al buen vivir o *sumak kawsay* y consideran que el ser humano es parte de un sistema natural integral y circular denominado *Pachamama*.

Acosta (2010) considera que Ecuador al ser un país privilegiado en cuanto a la disponibilidad del agua si se comparase con otras regiones en el mundo, no obstante ha registrado un permanente deterioro de la calidad e incluso de la cantidad del agua. La pérdida de los páramos y la deforestación creciente explican esta compleja realidad. Igualmente, no se han resuelto los graves problemas derivados del manejo contaminante del agua provocados por la actividad de extracción de crudo y manejo de residuos en la región amazónica. La contaminación ha llegado al extremo de afectar a las 72 cuencas hidrográficas del país. Uno de los puntos en que más se avanzó en la Asamblea Constituyente de Montecristi fue el tratamiento del agua y los recursos hídricos.

Martínez Moscoso (2017) considera que es necesario generar una política que aplique tarifas que permitan alcanzar una eficiencia en el uso de un recurso tan escaso, y que elimine el despilfarro a través de la imposición de un pliego tarifario que castigue el consumo excesivo y que de alguna forma premie o beneficie al usuario que menos utiliza el recurso. En el siglo XXI es necesario un uso racional del agua.

Desde el Derecho Ambiental autores ecuatorianos significan los diversos problemas ambientales que inciden en la calidad no adecuada del agua, como

una de las facetas más preocupantes del deterioro ambiental en la crisis del agua, que deja ver sus efectos de manera compleja en distintos ámbitos de la realidad ecosistémica y de la actividad humana desde la bioética. Reflejan que la contaminación ambiental es causada por la extracción de hidrocarburos, por la actividad extractivista vinculada a la minería, por la deforestación, por el uso de plaguicidas en los procesos agrícolas, entre otras causas (Larrea, 2008), (Poles, 2010), (Vinueza, 2011) y (Morales, 2013).

Demuestran que, como hecho histórico-jurídico la constitución político-jurídica de 2008 es cierto que sintetiza un momento histórico, y que en ella se cristalizan diversos procesos sociales acumulados, y se plasma una determinada forma de entender la vida desde la bioética. De hecho, una Constitución no puede ser simplemente el resultado de un ejercicio de jurisprudencia avanzada; a partir de los criterios analizados de los constitucionalistas ecuatorianos en los cambios realizados, como lo sistematizan Borja y Borja (1979), Verdesoto Salgado (1988), Larrea Horguín (1999), Salgado Pesantes (2003), Bhrunis Lemarie (2010) y Grijalva Jiménez (2012); postura a la que nos incorporamos.

En esta misma línea de ideas, en la protección a los recursos hídricos en Ecuador se reconoce al agua como patrimonio nacional estratégico de uso público, inalienable, imprescriptible, inembargable y esencial para la vida desde la técnica constitucionalista. Ligando su ejercicio al de otros derechos humanos, como la soberanía alimentaria que garantiza el derecho de la alimentación, la salud, la cultura; el derecho a un ambiente sano; a construir y mantener la identidad cultural; a un hábitat seguro y saludable; y a una vida digna dentro de la Pachamama.

La Constitución ecuatoriana de 2008 constituye un marco favorable en materia de derechos y garantías constitucionales, define al agua como un derecho humano con carácter fundamental e irrenunciable, y para hacerlo efectivo reconoce que es necesario el acceso al agua en calidad y cantidad suficientes. El texto constitucional reconoce al agua como patrimonio nacional estratégico de uso público, inalienable, imprescriptible, inembargable y esencial para la vida, lo cual implica que el Estado debe asumir el control y decisión del destino de los bienes hídricos, pensando en las necesidades de las generaciones actuales y futuras, de acuerdo a principios constitucionales de sostenibilidad ambiental, precaución, prevención y eficiencia, como lo pondera Blacio Aguirre (2012).

El derecho humano al agua está íntimamente ligado al cumplimiento de otros derechos humanos, pero también está interrelacionado con el cum-

plimiento de los derechos de la naturaleza, sobre la base de principios como el respeto a la Pachamama y el buen vivir en el contexto político ecuatoriano. Así, el agua, entendida como un bien natural, social y cultural, debe ser analizada desde dos perspectivas: como derecho humano y como sujeto de derechos. Para garantizar la existencia integral del agua es imprescindible entonces prohibir su contaminación por medio de descargas de vertidos líquidos o sólidos y fijar mecanismos de protección inmediatos. El derecho al agua no se refiere solo al acceso a la misma, sino que incluye la garantía de calidad del líquido vital. Actuar para prevenir, reducir, controlar, remediar la contaminación, así como brindar reparación adecuada a las poblaciones afectadas, es una responsabilidad de cumplimiento inmediato por parte de las autoridades y la ciudadanía. Esta problemática, consideran los autores, aún no tiene una solución adecuada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, aunque hay múltiples disposiciones jurídicas que protegen al medio ambiente no ha sido lograda de manera adecuada (Crespo Plaza, 1995), (Pérez & Montalvo, 1999), (Poles, 2010), (Romero, 2012), (Angulo, 2013), (Crespo Plaza, 2015).

La importancia que tiene hoy la naturaleza y específicamente el recurso agua, radica en que ha dejado de ser un objeto para convertirse en un sujeto de derechos, y esto nos exige a los seres humanos el garantizar su cuidado y conservación, que permita alcanzar el desarrollo sostenible desde la bioética. El agua es necesaria, como elemento vital que conforma el desarrollo sustentable del planeta, ya que su escasez o abundancia extrema ocasionan desequilibrios en los hábitats naturales, altera las condiciones hidroclimáticas, modifica las condiciones para el aprovechamiento de los recursos naturales y el bienestar de la población.

Los autores del artículo razonan que es necesario modificar esta situación desde acciones formativas que se inicien desde la educación ambiental a los servidores públicos y a la ciudadanía, y que desde sus contenidos formativos tengan un referente bioético, de esta manera se cumpliría el principio deber-derecho para desde la Pachamama preservar los recursos acuíferos y mitigar la contaminación ambiental que pervive en la nación ecuatoriana en pos del desarrollo sostenible. Se necesitará de la transversalidad de las políticas públicas. Ello debe ser una prioridad del sector ambiental derivada del apoyo y coordinación tanto inter como intragubernamental. El desarrollo sostenible sigue siendo un paradigma utópico alcanzarlo; para proteger al medio ambiente es necesaria junto con la aplicación del impuesto por vertido y contravenciones administrativas, que en cada ámbito de

competencia la variable ambiental se incluya en la toma de decisiones con un enfoque bioético.

2. La contaminación ambiental del recurso agua. Su dimensión económica, ecológica, social, cultural y turística en la nación ecuatoriana

Ecuador, con sus cuarenta áreas naturales protegidas, es un país mega diverso, sujeto a ciertas limitaciones de explotar recursos en las áreas de conservación tanto por mandato constitucional como por los compromisos que ha asumido a nivel internacional para la conservación de determinadas áreas por haber ratificado acuerdos como el Convenio sobre Patrimonio Natural, el Convenio sobre Diversidad Biológica, la Convención en contra del Tráfico Ilegal de especies de Flora y Fauna Silvestre (CITES), etc. Algunas de estas áreas protegidas están ubicadas en los lugares estratégicos donde existen yacimientos de petróleo y minería, de aquí la necesidad de la educación ambiental.

La contaminación, definida en la literatura científica como la presencia o incorporación al ambiente de sustancias o elementos tóxicos que son perjudiciales para el hombre o los ecosistemas (seres vivos), sigue siendo un tema preocupante en el mundo entero porque vivimos colapsados de ciertas enfermedades a causa del agua que tomamos a diario, y también por respirar aire contaminado. La contaminación ambiental es concebida como la que produce alteraciones al medio ambiente dañándolo de manera leve o grave, o destruyéndolo por completo, el daño puede ser temporal o continuo.

Una de las causas de esta contaminación ambiental se aprecia con el rápido crecimiento urbano e industrial que ocasiona enormes desechos residuales potencialmente nocivos que han sido vertidos y diluidos en la atmósfera, en el agua o en los suelos, esperando que se biodegradasen naturalmente. Como el carácter depurador del medio natural es limitado, el resultado ha sido que la contaminación ha afectado a la salud de muchas personas, ha producido daños generalizados en la vegetación, en la fauna o en el medio ambiente al no usar tecnologías limpias.

Ecuador, al ingresar a la llamada Revolución Verde a mediados del siglo pasado, y ser uno de los países con mayores reservas de agua en América del Sur, está obligado a su protección. Vinculada en contexto al desarrollo sostenible, término que aparece a finales del siglo XX, y que, como paradigma del Derecho Ambiental del siglo XXI junto con las primeras preocupa-

ciones sobre el ambiente y desarrollo, según la primera estrategia mundial de la conservación en 1981, se establece que “para que el desarrollo sea sostenible, debía considerar los factores económicos y sociales, junto a la base de recursos vivos e inanimados ofrecidos por los ecosistemas desde la perspectiva de la bioética”.

El proceso que sigue Ecuador es el incremento de la ganancia del capital a costa de un deterioro creciente de los recursos naturales causando daños al medio ambiente. Ello ocasiona que el 85% del agua utilizada se destine al riego en los procesos agrícolas. Otro ejemplo es que las empresas transnacionales que producen productos destinados a la exportación reciben la mayoría de esta agua. Es uno de los principales exportadores de flores del mundo junto a Holanda y Colombia. Las flores de exportación que produce cuentan con un riego que cubre el 100% de la superficie de los cultivos. Por ello tienen que modificar esta matriz y fomentar la agricultura inteligente.

Otra fuente de contaminación es el agua superficial proveniente de fuentes domésticas. Este fenómeno ocurre en todo el país, especialmente en las áreas pobladas. Casi todos los ríos de Ecuador cercanos a las áreas urbanas tienen altos niveles de DBO (demanda bioquímica de oxígeno), nitrógeno y fósforo. La mayoría de la contaminación proviene de desperdicios domésticos, químicos y agrícolas, alterando la flora y fauna acuática, por ello hay que construir plantas de tratamiento de residuales.

La contaminación del río además de ser un problema ambiental, es también un problema social, involucra directa e indirectamente a los seres humanos quienes al mismo tiempo de ser los causantes del daño ambiental tienen la enorme responsabilidad de convertirse en los gestores en la búsqueda de estrategias de solución para el rescate y conservación de este recurso natural. Trae consigo la pérdida de manifestaciones culturales de grupos étnicos que ven en este afluente parte de su cosmovisión andina y quienes se han visto afectados al volverse cada día más crítica la contaminación, lo cual podría traer como consecuencia la desaparición de sus manifestaciones. Ecuador tiene un gran potencial turístico; sin embargo, el valor paisajístico se ve afectado por la contaminación ambiental.

2.1 La contaminación ambiental en las cuencas acuíferas del Ecuador

El derecho al agua aunque no se encuentre reconocido dentro de los derechos humanos como una norma expresa o derecho fundamental es un derecho innato al ser humano, debido a que sin agua no existiría vida en

nuestro planeta. De allí su importancia, que en la actualidad se encuentra enmarcado en tratados e instrumentos jurídicos internacionales. El agua es esencial para la vida. La cantidad de agua dulce existente en la tierra es limitada, y su calidad está sometida a una presión constante. La conservación de la calidad del agua dulce es importante para el suministro de agua de bebida, la producción de alimentos y el uso recreativo. La calidad del agua puede verse comprometida por la presencia de agentes infecciosos, productos químicos tóxicos o radiaciones (Organización Mundial de la Salud, OMS).

Para la OMS el agua está contaminada cuando su composición se haya alterado de modo que no reúna las condiciones necesarias para ser utilizada beneficiosamente en el consumo del organismo humano y de los animales. Se afirma desde la literatura científica que los ríos, cuencas y ecosistemas acuáticos son el motor biológico del planeta. El agua es la fuente de vida de todo ser vivo del planeta, constituye un elemento vital para la naturaleza y para la existencia de los seres humanos. Hasta el momento no hay estudios que demuestren que existan seres que no necesiten de este elemento natural para vivir, de allí la importancia que tiene el garantizar que el agua que consumen los seres vivos en general sea adecuada y no comprometa su existencia. Además, el agua es un elemento que tiene múltiples usos desde fuente para la producción agrícola, hasta materia prima en la producción de energía hidráulica, por lo tanto, es indispensable que se establezcan regulaciones sobre su uso y aprovechamiento.

Es importante recordar que el agua tiene una relevancia de alto rango para los Estados, debido a que su disponibilidad define las líneas de pobreza o desarrollo, de modo que una gestión acertada de su recurso garantizaría el mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes. En contraposición, la destrucción de bosques y humedales, la contaminación de esteros y ríos devenido por la explotación de recursos, en especial de actividades de gran impacto como la actividad petrolera o minera que en su desarrollo requiere el consumo de grandes cantidades de agua, significan impactos sobre cuerpos de agua, sean estas lagunas, riachuelos, ríos o mares que se ven impactados tanto en las fases de descargas naturales y/o por efectos de derrames “accidentales” o provocados.

Se concibe que la contaminación hídrica es la presencia en el agua de contaminantes en cantidad y tiempo suficiente para provocar efectos adversos a la salud y al medio ambiente (materia orgánica, nutrientes, sólidos suspendidos, metales pesados, hidrocarburos, sales, organismos patógenos,

calor). Además de ser una sustancia imprescindible para la vida por sus múltiples propiedades es ampliamente utilizada en las actividades diarias como la agricultura (70% al 80%), la industria (20%), el uso doméstico (6%), entre otras, convirtiéndose en unos de los recursos más apreciados en planeta. Es de suma importancia conservar y mantener la calidad de las fuentes naturales, de manera que se garantice su sostenibilidad y el aprovechamiento de las futuras generaciones (Organización de las Naciones Unidas, ONU).

Las causales de contaminación ambiental en la nación ecuatoriana son:

- *La contaminación del agua causada por la inadecuada disposición y eliminación de residuos*, constituye uno de los principales problemas que afecta a la calidad del agua en el Ecuador. Se estima que, por debajo de los 2000 metros de altitud, los cauces de agua en el Ecuador están contaminados especialmente por desechos de las actividades industriales y falta de sistemas de remediación de aguas servidas (Isch & Gentes, *et al*, 2006).
- *Las provocadas especialmente por aguas residuales de procesos industriales y/o manufactureros de transformación o explotación* (minería, hidrocarburos, metalúrgicos, textiles) y generación de energía.
- *Las actividades industriales que causan daño en los ecosistemas naturales son la extracción de madera con fines comerciales, la agroindustria, la extracción de petróleo y minerales y la construcción de proyectos hidroeléctricos* y los denominados proyectos multipropósito.
- *La agricultura, es otra de las fuentes de contaminación, al usar en la misma fertilizantes, plaguicidas y herbicidas* que utilizan los agricultores para la fertilidad de la tierra y para proteger los cultivos, de buenas cosechas y de las plagas. Estos productos a través de las lluvias y de los riegos arrastran a los ríos y vertientes y por ende contaminan el agua. Producida por la utilización de fertilizantes, pesticidas, nutrientes; además desechos de actividades agroindustriales. El uso de pesticidas en la producción agrícola tiene impactos nocivos en la salud humana y en el ambiente, especialmente en el agua y la tierra.
- *La contaminación del agua por extracción de petróleo* puede darse por varias actividades durante el proceso: contaminación por desechos sólidos y químicos, por lodos de perforación, por accidentes y derrames, por operación de los pozos, alteración de los cursos de agua, entre otras. Las fases de explotación petrolera utilizan grandes cantidades de agua en los procesos, por lo que es indispensable que exista un control adecuado del caudal y tipo de concesiones de agua.

- *Los impactos de la explotación minera* de mediana y gran escala en el agua afectan tanto la disponibilidad –presente y futura– del agua, así como su calidad, pues por lo general las zonas donde existen reservas de minerales generalmente están ubicadas en centros poblados y cerca de cursos de agua usados por la población.
- *Otra forma de contaminación son las descargas de desechos provenientes de la crianza de animales* que son vertidos en los ríos y en algunos casos cerca de los centros poblados, lo cual genera graves problemas de salud y contaminación al ambiente.

Estos elementos son necesarios modificarlos con una actitud proambiental, que parta de las políticas públicas del Estado a cumplirse por los servidores públicos desde la bioética, claro que tiene una incidencia en especial a los ciudadanos, en especial a los pueblos originarios, si se tiene en cuenta que la nación ecuatoriana es uno de los países con mayores reservas acuíferas; para ello es necesario procesos de formación jurídica ambiental y modificar las políticas públicas en relación a la política impositiva que incluya el impuesto por vertido y la exigencia de la responsabilidad patrimonial a las empresas para fomentar las producciones limpias bajo la responsabilidad social empresarial.

3. Las políticas públicas ambientales desde la perspectiva bioética para revertir la contaminación ambiental

Las políticas públicas ambientales son concebidas como el conjunto de esfuerzos políticos para conservar las bases naturales de la vida humana y conseguir un desarrollo sostenible. Son el conjunto de objetivos, principios, criterios y orientaciones generales para la protección del medio ambiente de una sociedad particular. Puede afirmarse que la política ambiental está estrechamente interrelacionada con otros sectores políticos, cuyas decisiones y programas influyen directamente en sus resultados y requiere un alto nivel de coordinación. Bajo estas premisas, todo el ámbito del marco institucional debe estar construido por ciertas condiciones que son necesarias para la aplicación y práctica efectiva de las políticas ambientales.

Es decir, tienen que solucionar sus problemas tecnológicos (como enfrentar desde la ciencia y la técnica, los problemas de contaminación o prevención), problemas sociales (como incluir a la ciudadanía en la gestión ambiental y lograr el consenso, frente a los posibles conflictos que se

presentaren), problemas legales (de qué manera se puede sancionar, administrar o hacer cumplir las políticas de gestión ambiental, tiene que ver con la existencia de ordenanzas al respecto), problemas políticos (como la inestabilidad política o la incertidumbre, genera posibilidades de gestión eficientes y con seguimiento efectivo, para el logro de los objetivos) y los problemas económicos (el nivel de financiamiento necesario para ejecutar la política de gestión o su falta de recursos impide su aplicación o evaluación). Ello se logra con la implementación de empresas responsables.

En todo este contexto, la bioética, en relación con el medio ambiente, se inscribe con una aspiración en concreto: establecer la eticidad de las relaciones del hombre con la naturaleza, es decir, determinar no que la preservación del ambiente sea un deber y una necesidad –lo cual ya ha sido formulado y suficientemente reiterado por otras disciplinas–, sino establecer un campo de reflexión sobre las relaciones del hombre, como especie y como grupo, en relación con la biosfera, de modo que se investiguen no solo los mecanismos de preservación del ambiente, sino también la legitimidad ética de los mismos, dentro de una filosofía de la naturaleza que justifique el lugar del hombre y el sentido de su acción sobre sí mismo y el ecosistema (Sarmiento Medina, 2001), (Barragán & Serna Mendoza, 2006), (Cuenca, 2006).

La Ley de Gestión Ambiental señala que la Autoridad Ambiental Nacional será ejercida por el Ministerio de Ambiente como instancia rectora, coordinadora y reguladora del sistema nacional descentralizado de gestión ambiental, donde se dictan normas de manejo ambiental y evaluación de impacto ambiental, define sistemas de control y seguimiento de las normas y parámetros, y el régimen de permisos y licencia sobre actividades contaminantes a partir de la función inspectiva. (Antúñez Sánchez, 2016).

El Ministerio de Ambiente –autoridad ambiental nacional– tiene como objetivo institucional prevenir la contaminación y mantener y recuperar la calidad ambiental, así como mantener, regular y mejorar la cantidad y calidad del agua, manejando sustentablemente las cuencas hidrográficas. La Contraloría General del Estado es la entidad encargada de auditar los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental, determinando la validez y eficacia de los mismos; puede evaluar la eficiencia, efectividad y economía de los planes de prevención, control y mitigación de impactos negativos de los proyectos, obras o actividades, a partir de la ejecución de la auditoría ambiental (Antúñez Sánchez, 2016).

Entre otras leyes de carácter ambiental que actualmente existen en el ordenamiento jurídico de Ecuador están la ley forestal y de conservación de áreas naturales y vida silvestre, la ley de aguas, la ley de desarrollo agrario, etc. Las leyes más polémicas y de mayor preocupación para la sociedad ecuatoriana son aquellas que tienen relación con las actividades extractivas. Estas actividades en el ámbito ambiental están reguladas bajo reglamentos. Dentro de las actividades hidrocarburíferas las disposiciones que establecen la forma como deben comportarse dichas actividades con el ambiente están sujetas a lo establecido en el Reglamento Ambiental para Operaciones Hidrocarburíferas, a pesar de que existe una ley de hidrocarburos esta no contiene disposiciones respecto a otras variables de importancia, como los mecanismos de participación para estas actividades, la intervención petrolera en zonas protegidas, la intervención en comunidades indígenas, la relación de la actividad petrolera respecto al derecho al agua, al uso del suelo, como se desarrolla la fase de exploración, el comportamiento de las instituciones en las actividades de explotación, etc.

El Código Penal ecuatoriano tiene un capítulo de los delitos ambientales con sus respectivas penas con la figura jurídica de “delito ecológico”. En el año 2000 se incorporaron los delitos contra el medio ambiente y las contravenciones ambientales. Catorce años después de este hecho jurídico, el Código Orgánico Integral Penal definió las normas para sancionar a los distintos tipos de delitos: contra el ambiente y la naturaleza o Pachamama, contra la biodiversidad, los recursos naturales, la gestión ambiental y los recursos naturales no renovables. En Ecuador se han registrado derrames petroleros en el mar y en los ríos, el comercio de especies en peligro de extinción, entre otros delitos como la caza furtiva por nacionales y foráneos de especies marítimas en peligro de extinción (Albán Gómez, 2016), (Antúnez Sánchez & Guanoquiza Tello, 2017).

3.1 La formación jurídica ambiental desde un enfoque bioético para alcanzar la cultura ambiental en la nación ecuatoriana

La educación está inmersa en una profunda revolución condicionada por las exigencias que a ella le plantea la sociedad actual, se aboga por un profesional competente cuyos modos de actuación estén en correspondencia con el desarrollo de la educación científica del siglo XXI. Los avances de la Conferencia sobre “Medio Ambiente y Desarrollo” de Río de Janeiro en 1992 fueron recibidos por la mayoría de los Estados. Estos fueron puestos sobre el banco de pruebas en el 2002 en la Conferencia de Johannesburgo.

Con la firma de la Agenda 21 se han puesto de acuerdo alrededor de 180 Estados en el modelo de la sustentabilidad. Es asignado un importante rol a las universidades para responder en su función de intermediarias del saber, y en su función de investigación y producción de conocimientos.

González Novo (1996) señala que la formación ambiental ha sido concebida desde la Conferencia de Tbilisi como el proceso de construcción de un saber interdisciplinario y de nuevos métodos holísticos para analizar los complejos procesos socioambientales que emergen del cambio global. Toda vez que en el ámbito del Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente “la formación ambiental es comprendida, como una educación ambiental especializada, en cuanto que se dirige a un grupo restringido de profesionales” (Novo Villaverde, 2000).

Los nuevos retos plantean la redimensión de la educación ambiental como proceso ante la pobreza, las modalidades de consumo, los problemas de población, salud, economía, desarrollo social y humano, paz y seguridad, así como a la democracia y los derechos humanos como premisas fundamentales en el proceso de gestión educativa ambiental. Implica crear y diseñar espacios educativos, sociales, culturales y ambientales que permitan el intercambio y la pluralidad de saberes en el camino sugerente de vislumbrar un ser humano que comprenda e integre la complejidad del mundo, donde se necesita conocer los saberes ambientales con un enfoque bioético.

Los autores del artículo consideran que la educación jurídica ambiental busca la formación de una cultura jurídica ambiental. Sin embargo, las ciencias de la educación no se han ocupado de este aspecto en profundidad de manera adecuada; no obstante, sobre cultura jurídica o cultura de la legalidad se ha particularizado el conocimiento de los derechos y de las obligaciones, de las prácticas y costumbres a las que se les atribuye en algunos sistemas de derecho una función razonable y relevante en la vida colectiva que permita dar cumplimiento al principio de legalidad, el que desde el Derecho Público se pondera con un enfoque desde la bioética. Como hecho social, la educación jurídica ambiental salió de las Escuelas de Derecho y comenzó a penetrar el campo profesional por la acción de la ciencia y la tecnología sobre el medio ambiente, pero el enfoque interdisciplinario sigue siendo un objetivo por alcanzarse de manera adecuada en el sistema educacional y no verlo de manera fragmentada.

3.2 Asidero jurídico de la protección al bien público agua en el ordenamiento jurídico ecuatoriano con un enfoque bioético

El asidero jurídico de la protección al bien público agua dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano con enfoque bioético se valora que parte del derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación fue reconocido mediante reforma constitucional en el año de 1983. Desde entonces se aprecia que las reformas y codificaciones constitucionales han estructurado un marco normativo orientado a la tutela del ambiente. En 1996, desde el pasado siglo, entró en vigencia una codificación de la Constitución Política, que también incluyó importantes aspectos ambientales en estos términos.

En este mismo sentido, la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998 sistematizó las reformas de 1983 y 1996 en función de los principios contenidos en la Declaración de Río de Janeiro sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992 desde el siglo XX. Este proceso, que se denomina constitucionalismo ambiental ecuatoriano, se caracteriza por el reconocimiento de derechos y deberes ambientales en la Constitución de 2008 donde se mantiene el esquema de derechos, deberes y garantías ambientales, al que se suma una sistematización de las reglas ambientales aplicables a la conservación de la biodiversidad y la gestión ambiental.

Demuestra que el objeto de los derechos ambientales está enmarcado por la calidad ambiental y el equilibrio ecológico, lo cual es coherente con la aproximación doctrinaria del Derecho Ambiental, en tanto disciplina jurídica, dentro de la cual se examinan aspectos relativos a la gestión ambiental y la conservación de la diversidad biológica, incluyendo, por ejemplo, la prevención y el control de la contaminación ambiental, la gestión de los ecosistemas protegidos o la protección de la vida silvestre desde la bioética.

Grijalva Jiménez (2010), desde sus estudios sobre el Derecho Ambiental ecuatoriano, sostiene que los derechos de la naturaleza “tienen necesariamente el efecto de elevar los estándares de protección ambiental”. Luego es desarrollado en cuerpos jurídicos, a partir de Ley de Aguas de 1972, donde se aprecia cómo se decidió actualizar la normativa en base a la Constitución aprobada en el año 2008. Es en el artículo 411, con énfasis en la sustentabilidad de los ecosistemas y el consumo humano será prioritarios en el uso y aprovechamiento del agua. La Ley de Aguas que, en cierto sentido, rige hasta la actualidad constituye un verdadero hito respecto de la propiedad de las aguas en el Ecuador, en razón de que cerró definitivamente toda posibilidad de ejercer cualquier forma de propiedad privada sobre las fuentes y cauces naturales, hasta el punto de prever expresamente que todas las

aguas de propiedad particular, existentes hasta entonces, pasaban al dominio público y que sus propietarios se transformaban en meros titulares de derechos de aprovechamiento.

La protección del medio ambiente como un derecho de las personas y un deber primordial del Estado cuenta hoy con una nueva instancia de control normada en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en su artículo 22, llamada a realizar la auditoría sobre temas ambientales en los términos establecidos en la Ley de Gestión Ambiental. Con este propósito, el máximo órgano contralor resolvió expedir “Las normas técnicas de control externo ambiental”. Dentro de este contexto, en la Ley Orgánica del Servicio Público, se establecen los deberes y prohibiciones que tienen que seguir los servidores públicos dentro de sus instituciones para que sean o no sancionados según como la ley disponga. En el artículo 22 de esta ley, en el literal b, se establece que el funcionario público deberá cumplir personalmente con las obligaciones de su puesto, con solicitud, eficiencia, calidez, solidaridad y en función del bien colectivo, con la diligencia que emplean generalmente en la administración de sus propias actividades.

En la Ley de Gestión Ambiental se establecen varios principios e instrumentos de gestión ambiental y constituye por lo tanto un instrumento jurídico que delinea el campo de acción del Estado y de la sociedad civil ambiental. Se establecen los principios y directrices de la política ambiental determinando las obligaciones, responsabilidades, niveles de participación de los sectores público y privado en la gestión ambiental y señala los límites permisibles, controles y sanciones en materia ambiental, pero adolece de una mirada al impuesto por vertido, así como a los permisos negociables, en atención a la evolución del Derecho Ambiental (Antúñez Sánchez, 2018).

Ello permite asociar la bioética como el campo normativo particular en la atención y el cuidado de la vida y de la salud, con los derechos humanos como el campo normativo universal básico de las obligaciones morales y jurídicas para todas las formas de vida, se identifican los valores fundamentales de una ética universal sustentada por la dignidad humana, por la igualdad de derechos, por la libertad, por la justicia, por la fraternidad y por la paz, valores claramente observados en las constituciones de Ecuador en lo que se refiere a la protección (defensa) de la naturaleza como sujeto de derechos. Para ello, se valora que la bioética refuerza la propuesta de la visión Pachamama, en la cual el hombre deja de ser visto como el centro del universo y señor absoluto de la naturaleza, y pasa a ser cuestionado por las transformaciones que genera en la biosfera. La tecnología creada por

el hombre genera poder, que a su vez genera responsabilidad, tanto frente a las generaciones futuras, como a la naturaleza (Antúnez Sánchez, 2015), (Peña Chacón, 2018).

Para este propósito existen normativas regulatorias en los documentos: Plan de Desarrollo para el Buen Vivir (artículos 1, 13, 32, 33, 34, 35, 281), Ley Orgánica del Régimen de Soberanía Alimentaria (artículos 1, 5, 7), Sistema Único de Manejo Ambiental (SUMA) y Texto Unificado de Legislación Ambiental secundaria (TULAS). Esto demuestra que las políticas públicas en la nación de Ecuador tienen un enfoque bioético.

En el Código Orgánico Integral Penal ecuatoriano, que implanta sanciones, multas y prisión por contaminación ambiental de ríos y vertientes, pide hay que obedecer y cumplir las disposiciones legales para que en lo posterior no tener inconvenientes. En el artículo 251 (Delitos contra el agua) consta que

La persona que, contraviniendo la normativa vigente, contamine, desee o altere los cuerpos de agua, vertientes, fuentes, caudales ecológicos, aguas naturales afloradas o subterráneas de las cuencas hidrográficas y en general los recursos hidrobiológicos o realice descargas en el mar provocando daños graves, será sancionada con una pena privativa de libertad de tres a cinco años.

Se impondrá el máximo de la pena si la infracción es perpetrada en un espacio del Sistema Nacional de Áreas Protegidas o si la infracción es perpetrada con ánimo de lucro o con métodos, instrumentos o medios que resulten en daños extensos y permanentes. Según el tipo de delito o infracción se aplican las penas. Las áreas protegidas pertenecen al Estado y es prohibido cometer daños ambientales. Este Código Orgánico Integral Penal tipifica delitos contra el ambiente y la naturaleza o Pachamama, comprendidos en los artículos del 245 al 267. La tipificación de delitos ambientales plantea dos cuestiones de particular relevancia: la aplicación del principio *non bis in idem* y el principio de legalidad con referencia a la ley penal en blanco.

En lo referente al reconocimiento de estas obligaciones, el profesor Mantilla Pinilla plantea que la contabilidad ambiental,

como el sistema que permite reconocimiento, organización, valoración y registro de las condiciones y los cambios en los recursos naturales y del ambiente, articulando indicadores de evaluación de la sostenibilidad ambiental

en el contexto del desarrollo, estableciendo sistemas de información que faciliten el control y fiscalización de las acciones que afectan la condición de la naturaleza (2006).

Plantea este autor que la contabilidad ambiental se debe preocupar por el desarrollo de la sostenibilidad de la organización en términos económicos, sociales y medioambientales en función del bienestar y la supervivencia de la sociedad. Por tanto, el propósito de la contabilidad ambiental es suministrar información para evaluar la sostenibilidad de los recursos en el marco del desarrollo sostenible. Según Mantilla Pinilla “si bien los propósitos se asemejan a los de la contabilidad tradicional –servir de herramienta de evaluación y control–, sus características obligan la adopción de una dinámica especial”.

En este orden de ideas, el agua es considerada dentro de la contabilidad ambiental como un activo ambiental físico. Los activos ambientales físicos se dividen en activos ambientales producidos por el hombre (es decir, los cultivados) y los activos ambientales no producidos por el hombre que proporciona la naturaleza. Todos los activos naturales se reconocen cuando existe una unidad institucional que ejerce un derecho de propiedad, individual o colectivo sobre un bien. En este caso un bien natural como las tierras de los campos, los activos del subsuelo, los bosques no cultivados, los yacimientos minerales, los ríos, lagos, etc., son denominados activos ambientales, siempre y cuando se deriven de ellos beneficios económicos (Gray & Bebbington, 2002).

En la nación de Ecuador, el Ministerio del Ambiente asumió en el 2012, a través del Sistema de Contabilidad Ambiental Nacional, la responsabilidad de ejecutar el compromiso presidencial de desarrollar la contabilidad ambiental. En este sentido, las Naciones Unidas a través del marco central proporcionan un marco conceptual para organizar de manera coherente y sistemática la información sobre cuestiones hidrológicas y económicas de 2014, cuya denominación es Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SEEA, 2014) y el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica para el Agua (SEEA-Agua, 2013).

La estructura de cuentas contables ambientales se desagrega de la siguiente manera: Activos Ambientales, Pasivos Ambientales, Capital Ambiental, Costos y Gastos Ambientales, Medición y Valoración Ambiental. Estas definiciones se basan en la formulación desarrollada por la ONU en su estudio denominado Sistemas Contables Ambientales y

la Economía Integrada SCAEI (2002) sobre la integración de lo ambiental con lo económico.

La contabilidad ambiental promueve la elaboración de la matriz híbrida de oferta-utilización ambiental de los activos, flujos ambientales y transacciones económicas conexas para el Ecuador. Por consiguiente, en la delimitación de los activos que establece el Sistema Contable Nacional ya se incluye una pequeña parte de los activos de agua; en este caso incluye aguas superficiales y subterráneas para la extracción. Pero la delimitación de los activos del agua es más amplia, y abarca todas las masas de agua internas. La contabilidad del agua permite realizar análisis del agua como insumo para las actividades de producción, como consumo final, y como “sumidero” de desechos o receptor de aguas residuales. Hay que aclarar que se considera al agua como fuente de apoyo a los hábitats y a los ecosistemas, únicamente en los aspectos relativos a la calidad del agua. Otra manera en que la economía y la sociedad pueden utilizar el agua es con fines de recreación, navegación, de pesca y otros usos basados en la presencia física del agua (usos in situ) (ONU, 2013).

Los retos de la contabilidad ambiental son proporcionar datos que resalten tanto la contribución de los recursos naturales al bienestar económico como los costos impuestos por la contaminación o el agotamiento de estos al destacarse la importancia que tiene la contabilidad como herramienta para medir los fenómenos económicos y la utilidad para la toma de decisiones de los diferentes individuos. La contabilidad ambiental toma una gran relevancia para establecer el grado del impacto que presenta la aplicación de políticas y los instrumentos para su regulación y control sobre el medio ambiente, por ello es necesario establecer los parámetros para que esta pueda brindar toda la información que sea pertinente, viable y relevante para su conformación dentro del ámbito social mundial. Son elementos que se valoran y permiten la ejecución de la función auditora en la materia ambiental a la Contraloría General.

Al inicio del siglo XXI los sistemas tributarios han afrontado nuevos retos como la globalización, los avances tecnológicos y la sensibilización de los ciudadanos en los temas sociales. Las estructuras tributarias latinoamericanas han experimentado una serie de cambios influenciado por los bajos niveles de recaudo. Cabe mencionar la marginalidad de tributos ambientales introducidos en las sucesivas reformas. En el contexto latinoamericano algunos países han desarrollado en mayor o menor medida su normativa o legislación ambiental (Aguilera Klink *et al.* 2011).

El Estado ecuatoriano como sujeto activo en recaudación de impuestos, Constitución Política del Ecuador (2008), artículo 261, establece “competencia para precisar las políticas económicas, tributarias, así como también en los recursos minerales, hidrocarbúricos y la biodiversidad”. Por otra parte, el artículo 300 del cuerpo constitucional señala que “la política fiscal incentivará a la redistribución e impulsará el trabajo creativo innovador, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales responsables”. El régimen tributario se rige por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Este cuerpo jurídico prioriza los impuestos directos y progresivos. La política tributaria establecida en la nación tiene el objetivo de promover la redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables, hecho jurídico que se vincula con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

Con la aparición de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado los impuestos ambientales se han convertido en tema de mucha importancia y relevancia no solo a nivel del Estado ecuatoriano, sino que se ha dilatado en todo el universo por la integración de los países de preservar el ecosistema y el derecho a vivir en un hábitat saludable. Los impuestos ambientales, basados en los principios constitucionales, logran los objetivos y elementos normativos frente a la obligación con sus ciudadanos de reconocerles el derecho a vivir en un ambiente saludable y ecológicamente equitativo, que reconozca la sostenibilidad y el buen vivir (del concepto kichwa Sumak Kawsay, del aymara Suma Qamaña y del inglés Good Living), y, por otro la responsabilidad y deberes de los contribuyentes de promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, en sintonía con la política del buen vivir, así como también el respeto a la naturaleza y la preservación de un ambiente higiénico y saludable.

Los impuestos ecológicos fueron instituidos para minimizar las altas masas de contaminación existente, creadas por las emisiones de gases tóxicos. El Gobierno Nacional, a través del Servicio de Rentas Internas (SRI), concentra una carga impositiva a los vehículos que más intoxican el medio natural, que son los de más alto cilindraje. Asimismo, considera la inserción de un impuesto a las botellas plásticas no retornables (PET), gravamen que incentiva la reutilización de los mismos. El SRI propone a la ciudadanía la compra de vehículos híbridos de reducido cilindraje para minimizar las dispersiones nocivas.

A partir del año 2011 en Ecuador la Asamblea Nacional aprueba el proyecto de ley enviado por el Ejecutivo, donde reconoce la incorporación del impuesto ambiental a la contaminación vehicular y el impuesto redimible a las PET con la finalidad de minimizar la contaminación ambiental producida por los gases contaminantes de desechos sólidos y la indiscriminada ocupación de las botellas plásticas en las calles, aceras, botaderos de basura, rellenos sanitarios, entre otros lugares públicos y privados, que afectaba la salud de la ciudadanía y la preservación natural del ecosistema.

No obstante, hay que significar que los tipos de impuesto vinculados a la contaminación ambiental se aprecian dirigidos a la disminución de gases tóxicos a la atmósfera por el uso de automóviles y el reciclaje de envases de plástico. Empero, en el ordenamiento jurídico en la nación ecuatoriana no hay una regulación dirigida a la contaminación ambiental como resultado de la extracción de minerales, la contaminación por residuales de las industrias, por la extracción de hidrocarburos, entre otras.

Por tal motivo es un requisito indispensable contar con una política ambiental armonizada a nivel nacional y a nivel local, así como a nivel de otras divisiones relevantes desde el punto de vista de los ecosistemas (como cuencas hidrográficas, zonas frágiles, etc.); y, por supuesto, la política ambiental debe provenir de una institucionalidad fuerte, capaz de ganarse un espacio central y de hacer cumplir sus disposiciones. Los principales obstáculos que enfrentaría una propuesta de reforma fiscal verde en Ecuador son producto de las estructuras económicas y los arreglos sociales que se han creado alrededor de estas: una economía altamente dependiente de los recursos naturales, especialmente de la explotación de petróleo y de la agricultura de exportación, ha generado una sociedad “rentista”, poco productiva, esperanzada en los frutos de la tierra.

Con la tributación ambiental aplicada como el instrumento que coadyuvará al resto de medidas de política ambiental y energética, y que no solo debería permitir cumplir con el principio de quien contamina paga del Derecho Ambiental, sino que debería incentivar la realización de conductas que reduzcan la contaminación, o desincentivar actividades contaminantes, apartándose de figuras que obedecen exclusivamente a una finalidad recaudatoria. Un caso a destacar en materia de contaminación en Ecuador es el de la Compañía Texaco-Chevron sobre su responsabilidad por daños provenientes del vertido del “agua de formación” que sale con el petróleo en “piscinas”.

La ley ambiental como instrumento legal para la recaudación tributaria, solidaria con los espacios desprotegidos y la naturaleza desde el punto

de vista jurídico, proporciona lineamientos constitucionales que deben ser atendidos por todas las personas naturales o sociedades que tengan como actividad económica la exploración, explotación y transformación de productos contaminantes que pongan en riesgo la salud de los seres vivos y el medio ambiente. Estos tienen el derecho y la responsabilidad de contribuir con el Estado a través de la participación de los impuestos verdes para la remediación de los daños ambientales y la prevención de los mismos con un enfoque bioético.

Conclusiones

En Ecuador el reconocimiento del agua como un derecho humano fundamental y como sujeto de derechos dentro del marco de los derechos de la naturaleza en clave constitucional ha revolucionado al mundo, y con ello la teoría clásica del Derecho occidental. La pertinencia de la bioética refuerza la propuesta de la visión Pachamama como garantía constitucional en la cual el hombre deja de ser visto como el centro del universo y señor absoluto de la naturaleza y pasa a ser cuestionado por las transformaciones que genera en la biósfera. La tecnología creada por el hombre genera poder, que, a su vez, genera responsabilidad, tanto frente a las generaciones futuras, como a la naturaleza como un todo en pos de alcanzar el desarrollo sostenible cumpliendo los principios del Derecho Ambiental.

La política ambiental armonizada a nivel nacional y local desde el punto de vista de los ecosistemas debe provenir de una institucionalidad fuerte, capaz de ganarse un espacio central y de hacer cumplir sus disposiciones jurídicas. En Ecuador hay multiplicidad de disposiciones jurídicas pero en materia de aguas pervive la contaminación por vertido, sin una adecuada mirada del principio de quien contamina paga a través del impuesto ambiental.

La contaminación ambiental incide de forma negativa sobre la naturaleza y el patrimonio de las personas y afecta la salud y las especies biológicas que viven en el planeta. Es una obligación buscar las alternativas idóneas para la solución de la problemática ambiental al no utilizar tecnologías de punta que no afecten al medio ambiente. Las disposiciones jurídicas relacionadas con el marco jurídico de la Ley de Gestión Ambiental ecuatoriana requieren llenar los vacíos jurídicos como consecuencia del avance del Derecho Ambiental agravados por la multiplicación e incremento de los procesos extractivos al no usar tecnologías limpias.

La contabilidad ambiental promueve la elaboración de la matriz híbrida de oferta-utilización ambiental de los activos, flujos ambientales y transacciones económicas conexas para el Ecuador, lo que permite ejecutar la auditoría ambiental dentro de la fórmula estímulo/recompensa para una mejor competitividad de las empresas públicas y las privadas, necesitada de formación jurídica ambiental.

Los principales obstáculos que enfrentaría realizar una propuesta de reforma fiscal verde en Ecuador serían producto de las estructuras económicas y los arreglos sociales que han creado alrededor de estas una economía altamente dependiente de los recursos naturales, especialmente de la explotación de petróleo y de la agricultura de exportación, lo que ha generado una sociedad “rentista”, poco productiva, esperanzada en los frutos de la tierra. El reto es modificar estas conductas a través de la formación ambiental con un enfoque bioético.

Referencias

- AA.VV. (2010). *Impuestos verdes: una herramienta para la política fiscal en Latinoamérica*, Centro de Estudios Fiscales, Fundación Friedrich Ebert, Ecuador.
- AA. VV. (2012). *Agua y ciudades*, 1^{ra} edición, Editorial Civitas, España.
- AA. VV. (2007). *Bioética y medio ambiente*, Editorial Félix Varela, La Habana.
- AA. VV. (2013). *Bioética para la toma de decisiones*, 2^a edición, Editorial Universidad de Guanajuato, México.
- AA. VV. (2011). *Retos y tendencias del Derecho Ambiental contemporáneo*, Editorial ONBC, La Habana.
- AA. VV. (2014). *Manual sobre Derecho Ambiental ecuatoriano*, Editorial Nación, Quito.
- AA. VV. (2015). *Del concepto a la medición. Propuesta metodológica para medir el Buen Vivir en Ecuador*, Instituto Nacional de Estadística y Censos, Ecuador.
- Acosta A. (2010). *El agua, un derecho humano no un negocio*. Disponible en: <http://www.rebelion.org/noticias/2010/5/105741.pdf>
- Acosta, A. et al. (2010). *El agua un derecho humano fundamental*, Editorial Abya-Yala, Quito.
- Acosta, A. (2010). *Derecho al agua*, Editorial Abya-Yala, Quito.
- Afonso Da Silva, J. (2009). *Derecho Ambiental Constitucional*, Editorial Método, Brasil.
- Aguilar Rojas, G. et al. (2009). *Derecho Ambiental en Centroamérica*, Tomos I y II, Editorial Diseño, Suiza.
- Aguilera Klink, F. et al. (2011). *De la economía ambiental a la economía ecológica*, Editorial Ikaria, España.
- Alferillo, P. et al. (2015). *Temas de Derecho Procesal Ambiental*, Editorial Fusma, Argentina.
- Alenza García, J. (2001). *Manual de Derecho Ambiental*, Editorial Universidad Pública de Navarra, Pamplona.
- Albán Gómez, E. (2016). *Manual de Derecho Penal ecuatoriano*, Editorial Legales, Ecuador.
- Albán Gómez, E. (2007). *Los delitos contra el medio ambiente en el Código Penal ecuatoriano*, Editorial Foro, Ecuador.
- Albán Gómez, E. (1987). *Documento Jurídico Ecológico*, Editorial Mimeo, Quito.
- Albán, M. (2010). *Derecho y cambio climático en los países Amazónicos. Recomendaciones y propuestas Ecuador*, Editorial Centro ecuatoriano de Derecho Ambiental, Quito.
- Astorga, E. (2007). *Derecho Ambiental chileno*, Editorial Lexis Nexis, Santiago de Chile.

- Aranguren, J. C. (2006). *Del desarrollo sostenible a la sostenibilidad. Pensar globalmente y actual localmente*, Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente, N°. 226, España, pp.139-211
- Amores Terán, O. (1991). *Derecho Ecológico ecuatoriano*, Editorial Corporación Nacional, Quito.
- Amores Terán, O. (1986). *Prontuario de Jurisprudencia Ecológica y Ambiental ecuatoriana*, Fundación Natura, Quito.
- Amparo Rodríguez, G. (2012). *Temas de Derecho Ambiental. Una mirada desde lo público*, 1^{ra} edición, Editorial Universidad del Rosario, Colombia.
- Aniza García (2008). *El Derecho Humano al Agua*, Editorial Trotta, España.
- Antúnez Sánchez, A. (2016). *La inspección ambiental. La evaluación de impacto ambiental. La autorización ambiental y la auditoría ambiental*, Revista de Derecho, UNED, N° 18, España, pp.1-40.
- Antúnez Sánchez, A. (2013). *Reflexiones en torno a la protección de los derechos humanos desde la perspectiva del Derecho Ambiental Internacional*, Revista FIMA, Chile.
- Antúnez Sánchez, A. (2015). *La auditoría ambiental: Una revisión y propuestas en clave de su función pública y dimensión empresarial*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, N° 26, España.
- Antúnez Sánchez, A. (2015). *Nuevas tendencias de la auditoría con enfoque ambiental para proteger la naturaleza*, Revista Redesma, Bolivia.
- Antúnez Sánchez, A. (2018). *La formación ambiental. Una necesidad en el siglo XXI con el nuevo saber ambiental*, Revista Murmullos del Sur, Argentina.
- Antúnez Sánchez, A. & Guanoquiza Tello, L. (2017). *La protección penal ambiental en Ecuador*, Revista Derecho y Cambio Social, Perú.
- Antúnez Sánchez, A. (2018). *La eco-auditoría en el modelo de la Comunidad Europea y de América Latina*. N°. 55, Revista de Derecho Ambiental. Doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica. Editorial Abeledo Perrot S.A. Argentina.
- Andaluz, C. (2006). *Manual de Derecho Ambiental*, Editorial Proterra, Perú.
- Angulo, M. (2013). *Manual práctico de Derecho Ambiental. La Naturaleza como Sujeto de Derecho*. Doctrina Práctica y Jurisprudencia, Editorial Workhouse, Quito.
- Agenda 2030, los Objetivos de Desarrollo Sostenible (2018). *Una oportunidad para América Latina y el Caribe*, CEPAL.
- Báez, O. (2009). *La certificación ambiental: nuevo reto y oportunidad*,

- Editorial Universidad Central del Ecuador, Quito.
- Beltrao, A. (2011). *Direito Ambiental*, 3ª edición, Editorial Método, Brasil.
- Buckalew, J. et al. (1998). *Evaluación de los recursos de agua del Ecuador*. Editorial Centro de Ingeniería y Topografía, Estados Unidos de América.
- Bustamante Alsina, J. (1995). *Derecho Ambiental, fundamentación y normativa*, 1ª edición, Editorial Abeledo Perrot, Argentina.
- Betancor Rodríguez, A. (2014). *Derecho Ambiental*, 1ª edición, Editorial Las Rosas, Madrid.
- Betancor Rodríguez, A. (2001). *Instituciones de Derecho Ambiental*, Editorial La Ley, Madrid.
- Bellorio Clabot, D. (2004). *Tratado de Derecho Ambiental*, 1ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires.
- Bellorio Clabot, D. et al. (2010). *Derecho ambiental de aguas*, Editorial Grafica del Sur, Argentina.
- Bifani, P. (1999). *Medio ambiente y desarrollo sostenible*, 4ª edición, Editorial Madrid, España.
- Bustamante Alsina, J. (2012). *Derecho Ambiental*, Editorial Abeledo Perrot, Argentina.
- Botassi, C. (1997). *Derecho Administrativo Ambiental*, Editorial Platenese, La Plata.
- Borja y Borja, R. (1979). *Derecho Constitucional ecuatoriano*, Editorial Cultura Hispánica, Madrid.
- Brañes Ballesteros, R. (2003). *La fundación del Derecho Ambiental en América Latina*, PNUMA, Chile.
- Brewer Carias, A. (1976). *Derecho y Administración de las aguas y otros recursos renovables*, Editorial Universidad Central de Venezuela, Caracas.
- Bhrunis Lemarie, R. (2010). *El constitucionalismo en el Ecuador*, Editorial Alter Justitia, Quito.
- Blacio Aguirre, G. (2012). *Texto comentado a la Constitución de la República del Ecuador*, 1ª edición, Editorial Biblos Lex, Loja.
- Cafferata, N. (2004). *Introducción al Derecho Ambiental*, Editorial INE-Semarnat, México.
- Caferrata, N. (2013). *Análisis del marco regulatorio en los países de América Latina y el Caribe. Economía verde en el contexto del desarrollo sostenible y erradicación de la pobreza*, PNUMA, Argentina.
- Caraballo Maqueira, L. (2012). *Derecho y Medio Ambiente. Consideraciones generales. Respuesta de las ciencias jurídicas a los problemas ambientales*, Editorial Pablo de la Torriente, La Habana.
- Cavali, L. (2007). *Derecho de Aguas*, Editorial Universidad de Belgrano, Argentina.
- Clabot, D. & Pigretti, E. (2013). *Derecho Ambiental de Aguas*, Editorial Lajouane, Argentina.

- Conesa García, V. *et al.* (2004). *Medio Ambiente*, Editorial Universidad de Murcia, España.
- Conesa Fernández, V. (1997). *Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa*, 1ª edición, Editorial Mundi-Prensa, España.
- Contraloría General del Estado (2013). *Guía auditoría ambiental, base legal para auditorías ambientales con enfoque a temas de agua, residuos sólidos y líquidos*, Ecuador.
- Cuenca Tovar, R. *et al.* (2018). *Cuestiones actuales de Derecho Ambiental*, Editorial Universidad Manuela Beltrán, Colombia.
- Crespo Plaza, R. (1995). *Manual legal sobre el medio ambiente en el Ecuador*, Comisión Asesora Ambiental de la Presidencia de la República, Ecuador.
- Crespo Plaza, R. (2015). *Algunos casos de retroceso de la legislación ambiental del Ecuador*, Editorial Gland, Quito.
- Crespo Plaza, R. (2008). *Texto guía legislación ambiental*, Universidad Técnica de Loja, Ecuador.
- Da Silva, J. (2007). *Direito Ambiental Constitucional*, 6ª edición, Editorial Malheiros, Brasil.
- Ditto, J. (1999). *Derecho Ambiental*, Editorial Guayaquil, Ecuador.
- De Besa Antunes, P. (2011). *Derecho Ambiental*, Editorial Lumen Juris, Brasil.
- De Los Ríos, I. (1993). *Derecho del Ambiente*, 2ª edición, Editorial de los Ríos, Caracas.
- De Medeiros García, L. (2010). *Derecho Ambiental Constitucional. El derecho interno ambiental a partir de la protección constitucional*, 2ª edición, Editorial Jus Podivm, Brasil.
- Di Trindade Amado, F. (2011). *Derecho Ambiental Esquemático*, Editorial Método, Brasil.
- D' Estéfano Pisani, M. (1996). *Derecho Ambiental Internacional*, Editorial Ciencias Sociales, La Habana.
- Estenssoro Saavedra, F. (2014). *Historia del debate ambiental en la política mundial 1945-1992. La Perspectiva Latinoamericana*, Editorial Idea, Chile.
- Esteve Pardo, J. (2008). *Derecho del medio ambiente*, 2ª edición, Editorial Marcial Pons, España.
- Embid Irujo, A. (2011). *La crisis del agua, de la agricultura y de las finanzas públicas. El papel del Derecho, Agua y Agricultura*, Editorial Aranzadi, Navarra.
- Embid Irujo, A. *et al.* (2006). *El Derecho al Agua*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra.
- Elbers, J. (2013). *Ciencia holística para el buen vivir: una introducción*, Centro Ecuatoriano de Derecho Ambiental, Quito.
- Harlem Burtland, G. (1984). *Informe Nuestro Futuro Común*, ONU.

- Hava García, E. (2011). *Delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente*, Editorial Tirand lo Blanch, Valencia.
- Hervé, D. & Pérez R. (2011). *Derecho Ambiental y Políticas Públicas*, Universidad Diego Portales, Santiago.
- Herrera Molina, P. (2000). *Derecho tributario ambiental*. Editorial Marcial Pons, España.
- Fernández Ruiz, J. (2007). *Régimen jurídico del agua, cultura y sistema jurídicos comparados*, Editorial UNAM, México.
- Fernández, P. (2009). *Manual de Derecho Ambiental*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile.
- Fernández De Gatta Sánchez, D. (2008). *Derecho Ambiental*, Editorial Trivium, España.
- Fernández-Rubio Legrá, Á. (2000). *La legislación ambiental contemporánea: logros y fracasos, algunas reflexiones críticas*, Editorial Academia, La Habana.
- Fernández-Rubio Legrá, A. (1996). *Derecho Ambiental internacional*, Editorial AFR, La Habana.
- Field, B. (1995). *Economía Ambiental: Una introducción*, Editorial McGraw Hill, Colombia.
- Guaranda, W. (2009). *Estudio Comparado de Derecho Ambiental*, Editorial INREDH, Quito.
- García, A. (2008). *El derecho humano al agua*, Editorial Trotta, Madrid.
- García Minella, G. (2004). *Derecho Ambiental. Su actualidad de cara al tercer milenio*, Editorial Ediar, Argentina.
- Gudynas, E. (2011). *Los derechos de la naturaleza en serio. Respuestas y aportes desde la ecología política. La Naturaleza con Derechos. De la filosofía a la política*, Editorial Abya-Yala, Quito.
- Gudynas, E. (2009). *La ecología política del giro biocéntrico en la nueva Constitución de Ecuador*, Revista de Estudios Sociales, N° 32, México, pp.34-47.
- González Márquez, J. (2008). *Teoría del Derecho Ambiental. Los fundamentos jurídicos de la sostenibilidad*. Editorial IMDA. México.
- González Novo, T. (1998). *Cuba, su medio ambiente después del medio milenio*, Editorial Científico-Técnica, La Habana.
- Gray, R. & Bebbington, J. (2002). *Contabilidad y auditoría ambiental*. Editorial ECOE, Bogotá.
- Grijalva Jiménez, A. (2012). *Constitucionalismo en Ecuador*, Editorial Corte Constitucional del Ecuador, Quito.
- Grijalva Jiménez, A. (2010). *Régimen constitucional de biodiversidad, patrimonio cultural y ecosistemas frágiles, y recursos renovables. Desafíos del Derecho Ambiental ecuatoriano frente a la Constitución vigente*, Edi-

- torial Centro Ecuatoriano de Derecho Ambiental, Quito.
- Rabasa, E. *et al.* (2008). *Agua: aspectos constitucionales*, Editorial UNAM, México.
- Rodríguez, F. *et al.* (2008). *Derecho Ambiental*, Editorial Universitat, Argentina.
- Rodríguez-Becerra, M. (2002). *Gestión ambiental en América Latina y el Caribe. Evolución, tendencias y principales prácticas*, Editorial División de Medio Ambiente, Estados Unidos de América.
- Rosa Moreno, J. (2000). *El Derecho Ambiental en Latinoamérica*, Editorial McGraw-Hill, Madrid.
- Romero, J. (2012). *Derecho Ambiental & Estatuto Sancionatorio*, Editorial Nueva Jurídica, Quito.
- Roca, J. & Puig, I. (2010). *Curso de Impuestos Ambientales: Una aproximación desde la Economía Ecológica*. Centro de Estudios Fiscales, Quito.
- Rey Santos, O. (2013). *Fundamentos del Derecho Ambiental*, Editorial CIABO-ONBC, La Habana.
- Rey Santos, O. (2016). *Derecho y cambio climático. Legislando en un mundo cambiante*, Editorial Academia, La Habana.
- Reyes López, M. (2001). *Derecho Ambiental español*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.
- Ruza Tarrio, F. (1993). *Tratado del Medio Ambiente*, 1ª edición, Editorial Aglo, Madrid.
- Ruiz-Rico, G. (2010). *El Derecho Constitucional del medio ambiente*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.
- Paredes, P. (2011). *Calidad de las aguas*, Editorial ECAPAG, Guayaquil.
- Parejo Alfonso, L. (2013). *El derecho al medio ambiente y la actuación de la Administración Pública*, Editorial Aranzadi, España.
- Parejo Alfonso, L. (2008). *Código del Medio Ambiente*, 6ª edición, Editorial Thomson Aranzadi, Pamplona.
- Palomar Olmeda, A. (1986). *La protección del medio ambiente en materia de aguas*, Revista de Administración Pública, N°. 110, España.
- Páez Pérez, C. (2001). *La evaluación de Impactos Ambientales*, Editorial Semplades, Quito.
- Plaza, C. (2008). *El Derecho Humano al Agua*, Editorial Ideasamares, Nicaragua.
- Pigretti, E. (2004). *Derecho Ambiental profundizado*, Editorial La Ley, Buenos Aires.
- Pigretti, E. (2012). *Derecho Ambiental de aguas*. Editorial Lajouane, Buenos Aires.
- Pigreti, E. (2007). *Ambiente y Sociedad. El bien común planetario*, Editorial Lajouane, Buenos Aires.

- Pichs Madruga, R. (2008). *Cambio climático. Globalización y subdesarrollo*, Editorial Científico -Técnica, La Habana.
- Prieur, M. (1991). *Droit de l'environnement*, Editorial Dalloz, 2ª edición, París.
- Peña, M. (2005). *El Derecho Humano al Agua*, Editorial ANZU, Colombia.
- Peña Chacón, M. (2007). *Derecho Ambiental*, 1ª edición, Editorial Jurídica Continental, Costa Rica.
- Peña Chacón, M. (2016). *Derecho Ambiental efectivo*, 1ª edición, Editorial Universidad de Costa Rica, San José.
- Peña Chacón, M. (2008). *Tesis de Derecho Ambiental*, Editorial Jurídica Continental, San José.
- Peña Chacón, M. (2018). *La Revolución de los Derechos Humanos Ambientales y de los Derechos de la Naturaleza*, Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y Recursos Naturales, N°. 28, Argentina
- Pérez, E. (1995).. *Derecho Ambiental y de los Recursos Naturales*. Editorial EDINO, Ecuador.
- Pérez, E. (2008) *Derecho Ambiental*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito.
- Pérez, E. & Montalvo, R. (1999). *Manual de Aplicación de Normas sobre Problemas de Desarrollo Sustentable y Biodiversidad en el Ecuador*, Editorial Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, Ecuador.
- Pérez, E. (2000). *Derecho Ambiental*, Editorial Mc Graw Hill, Colombia.
- Pérez Royo, F. (2009). *Derecho financiero y tributario*. Edición 20ª, Editorial Thomson Reuters-Civitas, España.
- Poles, V. (2010). *Análisis de la aplicación de Derecho Ambiental en la Amazonia ecuatoriana y el rol de las Fiscalías Ambientales*, Editorial Centro Ecuatoriano de Derecho Ambiental, Quito.
- PNUMA (2013). *El constitucionalismo en América Latina con la práctica democrática y la participación ciudadana*, ONU.
- Santiana, L. (2010). *El derecho constitucional al agua*, Ecuador. Disponible en: <http://www.ohchr.org/Documents/Publications/FactSheet35sp.pdf>.
- Sanz Larruga, F. (2016). *Derecho Ambiental para una economía verde*, Editorial Aranzadi, España.
- Soriano García, J. & Brufao Curiel, P. (2013). *Claves de Derecho Ambiental III, cuestiones generales del Derecho Ambiental*. Editorial Iustel, 1ª edición, España.
- Teles Da Silva, S. (2010). *Direito Ambiental Internacional*, Editorial Del Rey, Belo Horizonte.
- Martín, A. & Santamaría, J. (2000). *Diccionario terminológico de la contaminación ambiental*. Editorial Universidad de Navarra, España.

- Martín Mateo, R. (1991). *Tratado de Derecho Ambiental*, 1ª edición, Editorial Trivium, España.
- Martin Mateo, R. (2000). *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, 2ª edición, Editorial Lex Nova, Valladolid.
- Martín-Retortillo Baquer, S. (1997). *Derecho de aguas*, Editorial Civitas, Madrid.
- Martín-Retortillo Báquer, L. (2006). *Derechos fundamentales y medio ambiente*, Universidad Complutense de Madrid, España.
- Martínez Moscoso, A. (2017). *El derecho al agua en el Ecuador. Un análisis desde la Ciencia Política y el Derecho Público*, Editorial Universidad de Cuenca, Ecuador.
- Maliandi, R. (2008). *Teoría y praxis de los principios bioéticos*, Editorial Universidad de Lanús, Buenos Aires.
- Machado, P. (2002). *Direito ambiental brasileiro*, 10ª edición, Editorial Malheiros, Sao Paulo, pp.102-103.
- Madrigal Cordero, P. (1995). *Derecho Ambiental en Centro América*, Escuela Judicial de Costa Rica, San José, p. 20.
- Mantilla Pinilla, E. (2006). *Contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible*, Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría, N° 25, Colombia, pp. 133-160.
- Mancheno Salazar, G. (2004). *Práctica del Derecho Ambiental en el Ecuador*, Editorial Aplicaciones Gráficas, Quito.
- Martínez Osés, P. (2017). *Un análisis del poder en la agenda 2030: oportunidades para un cambio de paradigma de desarrollo*. Economistas sin Fronteras. Dossieres EsF, N. ° 26, España.
- Moreano, M. et al. (2016). *La política económica de la reforma a la gobernanza del agua y las implicaciones para la desigualdad territorial. El caso de Ecuador*, Editorial Centro Latinoamericano para el Desarrollo Rural, Ecuador.
- Morales Lamberti, A. (2008). *Estudios de Derecho Ambiental*, Universidad de Córdoba, Argentina.
- Morales, M. et al. (2013). *El Derecho Ambiental en el Ecuador*, Editorial ECOLEX, Quito.
- Mora Ruiz, M. (2007). *La gestión ambiental compartida. Función Pública y Mercado*. Editorial Lex Nova. España.
- Mora Roa, G. et al. (2007). *Contabilidad y medio ambiente*, Editorial Universidad de Quindío, Colombia.
- Meier, H. (2003). *El Derecho Ambiental y el nuevo milenio*, 1ª edición, Ediciones Homero, Caracas.
- Medeiros García, L. (2010). *Direito Ambiental*, Editorial Jus Podim, Brasil.
- Melo, M. (2009). *Los derechos de la Naturaleza en la nueva Constitución ecuatoriana. Derechos de la Naturaleza. El futuro es ahora*, Editorial Abya-Yala, Quito.

- Merlo, M. (2008). *Derecho Ambiental ecuatoriano*, Editorial legales EDLE, Quito.
- Mejía Soto, Eutimio (2010). *Contabilidad ambiental, crítica al modelo de contabilidad financiera*. Editorial Optigraf Ltda. Colombia.
- Narváez Quiñones, I. & Narváez, M. (2012). *Derecho Ambiental en clave neoconstitucional*. Enfoque político, Editorial Flacso, Quito, pp.11-513.
- Narváez Quiñonez, I. (2004). *Derecho Ambiental y Temas de Sociología Ambiental*, 1ª edición, Editorial Jurídica Cevallos, Quito.
- Navarro Caballero, T. (2007). *Los instrumentos de gestión del dominio público hidráulico*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.
- Novo Villaverde, M. (2000). *Educación Ambiental. Teoría y Práctica*, Revista Iberoamericana de Educación. N° 11, España.
- Larrea Andrade, M. (2008). *Derecho Ambiental Ecuatoriano*, Editorial Legales EDLE, 1ª edición, Quito.
- Larrea Horguín, J. (1999). *Derecho Constitucional ecuatoriano*, 6ª edición actualizada, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito.
- Llasag Fernández, R. (2011). *Los Derechos de la Naturaleza y la Naturaleza de sus Derechos*, Editorial Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito.
- León Correa, F. (2008). *La bioética latinoamericana en sus textos*, 1ª edición, editorial Universidad de Chile.
- Leff Zimmerman, E. (2000). *Saber Ambiental*, Editorial Siglo XXI, México.
- López Sela, A. et al. (2006). *Derecho Ambiental*, Editorial Iure, México.
- López Menudo, F. (2012). *El derecho a la protección del medio ambiente*, Universidad de Sevilla, España.
- López Barja De Quiroga, J. (2004). *El principio "non bis in idem"*, Editorial Dykinson, Madrid.
- Lozano Cutanda, B. (2015). *Tratado de Derecho Ambiental*. Editorial CEF, España.
- Lozano Cutanda, B. & Allí Turrillas, J.C. (2013). *Administración y legislación ambiental*, Editorial Dykinson, 7ª edición, España.
- Lozano Cutanda, B. (2012). *Derecho Ambiental Administrativo*, Editorial Dikinson, España.
- Londoño Rodríguez, B. et al. (2006). *Perspectivas del Derecho Ambiental en Colombia*, Editorial Universidad del Rosario, Colombia.
- Lorenzetti, R. (2008). *Teoría del Derecho Ambiental*, Editorial Porrúa, México.
- Loperena Rota, D. (2003). *Desarrollo sostenible y globalización*, Editorial Thomson-Aranzadi, Argentina.

- Leme Machado, P. (2005). *Direito Ambiental Brasileiro*, 13ª edición, Editorial Malheiros, Brasil.
- Libster, M. (1993). *Delitos Ecológicos*, Editorial Depalma, Buenos Aires.
- Lustosa Da Costa, C. E. (2014). *Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonía*, Revista OLACEFS, N° 15, Brasil.
- Salman, M. (2004). *El Derecho Humano al agua*. The World Bank. Washington.
- Salgado Pesantes, H. (2003). *Leciones de Derecho Constitucional*, 4ª edición actualizada, Editorial Abya-Yala, Quito, 2003.
- Sáenz, O. (2007). *Las Ciencias Ambientales: una nueva área de conocimiento*, Red Colombiana de Formación Ambiental, Bogotá.
- Silveira Da Rocha Sampaio, R. (2011). *Direito Ambiental*, Editorial Elsevier, Brasil.
- Soler Tormo, I. (2016). Tesis doctoral: *La configuración constitucional del medio ambiente como derecho*, Universidad de Valencia, España.
- Serrano, W. (1988). *Ecología y Derecho*, Editorial Artes Gráficas, Quito.
- Ortega Álvarez, L. (2012). *Tratado de Derecho Ambiental*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.
- Ortega Navarro, A. (2012). *Derecho de Aguas*. Derecho Ambiental, Editorial Tecnos, Madrid.
- Oré, M. (2009) *El agua ante nuevos desafíos. Actores e iniciativas en Ecuador*. Osfam Internacional, Perú.
- Oliva, N. (2011). *Impuestos Verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?* Centro de Estudios Fiscales, Ecuador.
- Isch E. & Gentes, I. et al. (2006). *Agua y servicios ambientales. Visiones críticas desde los Andes*, Editorial Abya-Yala, Quito.
- Jaquenod De Zsogon, S. (1991). *El Derecho Ambiental y sus principios rectores*, Editorial Dykinson, Madrid.
- Jaquenod De Zsogon, S. (2004). *Derecho Ambiental*, 2ª Edición, Editorial Dykinson, España.
- Jacquenod De Zsogon, S. (2005). *Derecho Ambiental, la gobernanza de las aguas*, Editorial Dykinson, Madrid.
- Jordano Fraga, J. (2009). *Derecho Ambiental*, Revista Medio Ambiente, España.
- Jordano Fraga, J. (1995). *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, Editorial José María Bosch, Barcelona.
- Jordano Fraga, J. (2003). *El Derecho Ambiental del Siglo XXI*, Medio Ambiente & Derecho, Revista Electrónica de Derecho Ambiental, N° 9, España.

- Juste Ruiz, J. (1999). *Derecho Internacional del Medio Ambiente*, Editorial MacGraw Hill, Madrid.
- Valls, M. (1994). *Derecho Ambiental*, 3ª edición, Editorial Abeledo Perrot, Argentina.
- Valenzuela, R. (2010). *Derecho Ambiental presente y pasado*, Editorial jurídica de Chile, Santiago de Chile.
- Vinueza, C. (2011). *El Derecho Humano al agua y la justicia ambiental en Ecuador*, Editorial FLACSO, Ecuador.
- Vergara Blanco, A. (1998). *Derecho de aguas*, Tomos I y II, editorial Jurídica de Chile, Chile.
- Verdesoto Salgado, L. (1988). *Estudios de Derecho Constitucional ecuatoriano*, Editorial Publicaciones de la Universidad Central, Quito.
- Viamontes Guilbeaux, E. et al. (2007). *Derecho Ambiental Cubano*, Editorial Félix Varela, La Habana.
- Zabala Egas, J. (2010). *Derecho Constitucional, neoconstitucionalismo y argumentación jurídica*, Editorial Edilex, Guayaquil.
- Zaffaroni, E. (2011). *La naturaleza con derechos. De la filosofía a la política*, Editorial Abya-Yala, Quito.
- Normativas jurídicas**
- Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial N°. 449, de 20 de octubre 2008.
- Codificación a la Ley de Aguas, 2004. Registro oficial N° 339, de 20 mayo 2014.
- Código Civil, 2002. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Penal. Ley No. 99-49, Registro Oficial N° 2, de 25 de enero del 2000.
- Código Orgánico Integral Penal. Registro Oficial N°. 180, de 10 de febrero de 2014.
- Ley de Aguas. Registro Oficial N°. 339, de 20 de mayo de 2004.
- Ley de Derechos Colectivos de los Pueblos Negros Afroecuatorianos. Ley N°. 46 Registro Oficial No. 275, de 22 de mayo de 2006.
- Ley de Gestión Ambiental. Registro Oficial N° 245, de 30 de Julio de 1999.
- Código Orgánico Integral Penal. Corporación de Estudios y Publicaciones, Ecuador. 2014.
- Ley de Gestión Ambiental. Registro Oficial Suplemento N°. 418, Editorial Lexis, Ecuador, 2014.
- Ley Orgánica de Recursos Hídricos Usos y Aprovechamiento del Agua. Registro Oficial Suplemento N°. 305, Editorial Lexis, Quito, 2014.
- Ley Orgánica de Salud. Registro Oficial Suplemento N°. 423. Editorial Lexis, Quito, 2006.
- Ley de Gestión Ambiental. Ley N°. 99-37. Registro Oficial N°. 245 30 de julio de 1999.

Ley de Prevención y Control de la Contaminación Ambiental. Registro Oficial Suplemento N°. 418 de 10 de septiembre del 2004.

Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre. Registro Oficial N° 41 codificación no. 2004-O17.

Ley de Aguas Ley N°.139 suplemento Registro Oficial N°. 862 del 28 de enero de 1992.

Ley Orgánica de Tierras Rurales y Territoriales Ancestrales, Registro Oficial N°. 711 de fecha 14 de marzo de 2016.

Ley reformativa al Código Penal que tipifica el delito de genocidio y etnocidio, Suplemento del Registro Oficial N°. 578.2009.

Ley Orgánica del Régimen Especial de la Provincia Galápagos. Registro Oficial N°. 520 de 11 de junio de 2015.

Corte Constitucional Decreto Ejecutivo N° 1088. Registro oficial 15 de mayo del 2008. Creación de la Secretaría Nacional del Agua, SENA-GUA. Decreto Ejecutivo N° 1449. Registro Oficial 479, del 2 de diciembre de 2008.

5

ARTÍCULO

La Responsabilidad Social Corporativa en el sector ganadero: Caso San Miguel, municipio de Villa Purificación, Jalisco

Sandra Eloina Campos López^a
Jorge Javier Velázquez Nuñez^b
Maria Magdalena Pelayo Cortés^c

Información del artículo

Recibido: 28 de enero de 2019
Aceptado: 2 de marzo de 2019

Clasificación JEL

M14, M49

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n19a6>

Sugerencia de citación

• Campos, López.S.E;Velázquez, Nuñez.J.J.; Pelayo, Cortés.M.M.(2019) La Responsabilidad Social Corporativa en el sector ganadero: Caso San Miguel, municipio de Villa Purificación, Jalisco.Revista Visión Contable,19,103-122. DOI: 10.24142/rvc.n19a6

Corporate Social Responsibility in the livestock sector: Case San Miguel, Municipality of Villa Purificación, Jalisco

Resumen

El artículo que se presenta responde a los resultados de una investigación aplicada relacionada con la Responsabilidad Social Corporativa (RSC), aspecto que cada año muestra avances en su implementación en México, con marcadas diferencias sectoriales, reconociéndose la necesidad de su estudio en los sectores primarios de la economía. En este sentido el propósito fundamental del texto es analizar la RSC en el sector ganadero, a partir del estudio de caso, donde por su representatividad en el Estado de Jalisco se trabajó en la localidad de San Miguel del municipio de Villa Purificación. La investigación realizada se apoyó en una metodología con enfoque mixto, aplicándose encuestas y métodos estadísticos matemáticos, estando su alcance espacial en el sector ganadero de San Miguel y el temporal 2017- 2018.

Palabras clave:

Responsabilidad social corporativa, sector primario, análisis.

Abstract

The article presented responds to the results of an applied research related to Corporate Social Responsibility (CSR), an aspect that every year shows progress in its implementation in Mexico, with marked sectoral differences, recognizing the need for its study in the primary sectors of the economy, so the fundamental purpose is to analyze the CSR in the livestock sector, from the case study, where by its representativeness in the State of Jalisco worked in the town of San Miguel in the municipality of Villa Purificación. The research carried out applied a methodology with a mixed approach, applying surveys and mathematical statistical methods, being its spatial scope in the livestock sector of San Miguel and the temporal 2017- 2018.

Key words:

Corporate social responsibility, primary sector, analysis.

^a Doctora en Contabilidad y Finanzas. Profesora Docente Titular "A" CUCSUR – UdeG, México. Correo: Sandra.campos@cucsur.udg.mx ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8179-517X>

^b Doctor en Dirección de Organizaciones, Profesor Docente Asociado "C" CUCSUR – UdeG, México. Correo: jvelazque@cucsur.udg.mx ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3039-5109>

^c Doctora en Dirección de Organizaciones. Profesora Técnico Académico Asociado "C" CUCSUR – UdeG, México. Correo: mariama@cucsur.udg.mx ORCID: <https://orcid.org/0000->

Introducción

Los fundamentos básicos de la Responsabilidad Social Corporativa RSC han tenido una evolución significativa a pesar de que la temática tiene un grado de desarrollo aún incipiente en México. Existen numerosas asociaciones profesionales que han conceptualizado el proceso y desarrollo de la RSC, dentro de ellas se destaca la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA).

Respecto de la Responsabilidad Social Corporativa, la asociación antes mencionada se refiere a ella como:

Una nueva dimensión empresarial preocupada por el concepto de sostenibilidad, en el que tienen cabida a un mismo nivel las facetas económica, social y medioambiental; el desarrollo sostenible se sitúa como fin a alcanzar por medio de la adecuada implantación de un modelo de empresa socialmente responsable (2004: 8).

La adopción de la RSC se ha centrado en diferentes argumentos adoptados por las empresas; dichos argumentos pueden ser morales, de negocios, económicos o sociales. De la Cuesta afirma que dichos argumentos pueden impulsar el desarrollo de la gestión empresarial con responsabilidad social, estableciendo el siguiente análisis:

Desde un punto de vista moral, es evidente que las empresas y organizaciones económicas tienen un papel social que jugar en la sociedad y que en estos momentos es de una relevancia extraordinaria por el impacto social y medioambiental que tienen sus actuaciones, en el que se produce el denominado First mover advantage¹, el gestor que, adelantándose o bien yendo más allá de sus obligaciones legales, realiza una estrategia de RSC pro-activa, con la que se verá beneficiado en el largo plazo al situarse en una posición de ventaja competitiva en el mercado, ya que por exigencia legal o por exigencia de los consumidores e inversores, todos deberán ir incorporando medidas de gestión responsable (2004: 47-48).

¹ Estrategia de mercadotecnia que genera ventaja competitiva por ser el primer movimiento con relación a la RSC.

Por su parte, Reyno M. (2006) señala que la adopción de la RSC conlleva a diversos beneficios que son respuesta al negocio y que van más allá de solo centrarse en la parte económica, sino, también, en los recursos y actividades distintas que forman parte de la empresa, por lo que lejos de considerarse gasto, dichos recursos son una inversión, la cual satisface las expectativas de accionistas y dueños. Estos, entonces, incentivan aún más dicha acción desde la gestión empresarial, ya que se observa que la Responsabilidad Social Corporativa “aumenta el atractivo de la empresa en el mercado, siendo un factor clave en un entorno altamente competitivo e influyendo directamente en la sustentabilidad de los negocios” (Gonzalo, Kunz y Dubois, 2003).

El tratamiento terminológico de las dimensiones de la RSC está evaluado por diferentes criterios y enfoques, asumiendo matices por parte de investigadores y autores que estudian esta problemática. Sin embargo, se coincide en tener presente en cualquier definición de RSC tres dimensiones: económica, social y medioambiental, establece nuevos códigos éticos, respetuosos con la sociedad y el medio ambiente y es una contribución al desarrollo sostenible.

Por otra parte, Cajiga (2013: 19-20) afirma que existen diferentes herramientas o instrumentos de RSC que permiten implementar prácticas socialmente responsables, como son:

- **Código de conducta:** es un documento que describe los derechos básicos y los estándares mínimos que una empresa declara comprometerse a respetar en sus relaciones con sus trabajadores, la comunidad y el medio ambiente (respeto a los derechos humanos y a los derechos laborales, entre otros).
- **Código de ética:** contiene enunciados de valores y principios de conducta que norman las relaciones entre los integrantes de la empresa y hacia el exterior de esta.
- **Informe o reporte de responsabilidad social:** es un informe preparado y publicado por la empresa midiendo el desempeño económico, social y medioambiental de sus actividades, y comunicado a las partes interesadas de la empresa (stakeholders).

Como se ha visto anteriormente, un sinnúmero de definiciones y argumentos se han vertido con relación a la RSC; pero lo que sí es un hecho es el beneficio que se reporta para la empresa su consideración como parte de las

políticas organizacionales, tal como señala (Ramírez, 2007), es que independientemente del argumento que adopte la empresa para implementarla, estas son conscientes del beneficio que aporta la adopción de dicha política tanto en el contexto social, ambiental y económico.

“Las empresas agroalimentarias no escapan a este proceso, puesto que los proyectos de inversión en el sector son evaluados en términos de rentabilidad, y más aún, en términos de impacto ambiental y social” (Caamal, Ávila y Ramírez, 2010: 49).

Es importante destacar la existencia de la Norma ISO26000, norma internacional voluntaria que tiene como propósito:

Proporcionar orientación a cualquier tipo de organizaciones sobre responsabilidad social y puede utilizarse como parte de las actividades de la política pública, contribuyendo de esta manera al desarrollo sostenible toda vez que considera a todos los grupos de interés de la empresa (ISO26000, 2019).

Hoy en día, el sector ganadero representa uno de los componentes con mayor crecimiento del sector agropecuario a nivel mundial (Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura [FAO] 2018). De acuerdo con el Fideicomiso de Riesgo Compartido, México es el séptimo productor mundial de proteína animal, esto es muestra del alto potencial de desarrollo que tiene y las ventajas competitivas que presenta el sector (Fideicomiso de Riesgo Compartido [FIRCO], 2018).

Por otra parte, las actividades ganaderas forman parte de una de las bases más importantes en la economía del Estado de Jalisco y para la localidad de San Miguel. Ante el contexto antes mencionado, la problemática medioambiental que predomina en la región está relacionada con la irresponsabilidad en el cuidado de las tierras principalmente, por lo que esto trae afectaciones ambientales a los ríos, cerros, aire, etc.

Por todo lo antes expuesto se infiere entonces que los factores con impacto en el ambiente, tanto en lo económico como en lo social, pueden ser evaluados a través de indicadores de RSC (Campos, 2013: 32) que permitan determinar si las empresas tienen avances en este sentido para convertirse en socialmente responsables, implementando procedimientos para el seguimiento, la medición y la mejora del desempeño de la gestión. Cabe reiterar que el presente trabajo tiene como objetivo analizar la RSC en el sector ganadero de la localidad de San Miguel del municipio de Villa Purificación, Jalisco.

Desarrollo

Con el propósito de revisar el auge que toma el concepto de RSC en el contexto empresarial se expone su uso a partir de estudios previos del tema. Al respecto, García (2007) señala que la idea de la RSC desde finales de los años noventa comenzó a ser asumida por numerosos actores del contexto político y económico mundial, incluidas instituciones financieras, empresas, organizaciones, agencias de desarrollo, escuelas de negocio, inversiones, además algunos gobiernos. Aunque este concepto se considere novedoso, según Melling y Jensen, (2002), sus raíces se identifican en diversas concepciones acerca de la gestión empresarial que existe en los archivos de los Estados Unidos entre los años 1950 y 1960, donde la responsabilidad social era considerada una obligación moral y responsabilidad personal del empresario.

En consecuencia, en el contexto internacional han ido apareciendo diversas experiencias e iniciativas que promueven el establecimiento e implementación de nuevos códigos y normas, orientados al logro de un comportamiento empresarial ético y respetuoso con la sociedad y el medioambiente, que contribuyan al desarrollo sostenible. Este enfoque nuevo de responsabilidad social ha despertado con el paso de los años un gran interés en muchos países del mundo.

El principal desarrollo de este enfoque ha sido en Europa, donde cada vez son más las empresas que en sus productos llevan la leyenda de empresa socialmente responsable. En México se destaca el Centro Mexicano para la Filantropía (CEMEFI) fundado en 1988, cuya misión es promover y articular la participación filantrópica, comprometida y socialmente responsable de los ciudadanos, organizaciones sociales y empresas para alcanzar una sociedad más equitativa, solidaria y próspera. Actualmente 1,560 empresas ostentan el Distintivo ESR (lo que equivale al 3,07% del total de empresas registradas en México) y 797 organizaciones cuentan con la Acreditación en Institucionalidad y Transparencia (AIT) (CEMEFI 2018). Lo anterior evidencia el pobre desarrollo de la propia política en el país y en contradicción con la tendencia global de todas las empresas independientemente de su tamaño. De igual forma existen estudios (Caamal, Ávila y Ramírez 2010: 62) que señalan al sector primario en México con menos participación respecto a los demás sectores.

Con el propósito de relacionar al sector primario y la RSC con la ganadería que forma parte de dicho sector, se utiliza la siguiente definición para

las producciones animales: conjunto de sistemas de explotación y técnicas de producción que aplicadas a través de una adecuada gestión en la explotación ganadera tiene como objetivo producir la mayor cantidad de producto posible, útil al hombre, al menor coste y de la mejor calidad, es decir, con la relación coste/calidad óptima (Villena y Ruiz, 2006).

En estudios del sector, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI 2010) se refiere a la ganadería como “la actividad del sector primario dedicado al cuidado y alimentación de cerdos, vacas, pollos, borregos, abejas, etcétera, para aprovechar su carne, leche, huevos, lana, miel y otros derivados”.

La Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO, 2018) señala que el sector ganadero se ha transformado a un ritmo sin precedentes en las últimas décadas. La creciente demanda de alimentos derivados de los animales en las economías que más rápido crecen en el mundo ha incrementado significativamente la producción ganadera, con la ayuda de importantes innovaciones tecnológicas y cambios estructurales en el sector. Esta creciente demanda se ha satisfecho principalmente por la producción ganadera comercial y las cadenas alimentarias asociadas. Al mismo tiempo, millones de personas en zonas rurales aún siguen criando ganado mediante sistemas tradicionales de producción, en los que basan sus medios de subsistencia y la seguridad alimentaria familiar.

El ganado aporta un 40% del valor de la producción agrícola mundial y sostiene los medios de vida y la seguridad alimentaria de casi 1300 millones de personas. El crecimiento y la transformación del sector ofrecen oportunidades para el desarrollo agrícola, la reducción de la pobreza y la mejora de la seguridad alimentaria, pero la rapidez de los cambios corre el riesgo de marginalizar a los pequeños agricultores, y los riesgos sistémicos para los recursos naturales y la salud humana deben ser abordados para garantizar la sostenibilidad. En muchos países en desarrollo, la ganadería es una actividad multifuncional, más allá de su papel directo en la generación de alimentos e ingresos, el ganado es un activo valioso, que actúa como reserva de riqueza, garantía en los créditos y constituye una red de seguridad esencial en tiempos de crisis (FAO, 2014).

La actividad ganadera es importante no solo a nivel mundial, sino también en el país, y en Jalisco. A continuación, se muestran los principales productores de carne por entidades federativas del país:

TABLA 1: Principales entidades federativas productoras de carne				
Producto	Entidad Federativa	Toneladas	% en el total nacional	Lugar de nacional
Aves (b)	Veracruz	287 607	10.6	2 de 32
	Jalisco	304 105	11	1 de 32
	Durango	252 087	9.3	3 de 32
Bovino (b)	Veracruz	261 581	15.1	1 de 32
	Jalisco	180 292	10.8	2 de 32
	Chiapas	108 032	6.2	3 de 32
Caprino (b)	Coahuila	5 169	11.8	1 de 28
	Oaxaca	4 485	10.2	2 de 28
	Puebla	3 887	8.9	3 de 28
Ovino (b)	Estado de México	8 297	15.1	1 de 32
	Hidalgo	6 708	12.2	2 de 32
	Veracruz	4 821	9.4	3 de 32
Porcino (b)	Sonora	213 365	18.2	2 de 32
	Jalisco	221 652	18.9	1 de 32
	Guanajuato	110 471	9.4	3 de 32

(b) Carne en canal
Fuente: INEGI (2010). Perspectiva estadística. Para las 32 entidades federativas.

Con relación al cuadro anterior, en Jalisco se destaca principalmente la producción de ave siendo la primera entidad federativa en producción, así como en porcino; y producción de bovino segundo lugar con relación a las 32 entidades federativas. Villa Purificación es un pueblo y municipio de la Región Costa Sur del Estado de Jalisco, México; se destaca económicamente por la agricultura, ganadería, minería y el comercio. En municipio se encuentra la localidad de San Miguel. (Secretaría de Gobernación [SEGOB JALISCO], 2018).

En San Miguel se cría ganado bovino de carne y leche, porcino, ovino, caprino, aves de carne y colmenas como principal actividad económica, se cuenta con 3,500 cabezas de ganado aproximadamente para la cría y venta (Nuestro México, 2010).

A partir de estos elementos esta localidad es representativa del sector en Jalisco.

Es necesario destacar que la investigación realizada en el campo teórico asume las principales aportaciones reconocidas a nivel internacional en el tema, donde solo se quiere destacar el aporte en relación a las variables específicas por evaluar en correspondencia con las características del sector.

Metodología

El enfoque de la investigación es mixto. Es una investigación cualitativa expresada en la utilización de la técnica de estudio de caso, centrado en el estudio exhaustivo de un tema específico, en este caso la RSC en el sector ganadero de una localidad para posteriormente realizar inferencias o juicios. Son estudios descriptivos y heurísticos, caracterizados por la inmersión inicial en el campo. La tarea es sensibilizarse con el ambiente o entorno en el cual se llevará a cabo el estudio, identificar informantes que aporten datos y nos guíen por el lugar, adentrarse y compenetrarse con la situación de investigación, además de verificar la factibilidad del estudio. La muestra, la recolección y el análisis son fases que se realizan prácticamente de manera simultánea (Hernández, Fernández y Baptista, 2010: 8). Seguimos a Hernández *et al*, que plantean que este tipo de enfoque “usa la recolección de datos para probar hipótesis, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, para establecer patrones de comportamiento y probar teorías” (2010: 4). Por lo que se caracteriza por medir fenómenos, utilizar la estadística, probar hipótesis, es un proceso secuencial y probatorio que analiza la realidad objetiva. Lo expresado, se materializa en el procedimiento diseñado, que utiliza las técnicas de revisión documental para fundamentar la propuesta de variables, las encuestas con el propósito de recabar información de los empresarios ganaderos en el tema en cuestión y métodos estadísticos-matemáticos para manejar la información tanto cualitativa como cuantitativa recabada con fiabilidad. El procedimiento está compuesto por los siguientes pasos:

Paso I. Determinación de las variables por evaluar en la encuesta a partir de criterios autorales.

Propósito: Determinar las variables para la elaboración de la encuesta a partir de criterios autorales.

Mediante las técnicas de búsqueda bibliográfica y revisión documental de trabajos publicados o investigaciones realizadas se determinarán las variables para la elaboración de la encuesta, reflejando en la tabla que se muestra a continuación el resultado de la revisión realizada. Donde se referencia el nombre del documento se incorporan en el eje horizontal las variables identificadas, marcándose con una *equis* los que se van repitiendo en los diferentes documentos revisados.

Tabla 2. Resultados de la revisión documental							
Nombre del documento	V ₁	V ₂	V ₃	V ₄	...	...	P _n
Documento l							
.....							
Documento m							

Fuente: Elaboración propia a partir de Joya (2013).

Posteriormente se le calcula el coeficiente de concordancia de Rizo y Campestrius (1999) por la siguiente fórmula:

$$C c = (V f / V t) * 100$$

- Donde:
- C c: Es el nivel de concordancia del personal expresado en %.
 - Vf: La cantidad del personal entrevistado que vota a favor.
 - Vt: La cantidad total del personal entrevistado.
 - Si $C c \geq 60\%$ se considera que la concordancia es aceptable.
- Elaborándose la siguiente tabla:

TABLA 3. Coeficiente de concordancia de los resultados de la revisión documental							
Variables	D1	D2	D3	...	...	Dm	Cc
V1							
.....							
Vn							

Fuente: Elaboración propia a partir de Joya (2013).

Se asume a partir de Rizo y Campistrous (1999) que una concordancia $\geq 60.0 \%$ es válida para determinar las variables.

Paso II. Diseño de la encuesta

Propósito: Diseñar la encuesta para diagnosticar el nivel de responsabilidad empresarial de las personas de la actividad ganadera.

A partir del estudio realizado y las variables determinadas en el paso anterior se diseña la encuesta.

Paso III. Determinación del tamaño de la muestra

Se decide trabajar con la categoría empresarios, por las particularidades del sector ganadero en México y la localidad de San Miguel, donde el empresario no cuenta con trabajadores o son pocos, clasificando sus entidades económicas en microempresas; la mayoría de sus trabajadores son itinerantes, los cuales se trasladan de comunidad a comunidad buscando ofertas de trabajo, por lo que constituye una fuente laboral de muy amplia fluctuación.

A partir de las dificultades que puedan existir relacionadas con la accesibilidad o posibilidad de recolectar la información en poco tiempo se aplica muestreo no probabilístico.

Dentro de este tipo de muestreo se aplicó un muestreo mixto, compuesto por:

- **Muestra razonada:** parte del conocimiento del universo objeto de estudio y consiste en la selección intencionada de categorías o unidades de análisis, en este caso organizaciones del sector agrícola del municipio objeto de estudio.
- **Muestra invitada:** compuesta por sujetos de la población o universo que aceptan participar en el estudio de campo al que han sido invitados o convocados.

Paso IV. Procesamiento de la encuesta

Se procesa por la frecuencia, entendida esta como las veces en que se sucede un hecho o fenómeno en un periodo de tiempo determinado; y específicamente se determina la frecuencia relativa, la que se define como el cociente entre la frecuencia absoluta de un determinado valor y el número total de datos.

La frecuencia relativa se expresará en tantos por ciento en la siguiente ecuación:

$$n_i = \frac{f_i}{N} \times 100$$

Donde:

n_i = frecuencia relativa

f_i = frecuencia absoluta

N = número total de datos

Para todo el procesamiento se utilizó la herramienta IBM SPSS Statistics 23 en su versión de prueba.

Paso V. Aplicación del índice de RSC

A partir de Campos (2013) se aplica el índice, como a continuación se señala:

Se otorgará valor 1 cuando el indicador influye favorablemente al comportamiento de la RSC. Se otorgará valor 0 cuando el indicador influye desfavorablemente al comportamiento de la RSC.

Cálculo del índice por variable:

$$Id = (\sum VI) / n$$

Donde:

Id= Índice por variable.

VI= Criterio aplicado a cada variable según su influencia a la RSC a partir del supuesto asumido, que puede ser 1 o 0.

N= Número de preguntas que conforman la variable.

A partir de lo anterior, si se obtiene por variable un índice menor que 1 significa que existe algún indicador que está deteriorando la RSC.

A continuación, se determina el índice de RSC a partir de la siguiente fórmula:

$$IRSC = \sum Id$$

Donde:

IRSC= Índice de RSC.

Id= Índice por dimensión.

El resultado de este índice será $0 \leq IRSC \leq 5$, estableciéndose los siguientes rangos para evaluar el comportamiento empresarial en relación a la RSC conforme a la Tabla 4:

TABLA 4: definición de rangos para el índice de RSC

Índice de RSC	Categoría o clasificación
$5 \leq \text{IRSC} < 4.15$	Socialmente responsable
$4.15 < \text{IRSC} \leq 2.5$	Medianamente responsable
$\text{IRSC} < 2.5$	No responsable socialmente

* Estos límites se establecen teniendo en cuenta que 2,5 representa el 50% de 5 y 4.15 representa el 83% de 5.

Fuente: Campos 2013.

Los resultados superiores al 83% se convierten en el parámetro deseable, ya que satisfacen la categoría mínima dentro del criterio de una alta responsabilidad social de la empresa.

Resultados del estudio

Se diseña una encuesta conformada en las tres partes siguientes:

- **Parte I.** Generalidades de la empresa donde se buscan sus características, relacionadas con su antigüedad, número de empleados, productos que comercializa y mercados que venden sus productos.
- **Parte II.** Conocimiento preliminar sobre responsabilidad social corporativa (RSC). Valora si el empresario alguna vez ha escuchado el concepto “responsabilidad social corporativa”.
- **Parte III.** Diagnóstico de la RSC tiene como propósito valorar el nivel de responsabilidad social que tienen las personas de la actividad ganadera.

En la parte tercera se evalúan mediante treinta preguntas las siguientes variables:

1. Calidad de vida (componente social y económico).
2. Ética empresarial (componente social y económico).
3. Medio Ambiente (componente ambiental).
4. Vinculación con comunidad (componente económico, social y ambiental).
5. Responsabilidad contable y fiscal (componente económico y social).

Aceptaron participar 15 empresarios ganaderos de San Miguel, lo que representa el 100% de la población con las siguientes características:

- Una antigüedad promedio de 35 años.
- El 93% tiene solo un empleado.
- Todas (100%) comercializan sus productos en territorio nacional.
- El 87% no ha escuchado el concepto responsabilidad social corporativa.

El procesamiento de la encuesta arrojó:

Variable Calidad de Vida

1. Se garantizan condiciones justas y favorables en los salarios, liquidaciones y despido de los empleados (20%).
2. Se mantiene informados a los empleados sobre los asuntos de la empresa que los afectan (40%).
3. Les dan beneficios y prestaciones sociales a sus empleados (20%).
4. El 13% ofrece apoyos extrasalariales a sus empleados como seguros médicos, guarderías, etc.
5. El 7% ofrece permisos horas por maternidad y emergencias familiares.

Variable Ética Empresarial

1. El 53% no tiene un programa de incentivos para trabajadores por su alto desempeño laboral (reconocimiento por su eficiencia).
2. El 60% cuenta con un entorno laboral con medidas adecuadas para prevenir accidente y lesiones.
3. El 60% dispone de salidas de emergencia libres de obstáculos.
4. El 80% plantea que promueven prácticas de venta basadas en criterios éticos y legales.

Variable Medio Ambiente

1. El 100% no tiene reglamentos y normas de eficiencia ambiental con base en los requerimientos de la legislación nacional y local vigente.
2. El 40% ha manifestado de manera clara sus valores, principios y compromisos ambientales.
3. El 100% no invierte en la innovación, identificación, adopción y difusión de tecnologías ambientalmente sustentables para el desarrollo, distribución y consumo de sus productos y/o servicios.

4. El 33% da un aprovechamiento alternativo (reutilización, reciclaje, donación, venta) o una disposición adecuada a sus residuos, subproductos y desechos.
5. El 100% no realiza programas de capacitación ambiental para todo el personal de la empresa y otros grupos de relación.
6. El 100% no trabaja con sus clientes y proveedores sobre el cuidado al medioambiente y aprovechamiento de los recursos.
7. El 53% tiene programas para garantizar el consumo responsable del agua y energía en sus instalaciones y oficinas.
8. El 100% plantea que sus procesos de gestión medioambiental no están estandarizados y formalizados, ni incluyen la determinación de metas, plan de acción y asignación de recursos.
9. El 67% aplica medidas para su solución, minimización y prevención.
10. El 80% busca disminuir la generación de desechos.
11. Solo el 27% recibe apoyo de organismos públicos o privados especializados en la temática ambiental.
12. El 87% trata las aguas residuales más allá de lo que indican las normas técnicas vigentes (por ejemplo: no desecha al drenaje los residuos líquidos, como detergentes, aceites, etc.).

Variable Vinculación con la Comunidad

1. El 47% reconoce cómo impacta ambientalmente su empresa a la comunidad a la que pertenece.
2. El 100% no cuenta con política de donaciones, voluntariado y filantropía, desarrollo a la comunidad, medio ambiente, y educación para empleados.
3. El 53% no conoce el impacto ambiental completo de sus productos y/o servicios, así como de su cadena productiva sobre la comunidad donde opera.
4. El 87% contribuye en el desarrollo social, ambiental y económico para la construcción de una sociedad sustentable de las comunidades en que opera.
5. El 33% no incluye criterios de responsabilidad social para la selección, evaluación y renovación de proveedores.
6. Solamente el 33% posee estrategias para el desarrollo de sus proveedores locales.

Variable Responsabilidad Contable y Fiscal

- 1. El 67% plantea que declara el 100% de los ingresos que obtiene.
- 2. El 80% expresa que su empresa genera utilidades.
- 3. El 53% cuenta con una estrategia para optimizar los procesos productivos.

Aplicación de índice de RSC en el sector ganadero de la localidad de San Miguel. En la siguiente tabla se muestran los resultados de la aplicación del índice de RSC a las variables para el sector ganadero en San Miguel.

Tabla 6: Índice de RSC para el sector ganadero en San Miguel	
Variables	Resultados
Calidad de vida	0.20
Medio ambiente	0.44
Vinculación con la comunidad	0.53
Ética empresarial	0.62
Contable y fiscal	0.67
Índice de rsc	2.46
Fuente: elaboración propia.	

Sobre los rangos establecidos para el cálculo del índice de RSC en el sector ganadero en San Miguel el resultado es de 2.46, colocándolo entonces como un sector con un comportamiento no responsable, donde las variables que vienen a deteriorar la RSC son las de calidad de vida, medio ambiente y vinculación con la comunidad, resaltando en la variable calidad de vida, la falta de condiciones justas y favorables en los salarios, liquidaciones y despidos de los empleados, así como la falta de prestaciones sociales y apoyos extrasalariales; por ejemplo guarderías, seguros de vida, gastos médicos, comedor y/o transporte, falta de permisos para la atención de deberes de maternidad o paternidad o proveer de cuidados familiares, entre otros.

Respecto a la variable Medio Ambiente esta se ve deteriorada por factores como la falta de inversión en la innovación, identificación, adopción y difusión de tecnologías ambientalmente sustentables para el desarrollo, distribución y consumo de sus productos y/o servicios, así como la no reutilización, reciclaje, donación, venta o una disposición adecuada a sus residuos, subproductos y desechos. Así mismo no se generan programas de

capacitación ambiental para todo el personal de las empresas y otros grupos de relación. Por otra parte no existe la gestión medioambiental y faltan planes de acción y asignación de recursos en este sentido.

Respecto a la variable Vinculación con la Comunidad, esta se ve afectada porque no hay políticas de donaciones, voluntariado y filantropía, así como de desarrollo a la comunidad y los empleados.

Tampoco se cuentan con evaluaciones y monitoreo del impacto ambiental completo de sus productos y/o servicios, así como de su cadena productiva sobre la comunidad donde opera.

Discusión de resultados

No es posible realizar un análisis con resultados sectoriales, ya que en el contexto mexicano no es común publicaciones de esta naturaleza, existiendo estudios en la industria, sector financiero, entre otros, pero no así en el sector ganadero.

Sin embargo, puede inferirse que el sector ganadero dentro del Estado de Jalisco, del cual esta localidad es representativa, no tiene un comportamiento totalmente responsable, lo cual se corresponde con estudios realizados en otros sectores, como la industria azucarera mexicana (Campos, 2013) y el sector agrícola (Campos, 2018). En este último, la autora concluye “que las empresas del sector agrícola están en el inicio de un camino que les debe de posibilitar acceder a procesos de tramitaciones de certificaciones sobre RSE” (2018: 269).

Los resultados obtenidos ratifican el criterio de los autores que la RSC es un camino nuevo, poco transitado, poco trabajado, poco reconocido en este sector tan importante en el Estado y la nación.

También se destaca que se ratifica la percepción que se tenía de la ausencia de una política social y ambiental adecuada en el sector que se estudia, fundamentada en:

- No existen políticas que incentiven el desempeño laboral.
- No hay estrategias de prevención de accidentes para empleados.
- No hay normas de eficiencia ambiental.
- No existen políticas de innovación tecnológica hacia tecnologías limpias.
- No existe cultura del reciclaje, ni de consumo de recursos no renovables.
- No hay estrategias ambientales.

- No hay un total reconocimiento de los impactos ambientales de sus actividades productivas.
- No tienen una cultura filantrópica hacia sus comunidades.

Conclusiones

La propuesta metodológica diseñada y validada en la localidad de San Miguel, del municipio de Villa Purificación, del Estado de Jalisco, posibilitó la realización del análisis de RSC a partir de la teoría existente en el tema y las particularidades de la realidad mexicana en este sector, al partirse de la determinación de las variables condicionantes en el tema tratado.

En relación con los resultados presentados y la discusión realizada, y asumiendo que se trata de un estudio de caso, fue factible realizar inferencia: se manifiestan en el sector ganadero del Estado de Jalisco similitudes con otros sectores de la economía mexicana, donde la RSC se encuentra en una fase muy incipiente de desarrollo, como son los sectores agrícola y azucarero, evidenciándose que no existe un pensamiento, ni accionar estratégico en cuanto a la RSC, asimismo el nivel de concientización y cultura en el tema no es alto, siendo necesaria la realización de acciones encaminadas a este fin por las autoridades competentes en el tema a nivel estatal y nacional.

De igual forma y por la importancia del sector ganadero no solo para el país y el Estado, sino para la región y la propia comunidad, se destaca la actividad ganadera por los impactos que genera al medio ambiente, y también porque es un detonante importante económicamente para la localidad y el municipio.

El análisis realizado permite inferir que las empresas del sector ganadero en San Miguel no se encuentran preparadas para acceder a procesos que posibiliten certificaciones sobre RSC, por lo que se plantea que esta situación puede ser similar en otras empresas de este giro en el Estado y país.

Esta investigación es un paso en el camino de la RSC en el sector ganadero mexicano que determina un grupo de aspectos que limitan seriamente que estas empresas puedan certificarse como socialmente responsable, por lo que se considera pertinente continuar en investigaciones posteriores valorando los criterios de comunidades beneficiarias, organizaciones medioambientales, entre otras.

Referencias

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA (2004). Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa, Serie Responsabilidad Social Corporativa, No 1, pp. 1-38.
- Caamal Cauich Ignacio, Ávila Dorantes José Antonio, Ramírez Águila Juana (2010). Tendencias actuales de la Responsabilidad Social en las empresas en México. Análisis del medio rural latinoamericano. Políticas Públicas y Economía, pp. 47-68.
- Cajiga Calderón, Juan Felipe. (2013). CEMEFL. Centro Mexicano para la Filantropía. El Concepto de Responsabilidad Social Empresarial. Disponible en: http://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto_esr.pdf. Consultado el 20 de septiembre 2016.
- Campos López, Sandra E., Del Pozo Álvarez, Pedro L., Fernández Andrés, Ana. (2013). Indicadores de Análisis de la Responsabilidad Social Corporativa en la industria azucarera mexicana. Revista COFIN Habana vol. 7, No 3, La Habana, Cuba, pp. 29-40.
- Campos López Sandra E., Nuñez Guzmán José A., García Angarica Miryam. (2018). Responsabilidad social empresarial en una comunidad agrícola del Estado de Jalisco, México. Retos de la Dirección, vol.12 no. 2, Camagüey, Cuba.
- Centro Mexicano para la Filantropía CEMEFL. (2018). Grandes empresas que obtuvieron el distintivo ESR2018. Disponible en: <http://grandes/empresas-que-obtuvieron-distintivo-rse-CEMEFL-2018.pdf>. Consultado el 20 de noviembre 2018.
- De La Cuesta González, Marta. (2004). El porqué de la Responsabilidad Social Corporativa, Boletín económico de ICE no. 2813, pp. 45-58.
- Fideicomiso de Riesgo Compartido FIRCO (2018). Disponible en: <https://www.gob.mx/firco>. Consultado el 20 de marzo de 2018.
- Food and Agriculture Organization of the United Nations, FAO. (2014). Producción Animal. El papel de la FAO en la producción animal. Disponible en: <http://www.fao.org/animal-production/es/>. Consultado el 15 de abril de 2018.
- Food and Agriculture Organization of the United Nations FAO. (2018). Disponible en: <http://www.fao.org/rural-employment/agricultural-sub-sectors/crop-farming/es/>. Consultado el 13 de marzo de 2018.
- García, Alina Alea. (2007). Responsabilidad social empresarial. Su contribución al desarrollo sostenible. Revista futuros, no. 17, 2007 vol. v.

- Disponible en: <http://www.revista-futuros.info>.
- Gobierno del Estado de Jalisco SEGOB/JALISCO. (2018): Disponible en: <https://www.jalisco.gob.mx/es/jalisco/municipios/villa-purificacion>. Consultado el 19 de mayo de 2018.
- Gonzalo García, Marcelo Kunz, Lorenzo Dubois. (2003). Responsabilidad Social Empresarial: Una inversión rentable. Disponible en: <http://www.sofofa.cl/mantenedor/detalle.asp?p=12&s=1201&n=10284>. Consultado el 12 de enero de 2019.
- Hernández Sampieri R.; Fernández C.; Baptista M. (2010). Metodología de la Investigación, McGraw-Hill.
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía INEGI. (2010). Actividades económicas primarias "Ganadería". Disponible en: <http://cuentame.inegi.org.mx/economia/primarias/gana/default.aspx?tema=E>. Consultado el 24 de febrero de 2018.
- Joya, Arreola Roberto. (2013). El Control Interno en las Pymes mexicanas. Una propuesta normativa. Tesis doctoral. Universidad de Camagüey, Cuba.
- Melling, C. Jenssen S. (2002). From charity to necessity. An introduction to the concept of corporate social responsibility. Norway's technical-scientific nature of the witness University (NTNU) Department of Cross-cultural studies. Report No. 2.
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura FAO. (2017). Disponible en: <http://www.fao.org/rural-employment/agricultural-sub-sectors/crop-farming/es/>. Consultado el 15 de marzo de 2018.
- Organisation Internationale de Normalization (ISO) ISO 26000:2010(es) Guía de responsabilidad social. Disponible en: <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:es>. Consultado el 25 de marzo de 2019.
- Ramírez Padilla, David. (2007). Integridad en las empresas. 1a ed. México: Mc Graw Hill interamericana.
- Reyno Momberg Manuel. (2006). Responsabilidad Social Empresarial como ventaja competitiva. Tesis de grado. Universidad Técnica Federico Santa María.
- Rizo Cabrera, Celia y Campistrous Pérez, Luis. (1999). Estrategias de resolución de problemas en la escuela. Revista latinoamericana de investigación en matemática educativa. Relime Vol. 2, Núm. 3, pp. 31-45. Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/335/33520304.pdf>. Consultado el 25 de octubre de 2017.

- Villena Fernández Eduardo, Ruiz Matas, José Jiménez. (2006). Manual práctico de ganadería. Royce Editores. pp. 468. Ortiz Paniagua, M.; Gálvez Fernández, A. y Borras Atienzar, F. (2015). Un pensamiento sobre capital intelectual de la empresa. *Revista Visión Contable*, (10), pp 113-133.
- Rodríguez Franco, J.; Pierdant Rodríguez, A. y Rodríguez Jiménez, E. (2016). *Estadística para administración*. Ciudad de México, México: Grupo Editorial Patria.
- Stewart, T. (1998). *La nueva riqueza de las organizaciones: el capital intelectual*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Granica.
- Sveiby, K. (1989). *El Balance Invisible*. Estocolmo, Suecia: Ledarskap.
- Sveiby, K. (2001). *Intellectual Capital and Knowledge Management*. Recuperado de: www.sveiby.com/articles.htm. [Consultado en julio de 2016]
- Triana Cordoví, J. (2010). *Cuba: la economía del conocimiento y el desarrollo*. Capítulo V. La Habana, Cuba.: Editorial Ciencias Sociales.
- Tunnerman, C. (2002). La calidad y pertinencia social en las instituciones de educación superior. *Segundo Congreso Nacional y Tercero Internacional de Retos y Expectativas de la Universidad de Toluca*. Universidad Autónoma del Estado de México, México.
- Viedma Martí, J. (2000). Managing Personal Human Capital for Professional Excellence: An Attempt to Dressing a Practical Methodology. *Journal Knowledge Management Research and Practice*, 6(1), pp 52 - 61.
- Viloria Martínez, G.; Nevado Peña, D. y López Ruíz, V. (2008). *Medición y valoración del capital intelectual*. Madrid, España: Colección EOI Empresas.

6

ARTÍCULO

Subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor^a

Yosman José Valderrama Blanco^b

Enderson José Leal Gratero^c

Wuilliam Jesús Ruza López^d

Información del artículo

Recibido: 22 de enero de 2019

Aceptado: 22 de marzo de 2019

Clasificación JEL

M490

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/DOI: 10.24142/rvc.n19a5>

Sugerencia de citación

• Valderrama, Blanco, Y.; Leal, Gratero, E.; Ruza, López, W. J. (2019) Subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor. Revista Visión Contable, 19, 124-145. DOI: 10.24142/rvc.n19a5

Subjectivity of the criteria of confidentiality in the professional exercise of the auditor

Resumen

La intencionalidad del estudio fue interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor. Metodológicamente adoptó un paradigma cualitativo, con un marco referencial interpretativo basado en la hermenéutica crítica. El fundamento teórico abordó el Proyecto Noclár (IESBA, 2016), Normas Internacionales de Auditoría (2016), Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (2014), Viola (2009) y Altisent (1998). Como conclusión, el criterio de confidencialidad absoluta puede exponer al auditor a hechos que atentan contra su profesionalismo desde el punto de vista jurídico. Se recomienda analizar apropiadamente los hechos y circunstancias que se deben revelar.

Palabras clave

Subjetividad, criterio, confidencialidad, ejercicio profesional, auditor.

Abstract

The intent of the study was to interpret the subjectivity of the confidentiality criterion in the auditor's professional practice. Methodologically, it adopted a qualitative paradigm, with an interpretive referential framework based on critical hermeneutics. The theoretical foundation addressed the Noclár Project (IESBA, 2016), International Auditing Standards (2016), Code of Ethics Manual for Accounting Professionals (2014), Viola (2009) and Altisent (1998). In conclusion, the criterion of absolute confidentiality can expose the auditor to facts that violate his professionalism from the legal point of view. It is recommended to analyze appropriately the facts and circumstances that must be revealed.

Key words

Subjectivity, criterion, confidentiality, professional practice, auditor.

- ^a Artículo de investigación derivado del trabajo especial de grado "Confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor", presentado por los entonces estudiantes de Contaduría Pública Wuilliam Ruza y Enderson Leal, bajo la tutoría del profesor Yosman Valderrama, ante la Universidad de los Andes, Núcleo "Rafael Rangel", el 30 de octubre de 2018, y a partir de la cual los investigadores profundizaron en los constructos teóricos examinados para concluir en el contexto de la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor.
- ^b Candidato a doctor en Ciencias Contables. Magister Scientiarum en Gerencia Empresarial. Licenciado en Contaduría Pública. Profesor Asistente de la Universidad de los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Trujillo, Venezuela. Gerente de Servicios Contables y Financieros en Valderrama Barrios & Asociados. Correo electrónico: yosmanjose@ula.ve
- ^c Licenciado en Contaduría Pública. Mención honorífica Cum Laude. Universidad de Los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Trujillo, Venezuela. Contador Adjunto en Valderrama Barrios & Asociados. Correo electrónico: endersonjoseleal@gmail.com
- ^d Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Trujillo, Venezuela. Contador Adjunto en Valderrama Barrios & Asociados. Correo electrónico: wruza0607@gmail.com

A modo introductorio

El auditor durante su actividad profesional tiene acceso a información privilegiada de las entidades, por lo que se espera de este un criterio que incluya la confidencialidad de la información suministrada, a fin de dar cumplimiento a lo establecido por el Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IAESB, 2014), el cual argumenta que la confidencialidad es un principio que requiere el resguardo de la información obtenida del cliente, en pro de no sacar ventaja de la misma para beneficio propio o de un tercero.

Por tanto, la confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor fundamenta un requerimiento ético, que además representa un asunto que ha requerido discusiones profundas en el seno de los órganos reguladores de la profesión contable, tomando en consideración la existencia de profesionales con principios éticos y morales que contextualizan esta como un secreto profesional válidamente resguardado, y otros se amparan en ella para cometer actos de complicidad ante la comisión o ejecución de fraudes.

En el contexto válidamente aceptado se vislumbran diferentes perspectivas sobre qué información resguardar, o hasta qué punto se puede ser confidencial para no afectar el interés público o incluso asumir responsabilidades por la complicidad en diferentes delitos, sean estos de corte económico, financiero, penal, tributario o de otra índole.

Al respecto, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200 (IAASB, 2016) establece de manera taxativa que el auditor está en la obligación de guardar el secreto profesional siempre y cuando no haya una obligación legal o reglamentaria que lo obligue a difundir, informar o revelar información puntual obtenida durante el proceso de revisión de los estados financieros.

De esta manera, los requerimientos profesionales enmarcados en la actividad del auditor presentan como exigencia ética y normativa la confidencialidad, para lo cual el auditor considerará el conjunto de hechos y circunstancias que contextualizan la información, así como las responsabilidades, implicaciones y posibles consecuencias que pueda acarrear su resguardo.

Sobre la base de estos razonamientos podría afirmarse que el criterio de confidencialidad constituye una subjetividad profesional afectada por diversos aspectos que el auditor deberá considerar en el ejercicio de su actividad, de tal modo que su análisis le permitirá concluir sobre la responsabilidad que posee al guardar en secreto profesional o al revelar la información obtenida.

En consecuencia, esta investigación se planteó interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor. El estudio está estructurado en tres partes fundamentales, a saber: estado del arte o avance del programa de conocimiento, interpretación de los hallazgos de la investigación y presentación de algunas reflexiones finales enmarcadas en la intencionalidad del trabajo.

Metodología

Los materiales y métodos del presente estudio se fundamentaron en desarrollar una investigación enmarcada en un paradigma cualitativo, el cual, de acuerdo con Kuhn (1975), parte de una concepción general del objeto de estudio de una ciencia, de los problemas que deben estudiarse, del método que debe emplearse en la investigación y de las formas de explicar, interpretar o comprender los resultados obtenidos por la investigación.

En este contexto, la investigación adoptó la hermenéutica crítica como marco referencial interpretativo, definido por Ramírez *et al* (2004) como la interpretación basada en la comprensión de textos a través de la aplicación del círculo hermenéutico integrado por la comprensión, explicación e interpretación. Este método fue utilizado por los investigadores para interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor.

Como sujetos informantes se agruparon los auditores profesionales en el libre ejercicio de la actividad de revisión de estados financieros, cuyo desarrollo profesional se ubicaba en la geografía del estado Trujillo, Venezuela, tomando en cuenta la intencionalidad de los investigadores de interactuar proactivamente con los informantes en su lugar de trabajo, de tal modo que siendo interrogados en su zona de confort expresaran con claridad y confianza los argumentos sobre los cuales fueron consultados. En el siguiente cuadro se presenta de manera resumida el perfil profesional de los auditores entrevistados, identificando a su lado el código asignado para facilitar el análisis de su discurso y su relato.

CUADRO 1. Sujetos interactuantes	
Código	Perfil profesional
Auditor 1 (A1)	Mujer de 47 años, licenciada en Contaduría Pública (Universidad del Zulia), especialista en Derecho Tributario (Universidad Santa María), especialista en Educación (Universidad Nacional Abierta), magister en Educación Superior (Universidad Rafael María Baralt), magister en Gerencia Financiera (Universidad Rafael María Baralt), magister en Contaduría. Mención Auditoría (Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado), doctor en Educación (Universidad Rafael María Baralt), asesor tributario y auditor desde hace más de 22 años.
Auditor 2 (A2)	Hombre de 60 años, licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Oriente), especialista en auditoría (Universidad del Zulia), asesor tributario y auditor desde 1991.
Auditor 3 (A3)	Hombre de 64 años, licenciado en Contaduría Pública (Universidad de los Andes), asesor tributario y auditor desde 1978.
Auditor 4 (A4)	Hombre de 43 años, licenciada en Contaduría Pública (Universidad de los Andes).
Auditor 5 (A5)	Mujer de 44 años, licenciada en Contaduría Pública (Universidad de los Andes).
Auditor 6 (A6)	Hombre de años 42 años, licenciado en Contaduría Pública (Universidad de los Andes).

Fuente: Elaboración propia (2018).

Palella y Martins (2006: 90) sostienen que en investigaciones de corte científico la técnica de investigación “es una forma particular para aplicar un método y está referida a los procedimientos empleados para la recolección y tratamiento de datos. Representa los medios auxiliares con que cuenta un investigador para emprender el estudio con un fin específico”. Con base en ello, el presente estudio aplicó como técnica la entrevista y como instrumento de recolección de datos una guía prediseñada contentiva de tres preguntas formuladas al entrevistado.

Prospectivamente, la investigación recurrió al proceso de revisión del instrumento por medio de la validez de contenido desarrollado por tres expertos: dos del área de conocimiento de auditoría y uno evaluador desde la perspectiva metodológica, quienes analizaron y evaluaron el contenido y la correlación existente entre los ítems formulados y el fundamento teórico abordado en el estado del arte del presente estudio.

Finalmente, la interpretación de los hallazgos se realizó partiendo de la aplicación de una triangulación de datos y una categorización postentrevista, lo cual permitió a los investigadores la extracción de categorías emergentes del relato de los auditores entrevistados, fundamentando así una contrastación a través de la refutación y confrontación de los argumentos profesionales con los fundamentos teóricos analizados.

Estado del arte

La confidencialidad puede definirse como el silencio profesional desarrollado por el auditor, se caracteriza por la reserva de la información suministrada por el cliente del encargo de aseguramiento, la cual fue obtenida sobre la base de la confianza depositada en el profesional. De conformidad con el Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IAESB, 2014) su revelación amerita autorización previa por parte del cliente, salvo que esta se realice para acatar preceptos legales o reglamentarios de una determinada jurisdicción o país. García y Herrera (2014) expresan que existen diferentes tipos de confidencialidad: la temporal, la parcial y la absoluta.

Confidencialidad temporal

El Diccionario de la Real Academia Española (2014) expresa que la palabra temporal viene del latín *temporalis* y significa “relativo al tiempo”. Sus componentes léxicos son: *tempus* (tiempo), más el sufijo *al* (relativo a). Por tanto, la confidencialidad temporal es aquella en la que se mantiene en reserva la información hasta un cierto tiempo. García y Herrera (2014) exponen que en este tipo de confidencialidad la información se puede o se debe dar a conocer en un plazo o tiempo específico.

Sobre este aspecto, la IFAC, al considerar el incremento de los fraudes financieros y la crisis de confianza de los usuarios, ha decidido implantar un proyecto aplicado al Código de ética internacional para contadores, denominado proyecto *Non Compliance Law or Regulation* (Noclar, por sus siglas en inglés), en el cual modifica las secciones de confidencialidad (sección 140) determinando en este instrumento normativo las circunstancias en las cuales el auditor puede dejar a un lado el principio de confidencialidad y revelar información a las autoridades reguladoras, de investigación y supervisión.

La sección 225.34 del proyecto Noclar (IESBA, 2016) expresa que el auditor o su equipo de trabajo deberán hacer un análisis particular de la naturaleza y alcance del daño causado por asuntos conocidos durante el examen de los estados financieros, midiendo su impacto sobre los inversionistas, acreedores, empleados o público en general; de tal modo que esta interpretación se haga considerando los hechos y circunstancias sobre los cuales se debe informar; es decir, se basa en un análisis amplio de las posibles consecuencias e implicaciones derivadas del hecho conocido.

Además, el referido proyecto Noclar (IESBA, 2016) presenta como condiciones agravantes que ameritan la revelación e información por parte del auditor y su equipo los siguientes hechos evidenciados en la entidad auditada: 1) esté involucrada en sobornos con funcionarios gubernamentales para asegurar su contratación, 2) sus operaciones se encuentren reguladas y que el asunto conocido represente una amenaza para el mantenimiento de su licencia de funcionamiento y 3) se provea un esquema a clientes que promuevan la evasión de impuestos.

El proyecto Noclar (IESBA, 2016) establece que el auditor para hacer una revelación o suministrar información a las autoridades competentes deberá determinar si existe en el contexto de la entidad la autoridad apropiada para realizar la denuncia, y si esta provee al contador de seguridad necesaria para garantizar su integridad física y la protección de su equipo de trabajo, en la cual, de conformidad con la sección 225 de este mismo proyecto normativo, el contador actuará de buena fe y tendrá cuidado al hacer declaraciones y afirmaciones.

Interpretando los lineamientos emanados del proyecto Noclar (IESBA 2016) puede afirmarse que este, de manera tácita, establece que la confidencialidad debe ser considerada en ocasiones como temporal, en concordancia con las aseveraciones realizadas por García y Herrera (2014), quienes manifiestan que el auditor debe considerar el conjunto de circunstancias recurrentes en cada uno de los hechos de donde surja la obligación de revelar la información específica recolectada durante su labor profesional a fin de evaluar si estas ameritan ser informadas a las autoridades competentes de conformidad con el marco regulatorio aplicable en el caso específico.

Confidencialidad parcial

Según el Diccionario de la Real Academia Española (2014), la palabra parcial viene del latín *partialis* y significa “relativo a una parte”. Sus componentes léxicos son *pars*, *partis* (parte), más el sufijo *al* (relativo a). En otras palabras, la confidencialidad parcial es la reserva de una parte de la información, la otra parte está sujeta a revelación.

Altisent (1998: 1) expresa “que a pesar de su relevancia, el derecho a la confidencialidad, como tantos otros, no es absoluto, debemos estar en condiciones de definir sus límites, y argumentar en qué circunstancias estaría éticamente justificado aceptar excepciones a este grave deber”. Siendo así, la confidencialidad parcial es aquella en la cual la información será manteni-

da hasta un cierto punto o límite, si sobrepasa las barreras de esa limitante deberá ser revelada.

Adicionalmente, Calo (2002: 145) agrega “que la obligación de guardar secreto profesional no es ni puede ser considerada absoluta, ya que no constituye en sí misma un principio, sino un medio, un instrumento, para la defensa, sí principalista, de la intimidad”.

El autor antes mencionado define las excepciones del levantamiento del secreto profesional; a saber: 1) evitar un daño serio para la persona asistida o para terceros, 2) por propia defensa del profesional frente a una acusación, 3) con el consentimiento de la persona asistida y 4) cuando mantener el secreto pudiera facilitar la comisión de actos que vulneren los derechos humanos fundamentales.

Finalmente, Viola (2009: 7) señala que “en determinadas circunstancias la información podrá ser revelada, la extensión y los límites de la confidencialidad se regulan por la Ley, los reglamentos institucionales o de las relaciones profesionales de que se trate”. En efecto, la confidencialidad parcial es entonces la existencia de un indicativo, una cláusula, normativa o ley donde se puede revelar parte de la información obtenida durante el proceso de auditoría de los estados financieros.

Confidencialidad absoluta

Según el Diccionario de la Real Academia Española (2014), el término absoluto proviene del latín *absolutus*, que significa “libre e independiente de toda sujeción o limitación”. El término absoluto es aplicado en la confidencialidad de la manera en que la reserva de la información es total, completa y se debe guardar silencio absoluto.

Por lo tanto, el auditor en su actividad profesional no puede revelar nada de lo conocido sin permiso del cliente. Para Altisent (1998: 2) “la confidencialidad podría justificar una interpretación de carácter absoluto, que solo admitiría liberar información con la autorización explícita del dueño de la información”.

Sobre este aspecto es imperioso reflexionar acerca del hecho presentado en la religión cristiana católica donde se devela la existencia de la confidencialidad absoluta a través del secreto de confesión (sigilo sacramental), en el cual surge la obligación del sacerdote de no revelar la información obtenida a través del secreto sacramental, así como el uso de cualquier dato recibido en el desarrollo de la confesión.

De acuerdo con Calo (2002) el secreto sacramental toma en consideración dos aspectos: el primero, “protege la intimidad del penitente, motivo por el cual, la protección de la intimidad supone para la Iglesia un valor trascendente, por encima y por fuera de argumentos que podrían considerarse mundanos” (138); y el segundo, “porque el confesor actúa... en representación de Dios... no puede considerarse propietario de lo que ha escuchado. Por este motivo, el sacerdote no le permite considerar situaciones en las que su criterio subjetivo pudiera conducirlo al levantamiento del secreto” (138).

Interpretando lo expuesto por Calo (2002), en el contexto de la auditoría la confidencialidad absoluta trae consigo ventajas y desventajas. Dentro de las ventajas pueden incluirse: los clientes se sienten libres para hablar con franqueza y revelar hechos relevantes sobre cuestiones de contabilidad, lo que permite al auditor actuar en el mejor interés del cliente. Como parte de las debilidades: reservar información cuando una entidad está involucrada en fraudes financieros contribuye al debilitamiento de la confianza que tienen los *stakeholders* en la conducción de auditoría, ocasionando pérdida de credibilidad en la profesión.

Interpretación de la subjetividad del criterio de confidencialidad

Interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor es fundamental para comprender la responsabilidad que asume el profesional ante sus clientes, los usuarios de la información y la profesión contable, considerando que este principio ha sido tergiversado por algunos auditores con el propósito de encubrir actos fraudulentos que han afectado la credibilidad de la auditoría y la confianza de los usuarios.

La interpretación de tal subjetividad es abordada en el presente estudio considerando la perspectiva de García y Herrera (2014), quienes expresan que existen tres criterios que definen la confidencialidad y tres tipologías distintas: temporal, parcial y absoluta. Los hallazgos de la investigación enmarcados en estas se presentan a continuación.

Confidencialidad temporal

La confidencialidad temporal es el resguardo de la información por un tiempo o plazo. Los constructos teóricos que brindaron apoyo para esta subcategoría se extrajeron del Manual del código de ética para profesiona-

les de la contabilidad (IESBA, 2014), Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), García y Herrera (2014) y el Diccionario de la Real Academia Española (2014).

En este contexto, la confidencialidad temporal puede verse como la garantía de salvaguardar la información del proceso de auditoría durante un periodo de tiempo, considerando particularidades que obligan a su revelación. El desarrollo de la investigación abordó a los entrevistados con la interrogante ¿cuáles son los aspectos que motivan una confidencialidad temporal?

En la matriz que precede se explana el extracto de las respuestas obtenidas de los sujetos identificados con los códigos A1, A2, A3, A4 y A6, el entrevistado A5, no aportó detalles relevantes para esta investigación, considerando que la respuesta ofrecida se distanció de la pregunta formulada, razón por la cual sus argumentos no se presentan como hallazgos.

MATRIZ DE HALLAZGOS 1. Aspectos que motivan una confidencialidad temporal en el ejercicio profesional del auditor

Código	Extracto de los hallazgos
A1	Bueno siempre he pensado que la confidencialidad temporal va estar basada en los aspectos que podamos tener dentro de la misma entidad , o sea como decimos por ahí puedo decir el pecado más no el pecador, yo puedo consultar con otro colega cualquier problema que pueda conseguir en cualquier trabajo , pero no le puedo decir el nombre.
A2	La confidencialidad puede cambiar en el tiempo, dependiendo para que se vaya usar también el resultado de la información. Por ejemplo cuando está sujeta a un procedimiento legal entonces allí hay que establecer ciertos elementos que pueden o no ser necesarios de revelar. La temporalidad la va a dar el uso de la información , basado en un elemento técnico y en un aspecto legal .
A3	La confidencialidad temporal no existe, es única, permanente .
A4	Nosotros no tenemos confidencial temporal sino permanente , es decir, para nosotros no existe, es peor que los sacerdotes, no es que se trate de un secreto de confesión sino que a ti te contrataron para que verificaras si la información es verdaderamente aceptable y es a él que le debes la información, a más nadie .
A6	Yo creo que el aspecto más relevante que puedo ver que me motiva a la confidencialidad temporal es el aspecto ético . Yo puedo ser éticamente como dice la norma o la moral que debo ser confidencial, siempre que eso no me involucre a mí en una situación distinta en lo que está basado en la norma. La confidencialidad se puede divulgar en el tiempo o no, o sea eso de que yo puedo guardar información solo por un tiempo y luego la divulgo eso no debería pasar, como he dicho, yo puedo reservar información siempre que eso no me convierta a mí en un cómplice de la información .

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2018).

Con base en los hallazgos expuestos en la matriz 1, los auditores A3 y A4 aseguran en su discurso que la confidencialidad temporal no existe, por el contrario, opinan que el profesional debe mantener una confidencialidad permanente o absoluta, particularmente, el auditor A4 afirma que “nosotros no tenemos confidencial temporal sino permanente, es decir, para nosotros no existe tal confidencialidad”.

Contradictoriamente a lo expuesto por los auditores A3 y A4, el apartado A19 de la Norma Internacional de Auditoría 240 (IAASB, 2016) establece que “en algunas jurisdicciones, el auditor de una entidad financiera tiene la obligación legal de informar a las autoridades supervisoras de los casos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias”¹. Aunado a ello, la NIA 200 (IAASB, 2016), en concordancia con la NIA 250 (IAASB, 2016), señala que los auditores se ajusten a las disposiciones legales que establecen la obligatoriedad de velar por la seguridad financiera del país.

Específicamente en el caso venezolano la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012) estipula que los contadores, en el libre ejercicio de su profesión, son garantes de prevenir e informar a la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera sobre cualquier situación sospechosa de delitos contemplados por la ley como la legitimación de capitales. Lo que evidencia que los argumentos expuestos por los auditores A3 y A4 carecen del cumplimiento de los preceptos legales y normativos, colocándolos al margen de la legalidad en su actividad profesional y en un plazo perentorio puede exponerlos a sanciones de acuerdo con la normativa.

Sin embargo, los argumentos de los auditores A3 y A4 no son extensivos al resto de los informantes, considerando que los sujetos A2 y A6 expresaron que la confidencialidad temporal se da cuando la información está sujeta a un procedimiento legal, es decir, cuando la entidad auditada se encuentra inmersa en una situación judicial u objeto a investigaciones legales.

El auditor A6 aseguró que se puede reservar la información hasta el punto de no convertirse en cómplice de la misma. Ajustándose a lo establecido en la sección 100.5 literal (d) del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), cuyos estatutos establecen que se debe respetar el principio de la confidencialidad de la información obtenida, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla.

¹ **Traducción propia de:** “In some jurisdictions, the auditor of a financial institution has a statutory duty to report the occurrence, or suspected occurrence, of non-compliance with laws and regulations to supervisory authorities”.

Así mismo, el auditor A1 consideró que la temporalidad de la confidencialidad sí existe, añadiendo que el profesional contable puede optar por realizar consultas a expertos del área sin tener que revelar la identidad del cliente, en concordancia con lo expuesto en el apartado A8 de la NIA 450 (IAASB, 2016), la cual tipifica que en caso de presentarse conflictos potenciales entre el deber de la confidencialidad y el deber de comunicar, el auditor puede considerar la posibilidad de acudir a recabar asesoramiento jurídico o de otro experto sobre el área determinada.

Dadas las circunstancias que anteceden se puede interpretar que los argumentos de los auditores entrevistados discrepan unos de otros a razón del alcance o las limitaciones de la confidencialidad temporal. Por un lado, surgen opiniones en las que el concepto de confidencialidad temporal no existe en la auditoría, refutando que la única confidencialidad que prevalece es la absoluta. Y por el otro, existen auditores que fundamentan la presencia de criterios que les indican que se debe revelar la información recabada en caso de actividades ilícitas por sus clientes, considerando su resguardo personal amparado en un comportamiento apegado a leyes, normativas y elevados valores éticos.

En cuanto a las opiniones que adversan la confidencialidad temporal, los auditores A3 y A4 expusieron que el profesional contable debe tener una confidencialidad “peor que la de los sacerdotes, no es que se trate de un secreto de confesión sino que a ti te contrataron para verificar si la información es verdadera y es a él que le debes informar, a más nadie”, opinión que los aleja de los preceptos legales y normativos, cuya función no solo es velar por el bienestar del cliente, sino en mayor medida por el interés público y la credibilidad de la profesión.

Al respecto, la sección 225.34 del Proyecto de Ley o Regulación de Incumplimiento (NOCLAR, por sus siglas en inglés), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, señala que la divulgación de la información por parte de los auditores dependerá del grado del daño causado a los inversionistas, acreedores, empleados o al público en general. La referida norma señala que el auditor debe considerar apropiado el rompimiento de la confidencialidad si la entidad está incurso en actividades fraudulentas.

En síntesis, la confidencialidad temporal debe ser considerada por los auditores, en el libre ejercicio de su profesión, como una teoría estructurada sobre lineamientos y parámetros dictados por diferentes órganos, cuyo fin general es proteger la integridad de los usuarios de la información y aumentar la credibilidad de la profesión contable en la actividad de auditoría.

Confidencialidad parcial

La confidencialidad parcial representa la revelación de una parte de la información obtenida durante el proceso de la auditoría, tomando en consideración diversos vacíos normativos. Las bases teóricas que brindaron apoyo a esta subcategoría se extrajeron del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), Viola (2009), Calo (2002) y Altisent (1998).

La confidencialidad parcial trata del resguardo de una parte de la información, cuando la otra parte está sujeta a revelación. Debido al vacío normativo que rige la profesión, se acudió a preguntarles a los auditores ¿qué aspectos considera usted para distinguir cuál información de su cliente se puede revelar y cuál no?

En la matriz de hallazgos 2 se presenta un extracto del discurso de los auditores identificados con los códigos A1, A3, A4, A5 y A6, el entrevistado A2 manifestó que su respuesta a esta interrogante sería la misma dada en la pregunta anterior, por tanto no aportó detalles significativos que permitieran profundizar en la interpretación de su respuesta, por esta razón no se presenta en esta matriz.

MATRIZ DE HALLAZGOS 2. Aspectos considerados para distinguir la información por revelar	
Código	Extracto de los hallazgos
A1	Va depender de la relevancia de la información, que tan relevante o que tan importante puede ser la información que debo revelar o no, si es algo muy fuerte tengo que ser muy sutil.
A3	Cuando uno genera un informe de auditoría uno tiene que revelar todas las cosas que consiga y emitirá su opinión en función de las debilidades . Pero esa información que se revela es porque es precisamente parte del informe que tú estás levantando.
A4	Yo no puedo revelar ninguno, o sea yo solamente revelo al que me contrató. Ahora el uso que pueda dar el cliente, de hecho el informe cuando usted revisa el dictamen de la NIA 700, los informes son dirigidos a los accionistas, al Registro Mercantil. Entonces no es un tema de revelación sino el cliente te contrata para que reveles a alguien en particular.
A5	Esto uno lo conversa generalmente con los mismos clientes, con los mismos que te contratan, porque depende de la confianza y la ética de uno como auditor.
A6	Lo que pasa es que el primer aspecto que uno debe tomar en consideración para ver qué puedo revelar o no es ¿a quién? Mi principio es entregársela a quien me contrate. Entonces, ¿cuál información del sujeto puede revelar? Si es para el que me contrató debe ser toda la información, porque eso es lo que me va a permitir a mí ser confidencial como tal.

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2018).

Con base en los hallazgos presentados en la matriz 2, se considera que las opiniones de los auditores entrevistados coinciden en que la información recopilada inicialmente se debe revelar de manera completa a sus clientes, pues son ellos quienes los contrataron para la respectiva realización de la auditoría. Esto en concordancia con los preceptos dictados por la Norma Internacional de Auditoría 260 (IAASB, 2016), estableciendo la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los miembros de la gerencia de la entidad auditada. Sin embargo, el auditor A4 expresa que no se debe revelar ninguna información a terceros, puesto que la misma fue obtenida durante el proceso de auditoría y está sujeta solo a la persona quien lo contrató.

El argumento del auditor A4 puede interpretarse contrario a los preceptos expuestos por las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), el Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), así como a la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012), las cuales fundamentan que el auditor tiene la responsabilidad de velar por el interés público y la obligación de revelar información puntual sobre los hallazgos obtenidos durante su labor, cuando se presenten condiciones particulares establecidas por la misma normativa.

Además, Calo (2002: 145) agrega “que la obligación de guardar secreto profesional no es ni puede ser considerada absoluta, ya que no constituye en sí misma un principio, sino un medio, un instrumento, para la defensa, de la intimidad”. En este sentido, lo expuesto por el auditor A4 se contrapone con lo señalado por el referido autor, ajustando sus argumentos en un contexto de incumplimiento normativo y legal de la actividad profesional.

Por otra parte, el auditor A5 expone que la revelación de la información depende de la ética practicada por el auditor, esto en relación con lo tipificado en el apartado A29 de la NIA 260 (IAASB, 2016), que establece que “el auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables”², manteniendo un comportamiento profesional fundamentado en leyes y normativas que ajusten su conducta a velar por el bienestar común.

Así mismo, el auditor A6 expresó que el factor por considerar para saber cuál información revelarse y cuál no, es conocer a quien se le divulgará, añadiendo que en primera instancia el revelamiento de la información recopilada debe realizarse al cliente, opinión que fundamenta los lineamientos dictados por la NIA 260 (IAASB, 2016), que establece las responsabi-

² Traducción propia de: “the auditor is required to comply with relevant ethical requirements”.

dades que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

En el mismo orden de ideas, el auditor A1 opinó que la revelación de la información dependerá de la relevancia que esta tenga en el proceso de la auditoría, considerando que si la misma es de carácter delicado, el profesional debe realizar una revelación de manera muy sutil, asesorado por profesionales expertos que le indiquen las acciones por tomar, en concordancia con el apartado A66 de la NIA 240 (IAASB, 2016) que señala que “el auditor puede considerar apropiado obtener asesoramiento jurídico para determinar las formas de proceder adecuadas según las circunstancias”³.

Significa, entonces, que para los auditores la confidencialidad parcial no es una fundamentación del secreto profesional, tomando en cuenta que, por un lado, expresa que la información recopilada en el proceso de auditoría solo debe entregarse a los responsables del gobierno de la entidad de manera completa y sin reserva alguna, y, por el otro, opinan que todo dependerá de quien sea el solicitante de la información, afirmando que de existir un procedimiento de investigación sobre la entidad, los hallazgos y la evidencia podrían revelarse para facilitar la labor de los órganos competentes, a fin de dar cumplimiento a los marcos normativos y legales referenciales sobre este aspecto.

Confidencialidad absoluta

La confidencialidad absoluta, última en sus tipologías, se caracteriza por no revelar ninguna información obtenida en la relación laboral, y en caso de su revelación deberá ser por autorización previa de su cliente. Los constructos teóricos que aportaron al componente de este apartado se extrajeron del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), Calo (2002) y Altisent (1998).

Desde la perspectiva de los fundamentos teóricos analizados, la confidencialidad absoluta se cimienta en el resguardo de la información, en la cual, bajo ninguna circunstancia, puede revelarse, salvo que el cliente establezca lo contrario. Sin embargo, existen salvedades expuestas en el Manual

³ **Traducción propia de:** “the auditor may consider it appropriate to obtain legal advice to determine the appropriate course of action in the circumstances”.

del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), que indica el rompimiento del principio. Ante esta disyuntiva se consideró oportuno preguntarles a los auditores ¿de acuerdo a su juicio profesional cuál información de su cliente debería guardarse bajo una confidencialidad absoluta?

En la matriz que precede se muestran las respuestas de los entrevistados señalados en esta investigación con los códigos A2, A3, A4, A5 y A6, el auditor A1 no respondió a la interrogante, por tanto no se presenta en la siguiente matriz.

MATRIZ DE HALLAZGOS 3. Información que requiere confidencialidad absoluta	
Código	Extracto de los hallazgos
A2	Todo, toda la información es necesaria de secreto profesional , usted no puede estar revelando si un cliente es bueno o malo. Cuando usted lo hace ya usted tiene parcialidad, tiene preferencias y en nuestro ejercicio profesional no podemos ser preferentes, así sepamos que el cliente está cumpliendo con todos los elementos.
A3	De parte del auditor la confidencialidad es toda, es absoluta, el cliente es el que debe decidir qué va hacer con la información, uno reporta las debilidades o fortalezas fen el desarrollo de la auditoría y el cliente decide que va hacer con los resultados, él verá que destino le da al informe.
A4	Toda, toda la información del cliente debe ser bajo una confidencial absoluta y no se trata ni siquiera de que usted esté haciendo algún tema de encubrir al cliente, no es encubrir al cliente sino que el cliente te contrató con un propósito y eso es lo que tú vas alcanzar, no te vas extralimitar de esa función.
A5	Eso no existe, yo siempre revelo todo, no tengo nada que ocultar.
A6	Los sacerdotes, creo que son los únicos que deben guardar una confidencial absoluta. Yo no estoy de acuerdo que yo debo guardar una confidencialidad absoluta. ¿Por qué? ¿Porque hasta qué punto me convierto yo en cómplice de algo? Supongamos el hecho de que hay una malversación de fondos, si yo guardo una confidencialidad absoluta, me estoy convirtiendo en un cómplice, es más hay normas que hablan más adelante que te obligan a que tú tienes que denunciar.

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2018).

Con base en los hallazgos encontrados en la matriz 3, los auditores entrevistados A2, A3 y A4 consideran que el profesional contable debe mantener una confidencialidad absoluta durante y después del trabajo de auditoría, exponiendo en su discurso que el auditor “no debe extralimitarse en sus funciones”, es decir, realizar un trabajo únicamente con el propósito de emitir una opinión con respecto a la veracidad de la información presentada en los estados financieros.

Los argumentos de los referidos entrevistados se ajustan a lo establecido en el apartado A56 de la Norma Internacional de Control de Calidad ISQC-1 (IAASB, 2016), tipificando que “los requerimientos de ética aplicables obligan al personal de la firma a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los encargos”⁴.

En concordancia con lo expuesto en el apartado A65 de la NIA 240 (IAASB, 2016), la cual establece que “el deber del auditor de preservar la información del cliente, puede impedir que se informe del fraude a un tercero ajeno a la entidad cliente”⁵. De acuerdo con la referida normativa “las responsabilidades legales del auditor varían de un país a otro, y en determinadas circunstancias el deber de confidencialidad puede quedar invalidada por la normativa legal o los tribunales de justicia”⁶.

Al respecto, los auditores A2, A3 y A4 expusieron que su función se limita a revisar la información presentada en los estados financieros, siendo este el motivo por el que se solicitó sus servicios profesionales. En otras palabras, de acuerdo con argumento de los entrevistados, el objetivo de la auditoría no es encontrar e informar fraudes, sino se ajusta a lo establecido por la NIA 200 (IAASB, 2016), la cual señala que el propósito de la auditoría es aumentar el grado de confianza de los estados financieros mediante una opinión emitida respecto a si los mismos fueron preparados en todos los aspectos materiales.

Sin embargo, es fundamental señalar que la referida normativa tipifica que dentro de las responsabilidades que debe cumplir el auditor se encuentra la obligación de velar por el interés público. De acuerdo con el apartado A18 de la NIA 200 (IAASB, 2016), la auditoría “es de interés público, y constituye por tanto, una exigencia del Código de Ética de IESBA, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría”⁷.

4 **Traducción propia de:** “Relevant ethical requirements establish an obligation for the firm’s personnel to observe at all-time confidentiality of information contained in engagement documentation”.

5 **Traducción propia de:** “the auditor’s professional duty to maintain the confidentiality of client information may preclude reporting fraud to a party outside the client entity”.

6 **Traducción propia de:** “the auditor’s legal responsibilities vary by country and, in certain circumstances, the duty of confidentiality may be overridden by statute, the law or courts of law”.

7 **Traducción propia de:** “in the case of an audit engagement it is in the public interest and, therefore, required by the IESBA Code, that the auditor be independent of the entity subject to the audit”.

No obstante, las opiniones de los auditores A2, A3 y A4 se contraponen con las de sus colegas identificados con los códigos A5 y A6, puesto que estos últimos argumentan que el auditor no debe guardar una confidencialidad absoluta, considerando que al tomarse estas acciones el profesional contable podría convertirse en cómplice de sus clientes. Puntualmente, el auditor A6 ejemplifica un caso: “supongamos el hecho de que hay una malversación de fondos, si yo guardo una confidencialidad absoluta, me estoy convirtiendo en un cómplice, es más hay normas que hablan más adelante que te obligan a que tú tienes que denunciar”.

Así lo expone la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012), en su artículo 13, que obliga al contador en el libre ejercicio de su profesión a informar de manera expedita a la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera de situaciones sospechosas perpetradas por sus clientes.

Así mismo, la sección 100.23 del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014) establece que en caso de conflictos significativos el auditor puede evaluar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico o profesional por parte de expertos en el área solicitada, manteniendo el anonimato de su cliente para respetar el principio de la confidencialidad, lo que le permitirá concluir sobre el caso y determinar si debe informar a las autoridades correspondientes sobre diversos hechos particulares.

En efecto, el discurso profesional de los auditores entrevistados presenta disparidades en su esencia, considerando que los sujetos A2, A3 y A4 desarrollan su labor bajo una confidencialidad absoluta, la cual a su juicio es la única condición del secreto profesional, ya que los auditores no deben extralimitar sus funciones, es decir, su labor se contextualiza en la realización de una revisión de la información para la emisión de un dictamen. Argumentos que los alejan de los cumplimientos de leyes y normativas establecidas para velar por el interés público, que adicionalmente buscan evitar el encubrimiento de actos ilícitos que afectan la situación financiera del mercado global y la credibilidad de la profesión.

Por otra parte, los auditores A5 y A6 piensan que se debe mantener una actitud confidencial, sin sobrepasar el delgado hilo que los convertiría en cómplices de actividades fraudulentas, por lo que la confidencialidad absoluta no es considerada por dichos auditores.

Así lo expresa el sujeto A6, quien indica que “los sacerdotes son los únicos que deben guardar una confidencial absoluta”, manifestándose en concor-

dancia con los argumentos de Calo (2002: 138), quien resalta que la religión cristiana católica es la única donde prevalece la confidencialidad absoluta a través del secreto de confesión (sigilo sacramental), en la cual la obligación frente al mismo es tan fuerte que le está prohibido al sacerdote no solo la revelación, sino cualquier uso de lo que ha recibido bajo confesión.

Conclusiones

La intencionalidad del presente estudio, fundamentada en interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor, evidenció que esta comprende la responsabilidad que tienen los auditores ante sus clientes, los usuarios de la información y la profesión. Esta categoría estuvo conformada por la confidencialidad temporal, parcial y absoluta.

Con base en los hallazgos encontrados en el análisis de los resultados se concluye que la confidencialidad temporal representa el resguardo de la información por un periodo determinado de tiempo, definido por ciertos factores, dentro de los cuales se destacan: lineamientos éticos establecidos sobre la profesión contable, así como el cumplimiento de leyes y normativas que le indican características que regulan su comportamiento personal y profesional.

Además, los auditores fundamentan que los factores determinantes para considerar que la confidencialidad sea temporal está sujeta a conceptos legales, es decir, a investigaciones judiciales por sospechas de actividades fraudulentas cometidas por sus clientes que los obliguen a cooperar con la justicia, evitando así su complicidad en estos escenarios.

Por su parte, la confidencialidad temporal es una rama del secreto profesional cuestionada por algunos auditores, tomando en cuenta las opiniones de profesionales que manifestaron que estos guardan la información de su cliente en cualquier circunstancia, argumento que los aleja de los preceptos éticos, legales y normativos emanados por los diferentes órganos internacionales que estipulan que el auditor debe velar por el bienestar social, financiero y económico del mercado global, además de atender el interés público y la seguridad de la profesión.

Así mismo, la confidencialidad parcial representa la revelación de solo una parte de la información obtenida, la misma no es aplicada por los auditores entrevistados, considerando que su discurso develó que los resultados

derivados del trabajo de auditoría solo deben ser entregados de manera totalitaria a los clientes, puesto que ellos son los solicitantes del servicio. Sin embargo, estos argumentaron que la revelación de la información dependerá de a quien se le suministrara la misma, puesto que si son organismos competentes los que la solicitan debe entregarse todo lo requerido.

Adicionalmente, expusieron que la relevancia de la información desempeña un rol fundamental al momento de su revelación, pues existen asuntos de carácter delicado que deben tratarse con mucha sutileza y, para ello, se debe buscar el asesoramiento de expertos especializados en el área por consultar para tomar las decisiones correctas.

Sobre este aspecto se puede concluir que la confidencialidad parcial no es considerada por los auditores entrevistados, ya que por un lado argumentan que la información solo debe suministrarse a los clientes solicitantes del servicio y no a terceros; y por el otro consideran que la revelación de la información dependerá de la relevancia de la misma y además de quien solicite la información, ya que si la entidad auditada se ve envuelta en investigaciones judiciales se debe permitir el acceso a la información sin limitaciones, cuyo relato caracteriza el secreto profesional dentro del ámbito de la temporalidad y no de la parcialidad.

En otro contexto, la confidencialidad absoluta representa el último criterio considerado por esta investigación, siendo la encargada de no revelar ninguna información obtenida durante el proceso de auditoría, salvo que lo autorice su cliente. Preceptos que están lejos de los lineamientos dictados por los diferentes organismos de carácter internacional que establecen que el auditor es el responsable de velar por el interés público y el bienestar de la profesión.

Por tanto, se puede concluir que existen diferencias de opiniones por parte de los auditores entrevistados, considerando por un lado que la confidencialidad absoluta debe ser la única de su tipo adoptada por el profesional contable, puesto que el auditor solo debe suministrar la información obtenida al cliente, argumentos que lo separa de un marco legal y normativo, el cual establece que los auditores tienen la obligación de revelar hallazgos de indagaciones precisas, e informar de ellas a los organismos competentes en caso de que sus clientes incurran en actividades ilegales; y por el otro, afirman que la confidencialidad absoluta queda nula dentro del proceso de auditoría puesto que el profesional debe trabajar apegado a estándares éticos establecidos sobre su actividad.

Adicionalmente, el auditor debe cumplir con parámetros y lineamientos que tienen como objetivo desarrollar una auditoría de manera transparente, confiable y completa que busque velar por el interés público y aminorar los escándalos financieros que han afectado la credibilidad y confianza de los usuarios de la información.

Con base en los hallazgos es importante incentivar al auditor a considerar que el mantenimiento de una actitud confidencial absoluta puede incurrir en cualquiera de los siguientes hechos: 1) violentar los códigos de ética establecidos para guiar la conducta profesional del auditor, 2) romper con las normas internacionales establecidas para direccionar el correcto desarrollo de una auditoría de estados financieros, 3) quebrantar las leyes de carácter nacional que designan al auditor como sujeto obligado a informar de cualquier actividad fraudulenta cometida por la entidad auditada y 4) asumir que solo trabaja en pro del bienestar de su cliente y no del interés público y de la profesión.

Referencias

- Altisent, R. (1998). Confidencialidad y Secreto Profesional en la Atención Sanitaria. Análisis ético y justificación de sus límites, *Dimensión Humana*, 2(5), págs. 17-22.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2012). Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo. Caracas, Venezuela.
- Calo, O. (2002). Fundamento en Humanidades. Confidencias. El Secreto Profesional en la Psicología. Volumen III. Número 5-6, febrero-marzo 2002. Universidad de San Luis Argentina [Revista en línea]. Consultada el 15 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=18400508>
- Diccionario de la Real Academia Española: vigésima tercera edición. (2014). Extraído el 20 de diciembre de 2017 desde: <http://dle.rae.es>
- García, A. y Herrera E. (2014). Convenio de Confidencialidad y Confianza. Extraído el 01 de marzo de 2018 desde: <https://nanopdf.com/download/convenio-de-confidencialidad-y-4pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1 Control de Calidad en las firmas de auditorías que realizan auditorías y revisiones de estados financieros así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 240, Responsabilidades del Auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 450, Evaluación de las Incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 260, Comunicación con los

- responsables del gobierno de la entidad. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 200, Objetivos y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) (2016). Responding to Non-Compliance with Laws or Regulations. Londres, Inglaterra.
- International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA). (2014). Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- Kuhn, T. (1975). La estructura de las revoluciones científicas. México: Fondo de Cultura Económica. Extraído el 24 de enero de 2018 desde: http://perio.unlp.edu.ar/catedras/system/files/kuhn_thomas_-_la_estructura_de_las_revoluciones_cientificas_0.doc
- Palella, S. y Martins F. (2006). Metodología de la Investigación Científica. (2^{da} Edición). Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas, Venezuela.
- Ramírez, L.; Arcila, A.; Buriticá, L. y Castrillón J. (2004). Paradigmas y Modelos de Investigación. Guía didáctica y Módulo. Facultad de Educación 2da Edición. Medellín. Colombia. Extraída el 13 de marzo de 2018 desde: <http://virtual.funlam.edu.co/repositorio/sites/default/files/repositorioarchivos/2011/02/0008paradigmasy-modelos.771.pdf>
- Viola, I. (2009). La confidencialidad en el procedimiento de mediación. *Workshop International* sobre ADR/ODRs. Construyendo puentes: marco jurídico y principios. *Universitat Oberta de Catalunya* (UOC), Internet interdisciplinary Institute (IN3), 15 de septiembre de 2009. Extraído el 29 de diciembre de 2017 desde en: <http://www.uoc.edu/symposia/adr>

7

ARTÍCULO

Estado actual de las buenas prácticas de gobierno corporativo en las fundaciones del sector salud en el departamento del Quindío

Ana Gladys Torres Castaño^a
Deicy Arango Medina^b

Información del artículo

Recibido: 22 de febrero de 2019

Aceptado: 20 de abril de 2019

Clasificación JEL

M14

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n19a7>

Sugerencia de citación

• Torres, Castaño, A.G.; Arango, Medina, D. (2019) Estado actual de las buenas prácticas de gobierno corporativo en las fundaciones del sector salud en el departamento del Quindío. *Revista Visión Contable*, 19, 147-181. DOI: 10.24142/rvc.n19a7

Current status of the good practices of corporate governance in the foundations of the health sector in the Quindío department

Resumen

El presente artículo de investigación se enfoca en un diagnóstico sobre el estado actual en la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo en las fundaciones que desarrollan actividades de salud ubicadas en el departamento del Quindío, para lo cual inicialmente se realizó la descripción de los sujetos que cumplan con los parámetros de selección conforme al objeto de estudio. Posteriormente se identificó el marco regulatorio aplicable a las fundaciones y se construyó la encuesta para la recolección de la información, lo anterior sobre la circular externa No. 007 del 30 de junio de 2017 de la Superintendencia Nacional de Salud, la cual regula los temas relacionados con el código de conducta y buen gobierno corporativo. Como resultado general de la investigación se evidencia que las fundaciones no tienen estructuras definidas y sólidas que integren mecanismos y buenas prácticas de buen gobierno corporativo. De modo que el cumplimiento de las medidas recomendadas por la circular se está realizando de manera parcial y solo en lo relacionado con los aspectos de obligatorio cumplimiento que se estipulan desde otros entes reguladores, como lo son los estatutos y demás lineamientos que integran la conformación de las personerías jurídicas de cualquier tipo de organización.

Palabras clave

Gobierno corporativo, buenas prácticas de gobierno corporativo, fundaciones, sector salud, grupos de interés.

Abstract

This research article focuses on a diagnosis of the current status of the implementation of good corporate governance practices in the foundations that develop health activities located in the department of Quindío, for which, the description of the subjects was initially made that fulfilled the selection parameters according to the object of study. Subsequently, the regulatory framework applicable to the foundations was identified and the survey for the collection of information was constructed, the foregoing on the external circular No. 0007 of June 30, 2017 of the National Health Superintendence, which regulates the issues related to the code of conduct and good corporate governance. As a general result of the investigation, it is evident that the foundations do not have defined and solid structures that integrate mechanisms and good practices of good corporate governance. So that the compliance with the measures recommended by the circular is being carried out partially and only in relation to aspects of mandatory compliance stipulated by other regulatory entities, such as the statutes and other guidelines that make up the conformation of the legal personality of any type of organization.

Key words

Corporate governance, good corporate governance practices, foundations, health sector, interest groups.

^a Magister en Gestión Empresarial, Universidad Libre de Cali. Especialista en Gestión Tributaria y Aduanera, Universidad Libre de Pereira. Especialista en Pedagogía y Docencia Universitaria, Universidad la Gran Colombia, Armenia. Contador Público Universidad del Quindío. Líder del grupo de investigación la Función Financiera en las Organizaciones del Departamento del Quindío-GIFIQ, categorizado en B por Colciencias. Investigador asociado y par evaluador reconocido por Colciencias. Docente de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, Programa Contaduría Pública. Universidad del Quindío. Armenia- Colombia.

^b Doctorando en Administración de Negocios Universidad AIU – USA. Magister en Gerencia del Talento Humano, Universidad de Manizales. Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa, Universidad UNAB. Especialista en Pedagogía y Docencia Universitaria, Universidad la Gran Colombia. Contador Público Universidad del Quindío. Docente investigador grupo de investigación la Función Financiera en las Organizaciones del Departamento del Quindío- GIFIQ – categorizado en B por Colciencias. Armenia- Colombia.

Introducción¹

Últimamente es común que en las organizaciones se manejen temas de fraude, corrupción y vulneración de derechos de los grupos de interés. En términos generales, el inadecuado funcionamiento de los órganos de gobierno y administración en las organizaciones afecta de manera negativa la confianza y transparencia con los accionistas e inversores, lo cual se ve reflejado por el establecimiento de controles ineficientes que no detectan las falencias y los riesgos que se encuentran inmersos en el desarrollo de las operaciones. El objetivo principal de esta investigación es hacer un diagnóstico sobre el estado actual de gobierno corporativo en las fundaciones del sector salud, en el departamento del Quindío, con lo cual se espera esclarecer la manera como las organizaciones están llevando a cabo el manejo de las buenas prácticas de gobierno corporativo dentro del desarrollo normal de sus operaciones, dado que se muestra que no se cuenta con información al respecto de estas prácticas y del uso que los entes económicos le están dando a los parámetros señalados por entes reguladores y los códigos correspondientes de aplicación, según su actividad económica.

Para el desarrollo de esta investigación se realiza un diagnóstico sobre la implementación de las medidas que son de carácter voluntario para las organizaciones. Para su explicación se abarcan aspectos importantes como: a) la explicación teórica basados en Edward Freeman (1984) y Christian Felber (2017), b) los conceptos más relevantes de gobierno y los modelos corporativos, c) la revisión de los antecedentes, la clasificación y características acerca de las fundaciones y d) normativa aplicable al tema de gobierno corporativo y de carácter específico de las fundaciones en el sector salud.

De acuerdo con lo anterior, en primer lugar se abarcan las teorías organizacionales que sustentan el concepto y contribuyen con el reconocimiento de las limitaciones, reglas y políticas en materia institucional, gestión administrativa, resolución de conflictos, el bien común y la creación de valor que beneficie a todos los grupos de interés. Cabe resaltar que por el tipo de organización que representa una fundación, la teoría en la que se fundamenta la

¹ Este artículo de investigación, presenta parte de los resultados del proyecto de investigación denominado "Caracterización de las buenas prácticas de Gobierno Corporativo en las organizaciones empresariales del departamento del Quindío", Universidad del Quindío. Las autoras hacen un reconocimiento especial por los aportes recibidos de las estudiantes Angie Paola Ramírez Carvajal y Diana Marcela Pinilla Castellanos del Programa de Contaduría Pública de la Universidad del Quindío.

presente investigación es la de los *Stakeholders*, la cual se refiere a la identificación de los grupos de interés de los que deberán encargarse las organizaciones para generar bienestar social y velar por sus intereses. Posteriormente, se presenta la teoría del bien común basada en la empatía como complemento, para lograr una economía de mercado ético que se funde en valores de solidaridad, cooperación, justicia social, democracia, entre otros.

En segundo lugar, para la contextualización del concepto de gobierno corporativo como modelo corporativo, se traen a colación los tres modelos más antiguos sobre los cuales se cimentaron los diversos sistemas empresariales hoy existentes: (i) el modelo Angloamericano basa su sistema en un aspecto particular, se centra en la “primacía de los accionistas”, todo beneficio del que pueda apropiarse la organización será representado en mejores garantías para los accionistas, (ii) el modelo Alemán, a diferencia del anterior, presenta diferentes alternativas porque las compañías con este tipo de estructura establecen una Junta Directiva de dos niveles integrada por accionistas y empleados, con el fin de tomar en cuenta los intereses de estas partes y direccionarlos en el mismo sentido que el objetivo organizacional, (iii) el modelo Japonés, el cual es considerado como uno de los mejores sistemas corporativos; este da prioridades a la organización en sí misma, a los clientes, empleados, proveedores y, por último, a los accionistas; lo anterior bajo la estructura de un sistema de aldea, donde todos trabajan unidos para un bien común.

Así pues, el modelo de gobierno corporativo busca integrar políticas que generen mayor crecimiento sostenible sobre las bases de un tratamiento equitativo a los accionistas y miembros de las organizaciones, por medio de buenas prácticas, como la creación e implementación de códigos de gobierno, comités que regulen el tema y la documentación de las acciones, como evidencias, entre otros.

En tercer lugar, se realiza un estudio de las fundaciones, entendiéndose por estas como las entidades sin ánimo de lucro que nacen de la voluntad de una o varias personas u organizaciones que buscan generar un bienestar social a determinado grupo de la sociedad. Por consiguiente, se hace un análisis de antecedentes y los diferentes tipos de fundaciones, las cuales se determinan con base en el tipo de constitución, ya sean creadas por recursos propios de una familia, entidades jurídicas, corporaciones, donaciones comunitarias o recursos gubernamentales. También, se identifica la normatividad que la rige y en general todos los aspectos acerca del funcionamiento y conformación de estas entidades.

Finalmente, se plantean los aspectos más relevantes del marco regulatorio que rige para las fundaciones del sector salud, como son el Código País (2014) y la circular externa No. 007 del 30 de junio del año 2017, expedida por la Superintendencia Nacional de Salud, denominada código de conducta y buen gobierno corporativo. De acuerdo con esta normativa se elaboró la encuesta para la recolección y análisis de la información, para así diagnosticar parámetros sobre las buenas prácticas de gobierno corporativo, las cuales son derechos de las diferentes partes interesadas, la revelación oportuna y precisa de la información, la orientación estratégica, control efectivo y la responsabilidad de los diferentes miembros frente a la fundación.

Marco referencial

Marco teórico

Para efectos de la investigación se tomó como marco teórico de referencia sobre el aspecto administrativo la teoría de los *Stakeholders*, pues como en esta se explica (y según la estructura de las fundaciones, por ser entidades sin ánimo de lucro ESAL) el desarrollo de sus actividades y la reinversión de sus excedentes no irán encaminados solo a la creación de valor y beneficios para sus asociados sino para todos aquellos grupos de individuos que se ven afectados y favorecidos por el desarrollo de la actividad económica de la organización. Cabe añadir que, si bien se realizó un análisis sobre esta teoría, por su pertinencia en el tema de estudio, se hace necesario complementarla con la teoría del bien común. Esta teoría plantea un modelo donde se pretende mitigar la desigualdad social, las afectaciones al medio ambiente y la pérdida de sentido y democracia que se presencia hoy en día.

Teoría de los *Stakeholders*: la traducción al español de la palabra *Stakeholders* es “partes interesadas”. El principal exponente del término lo define con las siguientes características: “Grupos de los cuales pueden afectar la consecución de los objetivos organizativos y los cuales se ven afectados por tal consecución” (Freeman, 1984: 31). A partir de esta concepción se puede inferir que se remite a todos los grupos de interés que se ven involucrados en el logro de los objetivos corporativos, entendiendo estos como los individuos que interactúan con los hechos y actividades diarias de la entidad. Por otra parte, Hax y Majluf (1988, citados por Pedrosa 2009) plantean que

“los Stakeholders son aquellas personas que directa e indirectamente reciben los beneficios y los costes derivados de las acciones de la organización”.

Para la aplicación en la investigación, las dos definiciones citadas se complementan perfectamente con el gobierno corporativo en las fundaciones del sector salud, esto debido a que la implementación y puesta en marcha de las buenas prácticas en cada organización varía dependiendo del entorno y las condiciones de la misma. Al referirse a una afectación directa e indirecta, se atribuye al concepto sobre el cual las fundaciones representan sociedades sin ánimo de lucro nacidas con el objetivo de propender por el bienestar común de la sociedad en general o de un grupo específico; cuando se habla de las partes interesadas directas se estaría refiriendo a fundadores, usuarios de los servicios de salud, empleados, prestadores de servicios, acreedores, proveedores, sindicatos, entes reguladores, entre otros; mientras que las partes interesadas de forma indirecta representan el público en general, la comunidad o sector donde se encuentra ubicada la fundación, los competidores, entre otros, debido a que por su naturaleza este tipo de organizaciones se deben a la realización de actividades que puedan generar bienestar social.

La teoría de los interesados representa un enfoque distinto de otras teorías organizacionales, pues esta aborda una orientación moral y de valores corporativos, buscando manejos transparentes en las actividades de los entes económicos, de lo cual también se reconoce que de la creación y existencia de valores morales parten los intereses y beneficios a favor de los *Stakeholders*.

No es suficiente con la aplicación de la teoría de los *Stakeholders* si no se tiene claridad de la clasificación de los mismos dentro de la organización, esto con una certeza de su identificación sobre quiénes son las partes interesadas dentro de las organizaciones y quiénes son los no partícipes. Para esto se trae a colación un concepto de Ronald, Bradley y Donna (1997), en el cual “se pretende la identificación y relevancia de las partes interesadas, para definir el principio de quién o qué realmente cuenta”. La propuesta radica en la categorización de las partes para lograr identificar si se cumplen con algunos de los atributos propuestos como variables cruciales: poder, legitimidad y urgencia.

Después de que los autores realizan una comparación entre la literatura de la teoría de los *Stakeholders* y diferentes teorías para lograr establecer estos atributos como variables para la identificación de las partes interesadas, se establecen estos tres atributos bajo el precepto de que los grupos

a comparar deben cumplir como mínimo uno de ellos, y de acuerdo con esta caracterización se agruparán por interesados o no partícipes y con qué prioridad deberán tratarse. Inicialmente, la sugerencia radica en que para la población muestra sobre la cual se desee realizar el análisis no se excluya ningún sujeto, pues resultaría apresurado. Según (Mitchell, Agle & Wood, 1997, p. 865 y 866), las variables consideradas son las siguientes:

- **Poder:** Es la probabilidad de que un actor dentro de una relación social estaría en condiciones de llevar a cabo su propia voluntad a pesar de la resistencia, estos explican que el poder en la organización, se puede categorizar en tres dimensiones: Coercitivo, el cual estaría basado en los recursos físicos de fuerza; utilitario, donde los recursos financieros o materiales serían la base; y normativo, basado en los símbolos y figuras tomadas como normas aceptadas. En síntesis, una parte en la relación tendrá poder en la medida que pueda acceder a cualquier de estos medios.
- **Legitimidad:** Es una percepción o suposición generalizada de que las acciones de una entidad son deseables, apropiadas o apropiadas dentro de un sistema de normas, valores, creencias y definiciones construidas socialmente. En las relaciones organizacionales se tiende a suponer que las partes interesadas legítimas son las poderosas, cuando este no es siempre el caso, pero sí se tiene total definición sobre la premisa de que estos dos atributos combinados representan autoridad dentro del ente económico.
- **Urgencia:** Se define como la acción de pedir atención inmediata o presionar sobre algo. Esta se puede establecer acorde a dos condiciones específicas con los interesados: cuando la relación o reclamo es de naturaleza sensible al tiempo y cuando representa importancia o es crítica para la otra parte. A partir de este atributo se establecerá el tiempo de atención para las demandas de cada interesado.

Con lo anterior se pretende que estos atributos categoricen a las partes interesadas dentro de las fundaciones, según las relaciones, vínculos operativos y condiciones que representan para las entidades, lo cual resultará provechoso para la administración y los demás entes reguladores dentro de las mismas, pues garantizará una construcción y aplicación de buenas prácticas de gobierno corporativo con miras al beneficio común, basándose en la transparencia en las operaciones, el trato objetivo e igualitario con todas estas partes dentro de la relación administración-*Stakeholders*.

Teoría del bien común: De acuerdo con Christian Felber, creador de la teoría, se trata de un modelo novedoso fundamentado principalmente en la empatía. “Es un modelo alternativo de economía de mercado ético, que ha despertado un enorme interés, porque se fundamenta en los valores de dignidad humana, solidaridad, sostenibilidad ecológica, cooperación, justicia social y democracia, para lograr procesos sociales que permitan establecer una economía soberana: una economía del bien común” (2017: 3).

El profesor austriaco, dentro de su modelo, establece 17 indicadores tomando como puntos de referencia las condiciones laborales, el trato con los clientes, la utilidad de los productos y servicios, solidaridad con demás entes económicos, la dosificación de los ingresos, la democracia en la toma de decisiones, entre otros; los cuales, vistos desde el gobierno corporativo, hacen referencia a los aspectos clave sobre los cuales se encuentran definidos los parámetros de aplicación y las buenas prácticas para la implementación desde la dimensión microeconómica.

La teoría se encuentra sustentada bajo la determinación de que el sistema económico actual no fomenta valores democráticos, como libertad, igualdad, justicia, respeto, participación, pluralismo, tolerancia y muchos más; esto impulsa a las organizaciones a desarrollarse dentro de este entorno económico que aviva únicamente a la búsqueda de un beneficio financiero.

La economía del bien común representa una alternativa con base en la ética transformadora. Lo cual, de la mano con la transparencia que exigen las buenas prácticas de gobierno corporativo crearán un ambiente propicio para que las partes interesadas se vean beneficiadas, no solo directamente, por medio de decisiones comerciales que promuevan los derechos humanos, la justicia, sostenibilidad e igualdad, sino también desde las modificaciones en las acciones de estas organizaciones para la contribución con el cuidado del medio ambiente y la formulación de políticas ecológicas, que bien contribuirán de manera provechosa a proporcionar un bienestar social para la comunidad en general.

Ciertamente, la razón de ser de las fundaciones va en la misma dirección que el fin último de esta teoría, como lo plantea Felber: “un negocio es exitoso y cosecha los beneficios de su éxito no cuando obtiene más y más beneficios, sino cuando hace lo mejor para servir al bien público” (2018: 2).

Dado lo anterior, se puede indicar que el diagnóstico empresarial es un análisis y valoración que se le realiza a la empresa para descubrir sus debilidades e inclusive amenazas con el ánimo de identificarlas y contrarrestarlas

para mejorar su funcionamiento en cada una de sus áreas buscando un balance entre eficiencia y eficacia con el fin de maximizar su existencia y ánimo de lucro.

Las teorías nombradas hacen referencia a los temas que integran la aplicación del gobierno corporativo y sus buenas prácticas dentro de los sujetos de estudio, por un lado, la identificación de los *Stakeholders* que representan la definición de los grupos de interés que obtendrán los beneficios producto del desarrollo de la actividad económica, del objeto social y su relación con el logro de las metas. Por otro lado, el modelo de la economía del bien común proporciona una visión amplia y global, que se pretende desarrollar a nivel mundial, la cual bajada al entorno económico de la empresa maximizará el desarrollo de las buenas prácticas de gobierno, por medio de esos valores rectores que precisan una democracia participativa, enfocándose en los grupos de interés de estas fundaciones que prestan servicios de salud y el desarrollo del bienestar social como objeto de la estructura de estos entes en general.

Marco conceptual

Para un adecuado desarrollo de la presente investigación se requiere definir conceptos que abarcan desde el tema de gobierno corporativo, buenas prácticas de gobierno corporativo, fundaciones del sector salud y grupos de interés, que permitan un adecuado conocimiento sobre la temática y sus dimensiones tanto a nivel general como específico.

Gobierno corporativo: Se define como “el conjunto de procesos, mecanismos y reglas del juego establecidos entre los propietarios, el directorio y la administración para dirigir la empresa, alcanzar los objetivos planteados, generar valor sostenible en el tiempo para sus accionistas y responder a los legítimos requerimientos de otros grupos de interés” (Enrione, 2012: 24).

Por otro lado, el libro *Control Interno y Fraude* expone otro concepto sobre gobierno corporativo:

Es un sistema interno dentro de una empresa mediante el cual se establecen las directrices que deben regir su ejercicio, buscando, entre otros, transparencia, objetividad y equidad en el trato a los socios y accionistas de una entidad, como también identificando la gestión de su junta directiva o consejo

de administración y la responsabilidad social de sus organismos de control internos y externos, frente a los grupos de interés como; clientes, proveedores, competidores, empleados, terceros colocadores de recursos y hacia la comunidad en general (Estupiñán, 2006: 49).

Con base en lo anterior, se puede decir que el concepto emitido por Estupiñán proporciona una noción más amplia del tema, ya que abarca de manera general las nociones y funciones que debe cumplir el gobierno corporativo, con el fin de salvaguardar los intereses y las necesidades de los *Stakeholders*. Para conceptualizar las tendencias en que se ha tornado el gobierno corporativo, se traen a colación algunos de los principales sistemas corporativos que se han desarrollado en el mundo.

Buenas prácticas de gobierno corporativo: Para facilitar un buen gobierno corporativo, los entes reguladores y las mismas entidades han creado una serie de prácticas, las cuales fijan directrices para que se logre tener un mejor control y aplicación de estas. De acuerdo con la Superintendencia Financiera de Colombia se indica que:

Un buen gobierno corporativo debe proporcionar mecanismos que aseguren la existencia y puesta en práctica de elementos que permitan el balance entre la gestión de cada órgano y el control de dicha gestión mediante sistemas de pesos y contrapesos, con el fin de que las decisiones adoptadas en cada instancia se realicen con un adecuado nivel de comprensión y entendimiento, de acuerdo con el mejor interés de la entidad, sus accionistas y acreedores, y respetando los derechos de los consumidores financieros y de los demás grupos de interés (2010: 2).

Por otro lado, la Superintendencia Financiera de Colombia establece cuales son las nociones bajo las cuales se deben implementar unas buenas prácticas para obtener resultados óptimos.

Uno de los factores determinantes del éxito en la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo consiste en la estructuración de un sistema que permita su conocimiento, su evaluación y la exigibilidad de las mismas. El código de buen gobierno debe ser adoptado mediante un procedimiento formal que garantice su poder vinculante y que contemple acciones y procedimientos explícitos a seguir cuando se detecte una violación del mismo. Se

considera como una práctica de buen gobierno la adopción en estatutos del código de gobierno corporativo (2010: 21).

Para mostrar la diferencia entre la implementación de gobierno corporativo y la aplicación de buenas prácticas de buen gobierno, se puede hablar de Colombiana Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. “ISA”, empresa de servicios públicos mixta, constituida como sociedad anónima por acciones, de carácter comercial, del orden nacional y vinculada al Ministerio de Minas y Energía, con domicilio en la ciudad de Medellín (Colombia). Esta organización tiene dentro de su estructura organizacional el Código de Buen Gobierno Corporativo, e inmerso en él contemplan un título específico para desarrollar el cumplimiento del código. Esto se considera una buena práctica, pues como lo menciona la Superintendencia Financiera se debe garantizar la aplicación del procedimiento formal, para este caso el código. Adicional a esto, la organización se describe como un grupo empresarial que crea valor sostenible y que aplica con excelencia las buenas prácticas de gobierno corporativo.

Fundaciones: Las fundaciones surgen a partir de las necesidades humanas de cubrir aspectos sociales, económicos, culturales, de salubridad, entre otros, que no están tenidos en cuenta o son brindados de manera oportuna por los gobiernos y las entidades privadas comunes. Las fundaciones surgen para aliviar estas necesidades gracias a la iniciativa de la asociación privada para crear instituciones que en principio daban asistencia, evolucionado gracias a la creación de nuevas leyes que permitieron la prestación de los servicios mencionados anteriormente por medio de una personalidad jurídica de dichas asociaciones.

Las fundaciones surgen de “la destinación que haga su fundador o sus fundadores, de unos bienes o dineros preexistentes para la realización de unas actividades que, según su sentir, puedan generar bienestar social” (Gaitán, 2014: 10), generando de esta manera un aprovechamiento de este patrimonio para ir en busca del bien común y cumplir con su objetivo primordial. Los bienes que se destinan para la iniciativa de creación de una fundación son determinados y son dotados de personalidad jurídica, puesto que el patrimonio de las fundaciones es el eje fundamental de estas.

Por otro lado, existen diferentes tipos de fundaciones, las cuales se clasifican según Villar (2018, P 18) en cinco categorías expuestas a continuación:

- **Fundaciones familiares:** Son constituidas por una familia con recursos propios dispuestos por acuerdo mutuo entre las partes con anterioridad, cuyos miembros pueden pertenecer al máximo órgano de gobierno.
- **Fundaciones independientes:** Entidad jurídica independiente sin fines de lucro, no tiene socios ni accionistas y cuenta con su propio consejo de administración. Tiene su propia fuente de ingresos establecida, a veces, pero no de manera exclusiva, a través de un fondo de dotación, del cual al menos el 50% proviene de una fuente privada.
- **Fundación corporativa o empresarial:** Fundación privada que deriva sus bienes y fondos de una empresa o grupo empresarial. Aunque tiene afiliación con la empresa es independiente de ella.
- **Fundación comunitaria:** Fundación que cuenta con su propio Consejo de Administración y tiene la misión de trabajar para el bien de los ciudadanos en un área geográfica determinada. Sus fondos provienen de múltiples donantes y también ofrecen aportaciones filantrópicas a otras entidades sin fines de lucro.
- **Fundación vinculada con el gobierno:** Fundación que ha sido creada por un organismo gubernamental que le brinda el capital inicial. Pueden recibir continuas contribuciones del gobierno y de otras fuentes, de las cuales al menos 50% proviene de un organismo gubernamental.

Con base en lo anterior, las fundaciones pertenecientes al sector salud estarían inmersas en cualquiera de estas modalidades, puesto que depende del tipo de capital y recursos por los cuales fueron constituidas, ya que sus fondos pueden ser provenientes de empresas privadas, familiares, del gobierno o de múltiples donaciones. Después de establecer la procedencia de su patrimonio se puede determinar a qué modalidad pertenece.

Ahora bien, de acuerdo con el caso de estudio, las fundaciones del sector salud tienen como objetivo primordial prestar diferentes tipos de servicios de salud. Las fundaciones que se tomaron para el estudio prestan diferentes servicios, tales como asistencia médica, investigación clínica, procesos terapéuticos, servicios de imagenología, actividades de apoyo diagnóstico, entre otros, que contribuyan a un bienestar social y aumenten la calidad de vida de las personas; todas estas actividades están enfocadas a servir a las comunidades donde encontramos niños, adolescentes, jóvenes, adultos y en general personas socialmente afectadas.

Grupos de interés: Según Freeman R., (1984) (citado por Portalanza, 2013), se puede definir los *Stakeholders* como “cualquier grupo o individuo que puede afectar o ser afectado por la consecución de los objetivos de la empresa”, entendiendo como grupo de interés todos aquellos que intervienen directa e indirectamente con diferentes roles en la organización o empresa, entre ello se trata de empleados, directivos, el gobierno, proveedores, clientes, entidades financieras, comunidades, etc. Por lo cual, por medio del gobierno, se busca que exista coordinación entre los diferentes intereses de los *Stakeholders*; en caso de existir conflictos de interés dentro de los grupos los ejecutivos deben dar solución a los inconvenientes o necesidades presentados por determinado grupo; si llegase a existir un desacuerdo entre los diferentes grupos de interés los ejecutivos deben de velar por llegar a un acuerdo, el cual debe ser beneficioso para los grupos implicados.

Según Ronald y otros (1997), los atributos de los grupos de interés son fenómenos conceptuales que establecen los administradores o gerentes, según el entorno social en que se desempeñen, los cuales causan afectación a la organización. A continuación, se relacionan:

- **Poder:** la posibilidad de un *Stakeholders* de obtener recursos suficientes para imponer su voluntad a los demás.
- **Legitimidad:** acciones o comportamientos de un actor en la organización con respecto a normas, valores o creencias.
- **Urgencia:** cuando se requiere atención inmediata.

Para estos autores, si los actores no presentan al menos uno de estos grados de afectación no son considerados *Stakeholders*. Proponen que la finalidad de la organización será satisfacer las expectativas de los grupos de interés, por lo que la cuestión es identificar cuáles son y qué implicaciones o consecuencias pueden tener según el rol de cada actor en la organización o empresa (Rivera & Malaver, 2011).

Marco normativo

Dado que las entidades del sector salud y todo lo referente al gobierno corporativo a nivel nacional se rigen por normatividad es necesario identificar estas regulaciones, con el propósito de dar un adecuado cumplimiento al desarrollo de la investigación (Ver Tabla 1).

TABLA 1: Marco normativo del sector salud

Norma	Epígrafe del documento	Observaciones
Decreto 624 - Estatuto Tributario. Art. 356-2 Presidencia de la Republica - Congreso de Colombia.	Por el cual se realiza calificación del régimen tributario especial.	Donde se establece la calificación de régimen tributario especial o régimen tributario ordinario según el cumplimiento de requisitos, para posteriormente quedar soportado por acto administrativo.
Decreto 624 - Estatuto Tributario. Art. 364-3 Presidencia de la Republica - Congreso de Colombia.	Por el cual se establece la exclusión del régimen tributario especial.	Este artículo nos indica cuáles son los requisitos que los contribuyentes deben tener en cuenta para pertenecer al régimen tributario especial, dentro de los cuales encontramos los siguientes: que cumplan con todo lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2, cumplir con lo dispuesto en el título VI del libro primero del estatuto tributario, entre otros.
Decreto 108825/04/1991 Presidencia de la República.	Reglamentación del régimen de las instituciones del subsector privado del sector salud.	El decreto tiene como objeto la reglamentación de las instituciones de utilidad común que prestan servicios de salud, así como lo correspondiente a su vigilancia y control.
Decreto 427 del 05/03/1996 Presidencia de la República.	Por el cual se reglamenta el capítulo II título I y XV del título II del Decreto 2150 de 1995.	Se ratifica la exoneración de las entidades privadas prestadoras de servicio de salud del registro ante cámara de comercio y da las disposiciones generales de la inscripción y procedimientos que deben llevar a cabo las personas jurídicas sin ánimo de lucro que se deben registrar ante Cámara de Comercio (art 2º decreto 427).
Circular Externa 007 – Código de Conducta y de Buen Gobierno. 30/06/2017 Superintendencia Nacional de Salud.	Por la cual se dan las instrucciones generales para la implementación de mejores prácticas organizacionales.	En el Código de Conducta y Buen Gobierno se definen 110 medidas en materia de (i) máximo órgano social, (ii) órganos de administración, (iii) órganos de control, (iv) grupos de interés y (v) pautas de conducta.

Fuente: Elaboración propia a partir de las normas citadas

Diseño metodológico

Tipo de investigación: Se aplicó un tipo de investigación descriptivo, donde se analizó el concepto de gobierno corporativo aplicado a las fundaciones del sector salud, dentro del total de organizaciones pertenecientes a los

diferentes sectores económicos en el departamento del Quindío, que deben estar aplicando buenas prácticas sobre el tema en mención. En primera instancia, se examinó la creación, normativa y demás conceptos necesarios para conocer la estructura de las fundaciones; seguido de la normatividad que se ha venido desarrollando en el tema de gobierno corporativo tanto a nivel nacional como internacional; finalizando con la determinación de las condiciones actuales de la implementación de buenas prácticas que están manejando las fundaciones objeto de estudio.

Para el desarrollo de la investigación se utilizó el método inductivo, observando de manera particular la aplicación de las buenas prácticas de gobierno corporativo, con el fin de determinar el manejo que dichos entes le están dando, basado en la norma aplicable para cada uno de ellos.

La investigación presentó las siguientes etapas desarrolladas:

- **Diagnóstico:** Dentro de esta etapa se realizaron una serie de interrogantes preliminares para comprender qué tipo de información se requería, cuál sería el tipo de investigación oportuno para lograr el objetivo general, cómo recolectar la información, entre otros. Los cuales fundamentaron el proceso precursor para el desarrollo del mismo.
- **Documentación:** Investigación y recolección de documentos que sustenten y fortalezcan el objeto de estudio. Iniciando desde antecedentes relacionados con el tema, hasta finalizar con textos que permitan obtener información determinante para desarrollar la teoría aplicable.
- **Recopilación:** Análisis de la documentación seleccionada, para su posterior transformación en un instrumento válido y confiable de recolección de información, aplicado a la población objeto de estudio definida anteriormente.
- **Presentación:** Análisis y preparación de los datos obtenidos, con el fin de emitir conclusiones generando un reporte de la investigación.

Población y muestra de estudio: La población objeto de estudio fueron las fundaciones del sector salud en el departamento del Quindío; para lo cual se realizó una depuración de las 309 fundaciones que existen en el departamento de acuerdo con la base de datos suministrada por la Cámara de Comercio de Armenia el 1 de septiembre de 2018; el criterio implicó seleccionar únicamente entre las fundaciones prestadoras de servicios en salud.

Al revisar la base de datos se encuentra que solo ocho fundaciones del sector se encuentran vigiladas por el Ministerio de Salud y cumplen con

los criterios de selección establecidos. Por esta razón no se toma muestra poblacional y estas entidades se definen como la población total para la aplicación del instrumento de recolección de la información y para la posterior evaluación del estado actual de las buenas prácticas de gobierno corporativo.

Técnica y recolección de información: La técnica de recolección de la información es de tipo primaria. Inicialmente la investigación se apoyó en encuestas realizadas a los gerentes o miembros de la administración de las fundaciones, posteriormente se utilizó información secundaria basada principalmente en la circular 007 del año 2017, reguladora de las entidades promotoras de salud del régimen contributivo y subsidiado vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud.

Resultados y discusión

Con relación a la normatividad que rige a las fundaciones del sector salud, la Superintendencia Nacional de Salud en Colombia emite unas instrucciones generales para la implementación de mejores prácticas organizacionales mediante la circular externa 007 del 30 de junio del 2017, denominado Código de Conducta y Buen Gobierno, dirigido a las Entidades Promotoras de Salud, ESP, del régimen contributivo y subsidiado, Empresas de Medicina Prepagada, EMP, y Servicio de Ambulancia Prepagada, SAP, que se encuentren vigiladas por la Superintendencia de Salud. EL Código de Conducta y Buen Gobierno está compuesto por 110 medidas y 6 componentes en materia de: 1. Máximo Órgano Social, 2. Órganos de Administración, 3. Órganos de Control, 4. Grupos de Interés, 5. Revelación de Información y 6. Pautas de Conducta.

Los pilares con los cuales fue basada esta circular y los lineamientos planteados en ella parten a raíz de las recomendaciones y principios emitidos por la Corporación Andina de Fomento CAF, el Nuevo Código País y la Organización para la Cooperación y la Desarrollo Económico OCDE. Después de analizadas todas las recomendaciones y pautas, cada una de las entidades deberá diseñar, construir, adaptar, consolidar y adoptar su respectivo código de conducta y buen gobierno corporativo.

El instrumento de medición para la identificación de buenas prácticas se realizó por medio de una encuesta, mediante su aplicación, se pudo de-

terminar cómo se encuentra el gobierno corporativo en las fundaciones del sector salud ubicadas en el departamento del Quindío, de las cuales, después de una previa depuración y de acuerdo con los criterios de inclusión, se logró realizar la encuesta a las ocho fundaciones seleccionadas.

El instrumento de medición cuenta con todos los parámetros establecidos en la circular externa No. 007 de 2017; es decir, seis componentes y ciento diez medidas, los cuales se evaluaron por medio de cincuenta y seis preguntas. Esto con el propósito de determinar cuál es el estado actual de las buenas prácticas de gobierno corporativo con que cuentan las fundaciones objeto de estudio. Es de resaltar que en el presente análisis solo se muestran los resultados más relevantes por cada componente.

Para el diagnóstico y presentación de la información se identifica cada componente con un color para el grupo de gráficas que le corresponden, como se muestra a continuación:

GRÁFICA 1. Distribución análisis de datos

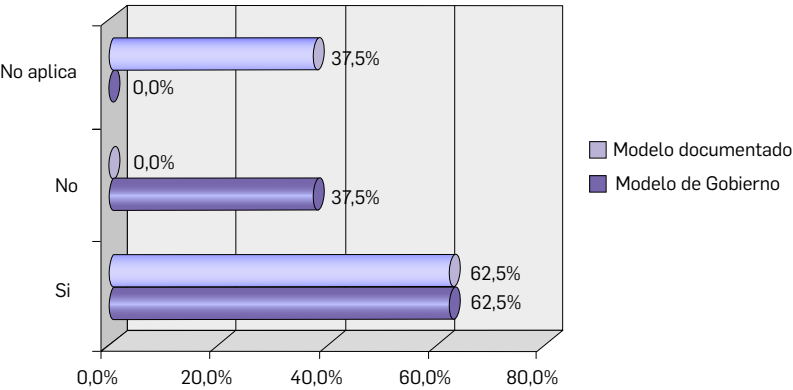
Generalidades	
Componente No. 1: Máximo Órgano Social	
Componente No. 2: Órganos de Administración	
Componente No. 3: Órganos de Control	
Componente No. 4: Grupos de Interés	
Componente No. 5: Revelación de Información	
Componente No. 6: Medidas de Conducta	

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

Generalidades

Con relación a las generalidades se preguntó a la población objeto de estudio si contaba con un modelo de gobierno corporativo y si el mismo estaba documentado, obteniéndose el siguiente resultado:

GRÁFICA 2. Modelo de gobierno documentado



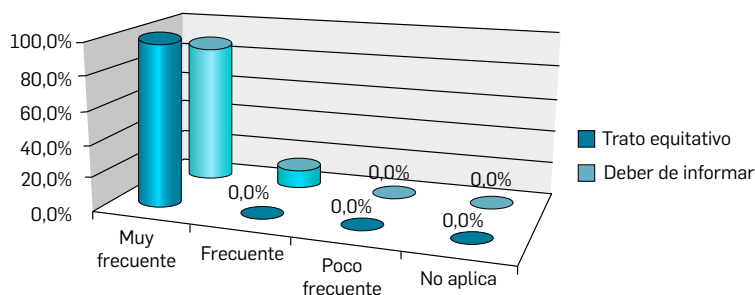
Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 62,5% de las fundaciones encuestadas cuenta con un modelo de gobierno corporativo debidamente documentado. La población restante maneja prácticas de gobierno corporativo, pero no tiene un modelo establecido y propiamente documentado.

Componente No. 1: Máximo Órgano Social

El Máximo Órgano Social hace referencia a la Asamblea General o quien haga sus veces dentro de la organización, el cual tiene como función principal velar por el cumplimiento de los objetivos misionales. Dentro de este componente se pretende identificar los deberes de sus miembros con la organización, así como también el comportamiento de la administración para con los mismos.

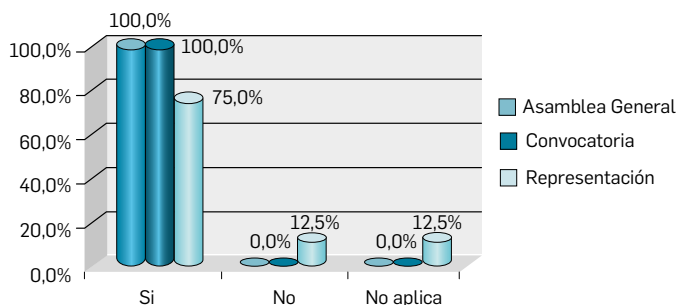
En lo referente a este componente se evaluaron en primera instancia las medidas de tratamiento equitativo y deber de información general, las cuales pretenden garantizar condiciones igualitarias entre los miembros del Máximo Órgano Social por parte de la entidad, la que debe proporcionar información general a todos sus miembros sin dar privilegios de unos sobre otros, según su capital social o participación en la propiedad de la entidad.

GRÁFICA 3. Tratamiento equitativo y deber de información general

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

De acuerdo con el diagnóstico realizado se determina que el 100% de las fundaciones proporcionan un trato igualitario a todos los miembros del Máximo Órgano Social. El 87,5% afirma que brindan información periódica muy frecuente mediante diferentes mecanismos de difusión para un acceso permanente de los miembros a la misma, teniendo como prioridad la retroalimentación para atender sus sugerencias, inquietudes u opiniones.

Igualmente, se evaluaron las medidas de Asamblea General, convocatoria, representación y asistencia. Dentro de los lineamientos de estas medidas se estipula que la entidad debe facilitar a los miembros información respecto a la realización de la Asamblea General, con el fin de que esta puede ser analizada y se presente un proceso de retroalimentación en la celebración. Además, la entidad no debe limitar la representación en la asamblea, pudiendo cada convocado delegar su voto en cualquier persona, sea esta miembro o no.

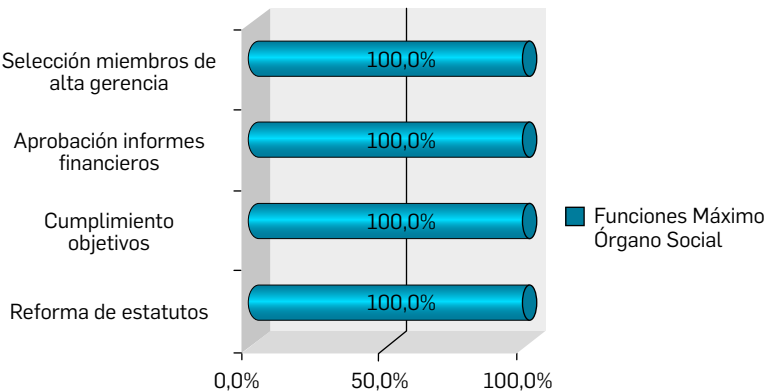
GRÁFICA 4. Asamblea General del Máximo Órgano Social

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 100% de las fundaciones encuestadas cuenta con un reglamento interno de funcionamiento para la asamblea y cumple a cabalidad con los requisitos mínimos de ley para la realización del proceso de convocatoria. De este total, el 75% cuenta con mecanismos de representación y asistencia para los miembros que no puedan asistir, delegando su voto a un tercero que será tomado en cuenta.

Dentro de este componente también se evaluó la medida de las funciones del Máximo Órgano Social. En él se recomiendan las funciones fundamentales que debe cumplir el Máximo Órgano Social, las cuales fueron evaluadas dentro del instrumento, dando como resultado:

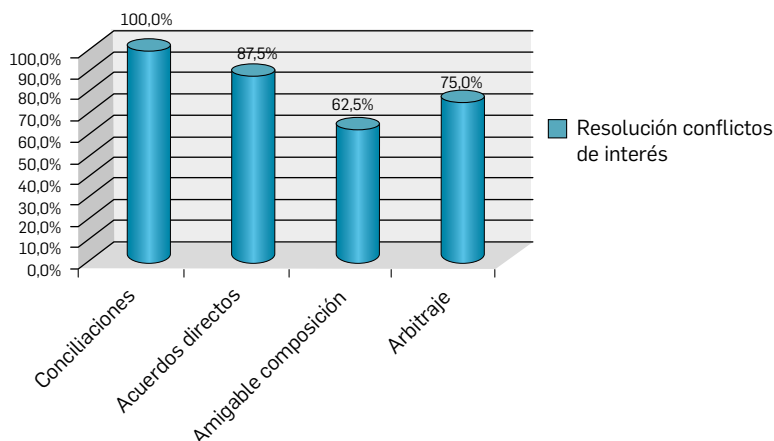
GRÁFICA 5. Funciones del Máximo Órgano Social



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

Se identifica que el 100% de las fundaciones cumple con las funciones mencionadas en la circular, y se encuentran dispuestas en los estatutos y en el reglamento propio de la asamblea, sin perjuicio de lo dispuesto por la normatividad legal vigente aplicable a cada entidad en particular.

Por otro lado, se evalúa también la medida de conflicto de interés y resolución de controversias. Se recomienda que dentro de los estatutos de las organizaciones se establezcan mecanismos para la resolución de conflictos entre la alta gerencia, la administración y los demás miembros en general.

GRÁFICA 6. Conflictos de interés y resolución de controversias

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

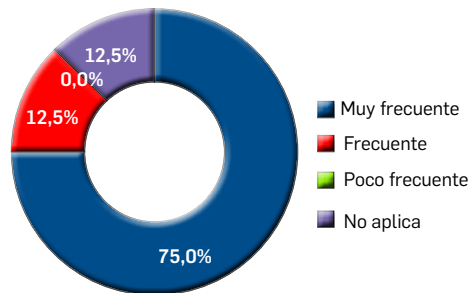
De acuerdo con la gráfica, el mecanismo más utilizado para la resolución de conflictos y controversias entre los miembros del Máximo Órgano Social, la entidad o su Junta Directiva es la conciliación, con el 100%, seguido por los acuerdos directos, con un 87,5%, el 62,5% con una composición amigable y un 75% con arbitraje. Lo anterior demuestra que las organizaciones se interesan por garantizar un ambiente de trabajo sano, manejando los conflictos de la manera más adecuada según sus condiciones, preparando para esto diferentes mecanismos que lo faciliten.

Componente No. 2: Órganos de Administración

Los Órganos de Administración son la Junta Directiva o quien haga sus veces y es el Máximo Órgano de Administración de la sociedad, encargado de las definiciones y planteamientos de estrategias, supervisión, control y giro ordinario de la organización. Por lo que en este campo se pretende establecer los criterios de selección para la conformación de la junta, su funcionamiento y demás temas relacionados con la gestión. Además, se pretende conocer la conformación de los diferentes comités que se establecen dentro del ente.

En este componente se evaluó la medida de conformación de la Junta Directiva. Todo director al momento de su nombramiento debe firmar una carta de aceptación o documento, en la cual se resumen todos los compromisos que asume con la entidad.

GRÁFICA 7. Conformación de la Junta Directiva

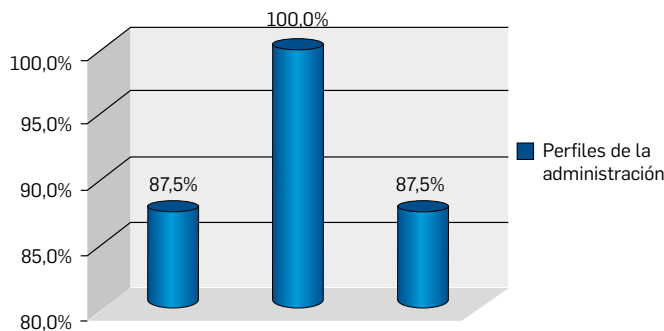


Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

En el 75% de las fundaciones con mucha frecuencia se realiza la firma de la carta de aceptación donde se resumen todos los compromisos que asume el miembro de la Junta Directiva con la entidad. El 12,5% no realiza la firma de un documento específico, todo queda escrito en el acta de sesión de la reunión donde se realizó el nombramiento. Las fundaciones que acogen esta práctica aseguran un mecanismo que obra como normativa interna buscando una ejecución de los deberes y derechos contraídos por los mismos.

Otra de las medidas evaluadas en este componente es la de conformación. La entidad adopta ciertos requisitos en adiciones a los establecidos legalmente, para la designación de directores. Los requisitos aluden a la experiencia, conocimiento, formación académica y destrezas profesionales para el mejor desarrollo de las funciones de la Junta Directiva.

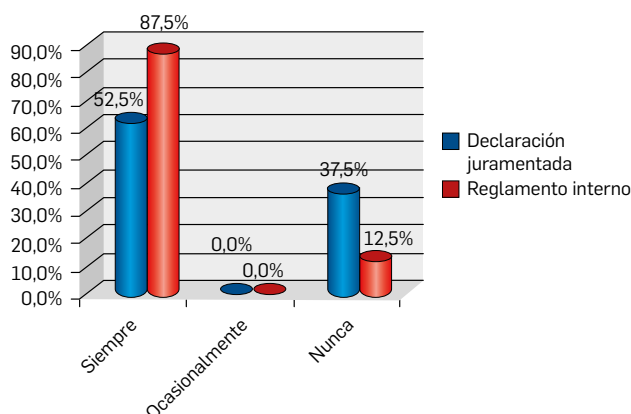
GRÁFICA 8. Parámetros de selección



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

En el perfil profesional la experiencia y los conocimientos específicos en el sector salud son considerados los más importantes a la hora de seleccionar a los miembros de la Junta Directiva, pues el 100% de las fundaciones encuestadas lo toman como base para establecer los parámetros de selección. Por otro lado, cada fundación considera que según la actividad económica que desarrolla debe enfocar sus requisitos en un perfil específico, por lo cual el 12,5% de las fundaciones no basan sus parámetros en la trayectoria, experiencias en temas relacionados, liderazgo y en general aspectos convenientes, entre otros.

GRÁFICA 9. Reglamento interno y declaración juramentada

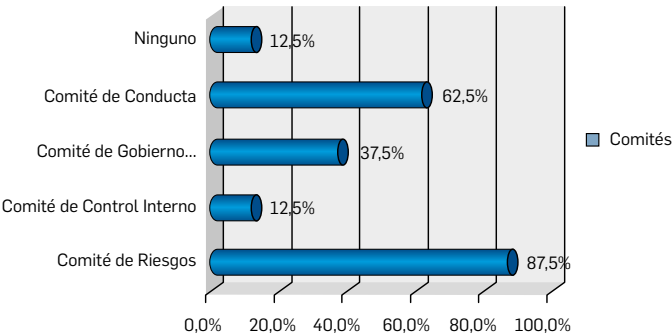


Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 87,5% de las fundaciones elabora un reglamento interno que regule su organización y funcionamiento, como también el establecimiento de funciones y responsabilidades de cada uno de los miembros de la junta. Comparado con el 12,5% que no tiene establecido un reglamento para este órgano. A la hora de la posesión de los miembros el 37,5% no firma una declaración juramentada de su compromiso para obrar por el interés general de la entidad y sus afiliados, lo que puede conllevar a un vacío que genere divulgación de información relevante para la organización.

Adicionalmente se evaluó la medida de comités. La creación de comités de la Junta Directiva contribuye con un mejor funcionamiento y aseguramiento de las actividades, porque sirven de apoyo en el cumplimiento de las metas y objetivos desde diferentes enfoques.

GRÁFICA 10. Comités

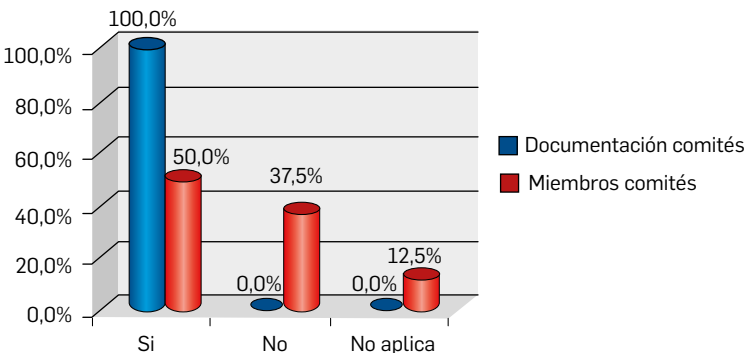


Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 87,5% de las fundaciones cuenta con un comité de riesgos, seguido de un 62,5% de estas que tienen conformado un comité de conducta, el 12,5% cuenta con un comité de control interno. También es importante resaltar que el 12,5% de las fundaciones evaluadas no tiene conformado ningún comité, lo cual puede generar retraso en las operaciones, porque la junta debe encargarse de la supervisión, control y seguimiento al mismo tiempo.

Otras de las medidas evaluadas fueron las de los miembros y documentación de los comités

GRÁFICA 11. Miembros y documentación de los comités



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

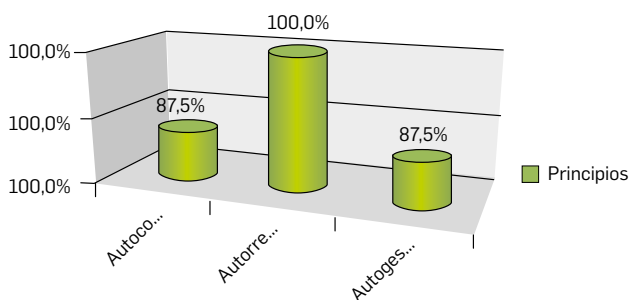
Las fundaciones que tienen conformados los comités cuentan con el respectivo libro de actas y un reglamento interno, donde se deja constancia de todas las decisiones y reuniones que se celebran. Dentro de estos el 50% de los miembros de cada comité son nombrados por la junta, el restante es seleccionado por la administración o por medio de otros procesos.

Componente No. 3: Órganos de Control

El Sistema de Control Interno (SCI) se fundamenta en criterios de independencia y objetividad pensados para agregar valor y mejorar las operaciones de la organización, ayudándola a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado, para evaluar y mejorar la eficacia en los procesos de gestión, control y gobierno. Dentro de este aparte se pretende conocer los principios presentes en el SCI, así como también su arquitectura de control con las facultades y responsabilidades del control interno.

Dentro de este componente se evaluó la medida de principios. La entidad como mínimo debe contar con los principios de autocontrol, autorregulación y autogestión que le permitan establecer un seguimiento de las acciones y métodos para la prevención, control, evaluación y mejoramiento continuo de la entidad.

GRÁFICA 12. Principios



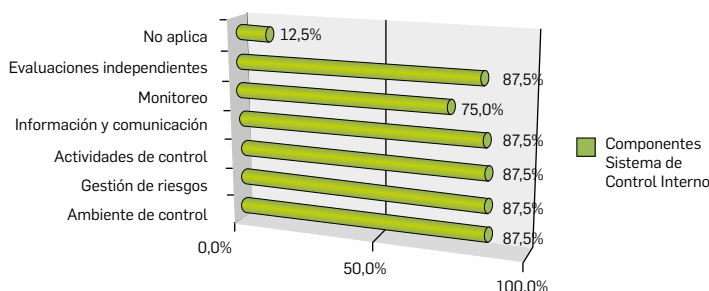
Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 100% de las fundaciones cuenta con el principio de autorregulación, entendiéndose este como la capacidad de la organización para desarrollar y aplicar métodos, normas y procedimientos que permitan el mejoramiento del SCI. La medida mencionada establece que, como mínimo, se debe tener

presencia de los tres principios para garantizar una seguridad razonable acerca de la consecución de los objetivos y las normas que lo regulan, es decir, el 12,5% de las fundaciones no cumple con el parámetro porque carece de los principios de autocontrol y autogestión.

Otra de las medidas evaluadas es la de los elementos del Sistema de Control Interno. El Sistema de Control Interno proporciona un grado de seguridad razonable en la efectividad y seguridad de las operaciones, confiabilidad y transparencia de la información de salud y financiera. Este vela por el cumplimiento de las normas que rigen a la organización, buscando salvaguardar los recursos de la misma por medio de principios, procedimientos y mecanismos.

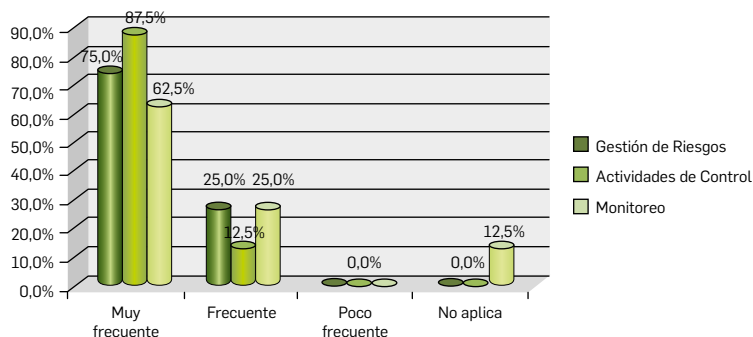
GRÁFICA 13. Componentes del Sistema de Control Interno



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

Se puede identificar que las fundaciones evaluadas dentro de su estructura de control tienen integradas los componentes según el modelo COSO, lo cual representa un SCI que genera una seguridad confiable. Es importante resaltar que una de las fundaciones no cuenta con SCI, por lo que se corre el riesgo de la no identificación oportuna de amenazas, para lograr gestionar los riesgos que estas puedan producir.

Igualmente, dentro de este componente se evaluaron las medidas de gestión del riesgo, actividades de control y monitoreo. Estos tres componentes comprenden la identificación de amenazas, la autoevaluación de los riesgos, probabilidades de ocurrencia y la gestión de los mismos. Las actividades de control son el desarrollo de las políticas y los procedimientos por seguir para lograr que los controles se cumplan por medio de la supervisión constante de los líderes y jefes de áreas.

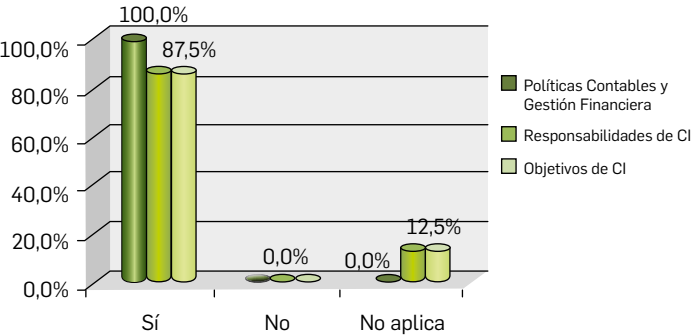
GRÁFICA 14. Actividades y gestión del riesgo

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

Para el 87,5% de las fundaciones las actividades de control representan el componente más presente dentro de sus Sistemas de Control, considerando que este permite un análisis de los progresos en relación con el logro de los objetivos, así como también la mitigación de los riesgos potenciales o reales que afecten la estabilidad o prestigio de la entidad. Seguido por la gestión de los riesgos y monitoreo con el 75,0% y 62,5%, respectivamente, donde se evidencian acciones tendientes a la identificación de amenazas y evaluaciones periódicas para determinar la calidad del control interno.

También se evaluaron las medidas de Control Interno en la gestión financiera, políticas contables y responsabilidad dentro del SCI, además de los objetivos y responsabilidades del CI. La administración es la responsable del establecimiento y mantenimiento de adecuados sistemas de revelación y control de la información financiera para certificar la calidad, suficiencia y oportunidad de la misma. El SCI de las fundaciones debe tener claramente establecidas sus funciones, responsabilidades y objetivos de acuerdo con los diferentes órganos de control de las mismas.

GRÁFICA 15. Control interno y gestión financiera



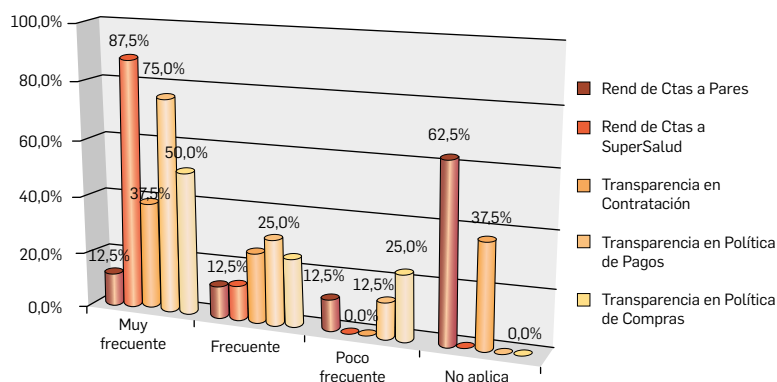
Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 100 %de las fundaciones ejecutan gestión e implementan políticas relacionas con la información financiera para garantizar controles que aseguren el cumplimiento en las actividades del proceso contable, a fin de velar por la transparencia y confiabilidad sobre la situación económica y operacional actual. Por otra parte, las responsabilidades y objetivos del CI dentro de la totalidad de las fundaciones que cuentan con este sistema se encuentran debidamente establecidos y documentados, admitiendo de esta forma tener claridad sobre las actividades y metas definidas creando valor para las organizaciones.

Componente No. 4: Grupos de Interés

Los Grupos de Interés pueden ser grupos o personas individuales. Estos representan los individuos que se ven afectados o beneficiados por la actividad económica y las operaciones de las organizaciones. Este componente evalúa cómo la fundación rinde cuentas a los diferentes grupos, además del establecimiento de políticas para la transparencia en este proceso.

En este componente se evaluaron las medidas de rendición de cuentas frente a sus pares, rendición de cuentas frente a la Superintendencia de Salud, Transparencia en contratación de prestadores de servicios, transparencia en política de pagos y transparencia en política de compras.

GRÁFICA 16. Transparencia y rendición de cuentas

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

En la rendición de cuentas se evidencia lo siguiente:

- **Frente a sus pares:** Se puede determinar que solo el 12,5% de estas realiza con mucha frecuencia convocatorias dirigidas a expertos en salud con el fin de una rendición de carácter académico. El 62,5% no realiza este tipo de rendición de cuentas, lo cual serviría como mecanismo de retroalimentación con expertos que pueden contribuir a la mejora de los servicios de salud de cada entidad.
- **Superintendencia Nacional de Salud:** El 100% de estas presentan información oportuna y detallada a este ente regulador, con el fin de cumplir con los criterios de supervisión y control de las metodologías de rigor sobre gestión del riesgo en salud e información financiera, atención al usuario y SCI.
- **Transparencia en contratación, pagos, compras:** El 37,5% de las entidades cuenta con un documento aprobado por acta de Junta Directiva donde se establecen criterios para la conformación de prestadores de salud. También un 37,5% no cuenta con políticas ni ningún tipo de mecanismo para regular la transparencia en contratación a los prestadores de servicio. Por otro lado, el 75,0% de las fundaciones cumple con mucha frecuencia con los criterios para la administración de la liquidez y el pago a proveedores, incluyendo los prestadores de servicios. El 50,0% cumple con las políticas de compras establecidas para la adquisición de bienes y servicios necesarios para la operación de la organización.

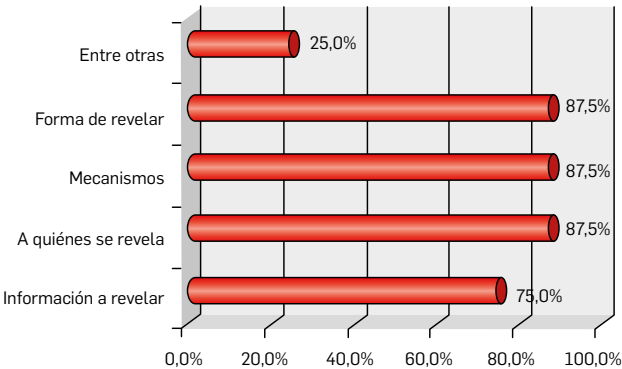


Componente No. 5: Revelación de la Información

Es un mecanismo que permite brindar información a los diferentes grupos de interés con el fin de concebir un conocimiento apropiado de la marcha y situación de la organización desde diferentes puntos de vista, para que de esta manera se cuente con criterios de juicio para la toma de decisiones. Por lo cual en este componente se procura conocer las políticas de revelación de información de las fundaciones evaluadas frente a las autoridades y público en general.

En este componente se evaluó la política general de revelación de la información. Resulta necesario que esta política contenga como mínimo los aspectos señalados como ítems dentro de la gráfica 33, con el fin de brindar una información oportuna y veraz a todos los grupos de interés.

GRÁFICA 17. Revelación de la información



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

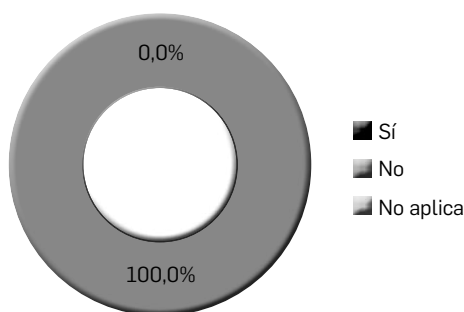
Los criterios con mayor presencia dentro de la política general de revelación de información en las fundaciones, con un 87,5%, son: A quiénes se debe revelar la información, los mecanismos para asegurar la máxima calidad y representatividad de la información y la forma en que debe revelarse. Por otro lado, se evidencia que solo un 75,0% cuenta con una política sobre la información que se debe revelar; esta permite discriminar el tipo de información que debe ir dirigida a cada grupo de interés, con el fin de no divulgarla de manera incorrecta y no violar el derecho a la intimidad de los usuarios.

También se evaluaron las medidas frente a las autoridades, al público, información sobre salud, información financiera e información frente a los miembros del máximo órgano social. Con respecto a la información que debe divulgar al público en general, es recomendable contar con página web donde se establezca todo lo relacionado con la organización y su deber de informar. Para las autoridades, la entidad deberá establecer procedimientos internos para facilitar la calidad de los datos en salud que se reportan.

Componente No. 6: Pautas de Conducta

La medida recomienda el establecimiento de lineamientos de conducta, los cuales deben contener principios, valores y directrices, con miras a la gestión de la ética dentro de la organización. En este componente se evaluó la medida de conducta, obteniendo la siguiente información:

GRÁFICA 18. Lineamientos de conducta

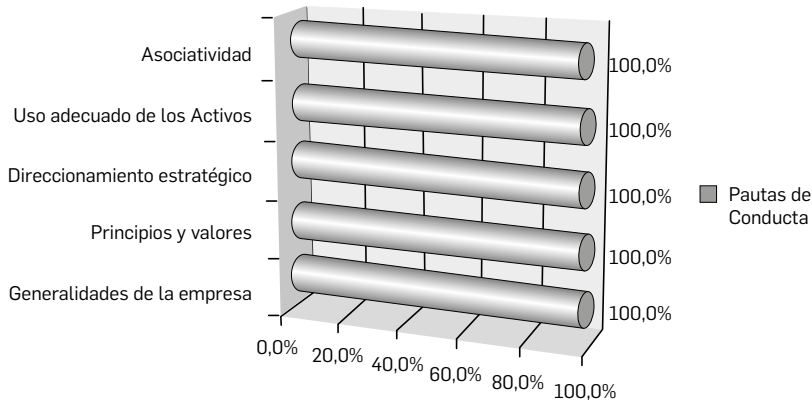


Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 100% de las fundaciones cuenta con lineamientos de conducta para la gestión de ética en la organización, a fin de garantizar el cumplimiento de las funciones y los requerimientos de los diferentes grupos con el mayor grado de transparencia y buen servicio en salud.

Por otro lado, también se evaluó la medida de conducta, la cual arrojó la siguiente información:

GRÁFICA 19. Pautas de Conducta



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta realizada

El 100% de las fundaciones evaluadas tiene estructurados sus lineamientos de conducta con los órdenes temáticos necesarios para asegurar la presencia de la ética en todos los actos y las operaciones de la organización.

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

Inicialmente, se logró identificar la estructura y funcionamiento de las fundaciones, las cuales tienen por objeto generar un beneficio a una comunidad en específico. Estas se crean a partir de aportes voluntarios para conformar una personería jurídica con derechos y responsabilidades. Para el caso de estudio, se analizaron las fundaciones dentro del sector salud, que prestan servicios relacionados con imagenología, investigación, comercialización de medicinas, cardiología y demás servicios que contribuyen con la generación de bienestar y la atención en salud. Es así como se consiguió establecer la normatividad aplicable a estas entidades y el manejo que se da dentro de cada una de estas.

El tema evaluado dentro de los sujetos fue las buenas prácticas de gobierno corporativo, con base en el marco regulatorio aplicable, circular externa No. 007 de 2017, expedida por la Superintendencia Nacional de

Salud. Internamente esta busca crear instrumentos aplicables para la mitigación de riesgos en las entidades de derecho público y privado que se rigen por esta entidad reguladora. Es por esto que los lineamientos contenidos en esta circular permiten una buena implementación y ejecución de buenas prácticas y conducta empresarial de las entidades que deciden acogerse de forma voluntaria, con el fin de garantizar el cumplimiento de los derechos de la población al plan de beneficios brindado.

En consecuencia, se creó la encuesta de buenas prácticas de gobierno corporativo en las fundaciones del sector salud en el departamento del Quindío, donde se determinaron los lineamientos que están llevando a cabo cada uno de los sujetos seleccionados para el estudio. Es así como se identifica que de las ocho fundaciones encuestadas solo cinco cuentan con un modelo establecido y debidamente documentado de gobierno corporativo, el cual les ha proporcionado una distribución acertada de controles que mitigan la exposición a los riesgos, al mismo tiempo que están alineados con el objetivo general de la organización, contando con una estructura totalmente definida donde se encuentran establecidos diferentes órganos de gobierno con sus respectivos tipos de poder. A diferencia de las demás entidades evaluadas, estas no tienen un prototipo de modelo, afectando la identificación de objetivos clave para un sistema eficiente de gobierno y sin las herramientas necesarias para una buena gestión del riesgo.

En relación con el Máximo Órgano Social, se logró determinar que las funciones inherentes a la Asamblea General se cumplen en un 100%. Por otro lado, el tratamiento que las fundaciones brindan a todos los miembros de este órgano se da de forma igualitaria y siempre procurando solucionar los conflictos que puedan desembocar las relaciones entre las diferentes partes por medio de mecanismos, como la conciliación y los acuerdos directos, entre otros.

Con los Órganos de Administración se infiere que el perfil más opcional para la selección de los miembros de la Junta Directiva es el profesional, ya que este recoge la experiencia y los conocimientos aptos para un buen desempeño dentro del sector de la salud. De acuerdo con esto, las fundaciones evalúan las incompatibilidades e inhabilidades al momento de la selección de estos miembros, garantizando candidatos acordes con su naturaleza. En lo que respecta a las sesiones ordinarias de la junta, se identifica que lo establecido según el marco regulatorio se debe realizar con un mínimo de cuatro veces por año. El 25% de las juntas de las fundaciones evaluadas sesionan con una frecuencia de una a tres veces que, de acuerdo con lo establecido, no se considera suficiente para lograr una gestión eficiente.

Acerca de los Órganos de Control es indispensable la presencia de los tres principios: autocontrol, autogestión y autorregulación. A partir de esto se evaluó su participación dentro de cada estructura de control de las fundaciones, identificando que un 12,5% no cumple con estos parámetros, lo cual afecta de manera directa las acciones y métodos de prevención, control y mejoramiento continuo.

Recomendaciones

La importancia de unas buenas prácticas de gobierno corporativo representa el afianzamiento de una estructura de control sólida dentro de los diferentes órganos integrantes de la entidad. Los cuales funcionan como un sistema integrado que garantiza la eficiencia en los procesos y la conformación de técnicas para un buen desempeño en los sistemas de salud y desarrollo del objeto social, condicionando la evolución de estas entidades dentro de un entorno cambiante y competitivo. Por lo anterior, se realizan estas recomendaciones con el objetivo de mejorar las falencias de aquellos mecanismos implementados para el gobierno corporativo:

- La documentación de los procesos llevados a cabo es indispensable para que haya claridad y permanencia frente a los mismos. Además, la documentación debe estar a total disposición de los fundadores y la alta gerencia, así como también de todos los integrantes que conforman el sistema general de salud y las autoridades de control.
- Los mecanismos para la difusión de la información relacionada con la fundación deben estar pensados para abarcar la totalidad de los colaboradores, quienes deberán contar con conocimiento pleno sobre la entidad, pues estos representan el contacto directo con los usuarios para la ejecución del objeto social con altos estándares de calidad.
- El Sistema de Control Interno dentro de cada ente facilita la regulación y óptimo manejo de los procesos y la estructura organizacional. Para llegar a esto se debe contar con mecanismos que integren los principios necesarios hacia la inspección de las políticas, procedimiento y controles.

Todas estas recomendaciones, complementadas con las medidas establecidas en la circular No. 007 del 2017, emitida por la Superintendencia Nacional de Salud, aplicadas en su totalidad, proporcionan reconocer los derechos de los grupos de interés, facilitando los derechos y trato equitativo

a todos los miembros de la organización y los usuarios, garantizan la revelación oportuna y precisa de la información, además sirven como orientación estratégica del control ejecutivo y la responsabilidad de este frente el desarrollo del objeto social.

Referencias

- Enrione, A. (2012). Directorio y Gobierno Corporativo. Santiago de Chile: ESE Business School.
- Estupiñán Gaitán, R. (2006). Control Interno y Fraudes. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Felber, C. (10 de septiembre de 2018). Capitalismo Consciente España. Obtenido de The Economy for Common Good: <https://capitalismoconsciente.es/blog/la-economia-del-bien-comun-pdf-gratuitos-la-obra-felber/>.
- Freeman, R. E. (1984). Strategic Management: A Stakeholders Approach. New York: Cambridge University Press.
- Gaitán Sánchez, O. (2014). Guía Práctica de Entidades Sin Ánimo de Lucro y del Sector Solidario- Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá: Kimpres LTDA.
- Hax, Arnold C. y Majluf, Nicolas. (1988). El concepto de estrategia y el proceso de formación de la estrategia.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholders Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. The Academy of Management Review Vol. 22, 853-886.
- Rivera Rodríguez, H. y Malaver Rojas, M. (2011). La Organización: Los Stakeholders y la responsabilidad social. Documento de investigación No. 97. Universidad del Rosario. Bogotá D.C.
- Superintendencia Financiera de Colombia. (2010). Documento Conceptual de Gobierno Corporativo. Bogotá.
- Superintendencia Nacional de Salud. (30 de junio de 2017). Circular Externa 007 – Código de Conducta y de Buen Gobierno.
- Superintendencia Nacional de Salud. (01 de enero de 2010). Objetivos corporativos. Recuperado el 25 de septiembre de 2018, de Supersalud: <https://www.supersalud.gov.co/es-co/superintendencia/nuestra-entidad/objetivos-y-funciones>
- Villar Gómez, R. (2018). las Fundaciones en Colombia. Bogotá D.C: Gente Nueva Editorial LTDA.

Revista Visión Contable

Información Editorial

La *Revista Visión Contable* es una publicación científica, de carácter internacional, que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones y avances de la disciplina contable. Es un espacio para la comunicación del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate sobre los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad. La *Revista Visión Contable* publica artículos originales de investigación en alguno de los siguientes temas:

- Teoría, epistemología e historia de la contabilidad
- Contabilidad nacional
- Contabilidad pública
- Contabilidad social y ambiental
- Contabilidad de gestión, costos y productividad
- Regulación contable nacional e internacional
- Contabilidad y economía
- Contabilidad y organizaciones
- Contabilidad, sociedad y cultura
- Ética profesional
- Perspectivas alternativas en contabilidad
- Educación contable
- Otros temas afines a la disciplina y/o profesión contables

La *Revista Visión Contable* fue creada en el año 1991 por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana (Medellín, Colombia). Actualmente, la *Revista* se está construyendo como un espacio editorial de carácter científico e internacional, con miras a ser reconocida en el país y en el ámbito internacional por su apuesta como un escenario para la construcción del pensamiento contable. Paulatinamente la *Revista* ha avanzado en la consolidación de su visibilidad y su reconocimiento. Adicionalmente, hemos emprendido los procesos necesarios para llevar a la *Revista* a la inclusión en Bases de Datos y Directorios.

De antemano, agradecemos a toda la comunidad académica y profesional que participa en la construcción de este proyecto editorial, desde los autores y los evaluadores (cuyo papel es vital para la construcción de cada edición), hasta los lectores (quienes son los que brindan sentido a la acción de comunicar cada una de las propuestas).

Orientaciones para colaboradores

Los autores que estén interesados en someter a consideración sus artículos a la *Revista Visión Contable* podrán hacerlo en cualquier momento del año, y deberán atender las siguientes políticas y condiciones editoriales:

1. Los artículos presentados a la *Revista Visión Contable* deben corresponder a uno de los siguientes tipos:
Tipo 1. Artículo de Resultados de Investigación: Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación y cuya estructura obedece al siguiente esquema: introducción, metodología, resultados y discusión/ conclusiones.
Tipo 2. Artículo de reflexión: Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación, y cuya estructura no está determinada por un esquema de presentación, aunque generalmente se divide en: introducción, subcapítulos, y conclusiones.
Tipo 3. Artículo de Revisión Bibliográfica: Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación, donde se describen, sistematizan, integran, analizan y/o interpretan las investigaciones existentes en un campo disciplinar, con el fin de dar cuenta de su historia, avances y tendencias. Se caracteriza por presentar una cuidadosa revisión bibliográfica de al menos 50 referencias.
2. El documento enviado debe ser inédito, es decir, no podrá estar publicado en otra revista, libro, o cualquier medio digital o impreso.
3. El documento propuesto no podrá haber sido enviado, de forma simultánea, a otra revista o medio de publicación.
4. El documento propuesto deberá enviarse en tipo de letra Arial de 12 puntos a espacio sencillo.
5. La extensión del documento deberá ser mínimo de 5.000 palabras y máximo de 10.000 palabras, incluyendo conclusiones y bibliografía. Cuando se incluyan tablas y gráficos, es probable que el procesador de texto no realice el conteo de las palabras incluidas en los mismos, en este caso, el artículo no podrá superar las treinta (30) páginas en el tipo de letra e interlineado señalados.
6. Los autores acompañarán sus artículos con un resumen que refleje los puntos más importantes del texto y las palabras clave del documento. El resumen tendrá una extensión máxima de ciento veinte (120) palabras y deberá ser redactado en español y en inglés. Igualmente, se deberá acompañar el resumen de máximo cinco palabras clave, también con su respectiva traducción al idioma inglés. También el título del artículo deberá tener su respectiva traducción en idioma inglés.

7. Deberá indicarse la clasificación JEL del artículo de acuerdo con los códigos asociados a la temática del trabajo. Esto es muy importante, porque facilitará la ubicación del documento en los motores de búsqueda y bases de datos. Para saber cuál o cuáles son los códigos JEL de su artículo visite el siguiente enlace: <https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php>
8. Las citas y referencias deben elaborarse usando el modelo APA. Una buena ilustración sobre cómo citar y cómo referenciar se encuentra en el trabajo Manual de citación. Normas APA. Compilado por Ana Lorena Rojas Sabogal y editado por la Universidad Externado de Colombia. El trabajo se encuentra en el siguiente enlace: <https://www.uexternado.edu.co/wp-content/uploads/2017/02/Manual-de-citaci%C3%B3n-APA-v7.pdf>
9. En el momento del envío de su propuesta, los autores deberán diligenciar y adjuntar los formatos exigidos por la Revista Visión Contable, estos son:
 - Datos de los autores y del artículo
 - Declaración de originalidad y licencia de derechos patrimoniales de autor
10. Los trabajos propuestos deberán enviarse únicamente al correo de la Revista: revista.visioncontable@unaula.edu.co o a través del Open Journal System (OJS).

Código de ética

Responsabilidades de la Revista Visión Contable

1. La *Revista Visión Contable* se compromete a recibir el artículo y a realizar los siguientes pasos:
 - 1.1. Verificar a través del software *Turnitin* el índice de coincidencias o similitudes con otras fuentes, así como su correcta citación.
 - 1.2. Verificar que cumpla con los criterios editoriales y de calidad exigidos, este primer paso será evaluado y evidenciado en el *Formato de revisión editorial del artículo*, el cual se enviará al autor dentro de una semana siguiente a la recepción del artículo, indicando si ha aprobado la primera revisión o si debe realizar alguna corrección.
 - 1.3. Una vez que el artículo apruebe todas las condiciones exigidas en el *Formato de revisión editorial del artículo*, pasará a revisión doblemente ciega con tres árbitros especialistas en el tema que aborda el autor; tales árbitros emitirán observaciones y propuestas que serán remitidas al autor; el tiempo estimado de evaluación por parte de los árbitros es de 8 semanas.
 - 1.4. Una vez que el autor reciba y realice las observaciones propuestas por los evaluadores, lo reenviará a la Revista. En un plazo de 2 semanas el equipo editorial de la Revista verificará que se hayan atendido las observaciones y comentarios de los evaluadores. Si el artículo cumple satisfactoriamente con todas las observaciones, comentarios y documentos exigidos, tanto por los evaluadores como por el Comité Editorial, la Revista se compromete a programar la publicación del artículo y a custodiar el proceso de edición.
 - 1.5. La *Revista Visión Contable* asume la responsabilidad de informar debidamente al autor la fase del proceso editorial en que se encuentra el artículo enviado, a través de comunicaciones formales desde el correo electrónico de la Revista o desde su plataforma *Open Journal System* (OJS).
 - 1.6. La publicación de un artículo dependerá exclusivamente de:
 - a. La afinidad del texto con las temáticas de la Revista.
 - b. El cumplimiento estricto de los requisitos establecidos por la Revista para el envío de artículos.
 - c. Los resultados de la evaluación académica realizada por los árbitros.
 - d. La aplicación de las observaciones y cambios requeridos por los árbitros.
2. Las decisiones editoriales de la *Revista* no se verán afectadas por razones de nacionalidad, etnicidad, posición política, académica, económica, social o religiosa de los autores.
3. La *Revista Visión Contable* se compromete a publicar en los tiempos y formas establecidas.
4. La *Revista Visión Contable* se compromete llevar a cabo un proceso de edición y publicación transparente y con entero respeto de los autores, evaluadores y de la comunidad académica.
5. La *Revista Visión Contable* no realizará ningún cobro económico, ni a sus autores ni a sus lectores, puesto que la Revista y la Universidad Autónoma Latinoamericana están dirigidas por políticas que promueven el acceso abierto y libre del conocimiento, respetando, claro está, la integridad de los derechos morales de autor.

Responsabilidades de los autores

1. El autor se compromete a que el artículo enviado a la Revista Visión Contable sea un trabajo inédito, es decir, que no esté publicado en ningún otro medio digital o impreso. Si el documento se encontrara previamente publicado de inmediato será descalificado. Se considerará un trabajo como previamente publicado cuando ocurra cualquiera de las siguientes situaciones:
 - a. Cuando el texto completo haya sido publicado previamente.
 - b. Cuando fragmentos extensos de materiales previamente publicados formen parte del texto enviado a la Revista y no tenga la referenciación correcta.
 - c. Estos criterios se refieren a publicaciones previas en cualquier medio impreso, digital, o electrónico, y en cualquier idioma.

2. Es responsabilidad del autor evitar cualquier conflicto de interés en la publicación de datos y resultados de sus investigaciones.
3. El autor deberá citar y referenciar claramente cualquier fragmento que sea tomado de la obra de otro autor o de textos del propio autor; esto incluye la referencia de las fuentes de datos, tablas, figuras y documentos.
4. El autor no debe enviar su artículo a cualquier otra publicación mientras esté en proceso de arbitraje en la Revista Visión Contable. Si se detecta esta conducta se suspenderá inmediatamente el proceso de revisión o publicación del texto.
5. El autor acepta y se acoge a las normas, criterios y procedimientos editoriales de la *Revista Visión Contable*.

Responsabilidades de los árbitros

1. Los árbitros tienen la responsabilidad de sugerir si un artículo es publicable o no. Su concepto será consignado en el Formato de evaluación de artículos y también podrán realizar comentarios y sugerencias en el documento original.
2. Los evaluadores siempre deberán proveer las razones suficientes para sustentar su decisión, pero esto es fundamental cuando la sugerencia es la de No Aprobar el artículo, en este caso es muy importante que el árbitro sustente con detalle su concepto evaluativo en cada uno de los aspectos solicitados por la Revista.
3. Los evaluadores deben tener claro que su principal propósito es el de orientar a los autores para la mejora del texto sometido a la Revista, por esto deben evitar el uso de expresiones que descalifiquen el esfuerzo realizado por los autores del artículo.
4. Los evaluadores se comprometen a evaluar de forma objetiva el artículo, de manera que tendrán en cuenta que el texto puede reflejar una posición ontológica, epistemológica o metodológica diferente, y que esto, de suyo, no será un motivo para desaprobare el artículo sometido a evaluación.
5. Los árbitros solo deberán aceptar aquellos textos sobre los que tengan suficiente competencia, experiencia y conocimiento para desarrollar las responsabilidades que se les encomiendan.
6. Los árbitros deberán evitar cualquier conflicto de interés que identifiquen en referencia al texto que les ha sido enviado.
7. Los árbitros se comprometen a enviar su concepto en los plazos señalados por la Revista, los cuales serán consensuados con cada árbitro.

Lina Marcela Sánchez Vásquez

Directora Editorial

Revista Visión Contable



RED COLOMBIANA DE EDITORES Y REVISTAS CONTABLES

ACUERDO FUNDACIONAL

1. Naturaleza

La Red Colombiana de Editores y Revistas Contables REDITORES es una organización académica autónoma, independiente, amplia, pluralista e incluyente, conformada por los editores, directores y agentes responsables de las revistas especializadas en Contabilidad o que incluyen esta disciplina en sus intereses académicos prioritarios. Igualmente hacen parte de la red, las revistas y sus equipos de gestión editorial, en representación de las Instituciones de Educación Superior a las que están adscritas y de las formas asociativas que agrupan sus Facultades, Escuelas, Departamentos y Programas de Contaduría Pública.

2. Objetivo

Integrar los esfuerzos, talentos y recursos técnicos de los equipos editoriales de las revistas especializadas en Contabilidad, mediante una estrategia de cooperación académica interuniversitaria que permita cualificar su labor y contribuir a elevar la calidad, visibilidad e impacto de sus contenidos.

3. Vinculación

La pertenencia a REDITORES se tramita mediante carta de intención de las publicaciones o las unidades académica que las albergan y serán formalizadas por el pleno de la Red. De ser necesario para la realización de proyectos especiales y eventos académicos, se podrán formalizar los convenios marco y específicos a que haya lugar para garantizar la voluntad compromisoria de las instituciones miembros.

4. Áreas de trabajo

Para efecto de cumplir con su cometido, la Red trabajará con criterios de alta calidad y mejora continua, en diferentes campos:

a. Visibilidad

Reditores formulará y ejecutará estrategias que permitan que las revistas de investigación, de divulgación docente y de estudiantes, que se elaboran en las facultades y programas miembros de la Red, se conozcan y utilicen a escala nacional e internacional.

b. Sentido de las publicaciones

La Red convocará en todo el país, las discusiones en torno a sentido, naturaleza y alcance de las publicaciones de investigación, de experiencias docentes y de estudiantes, para identificar "buenas prácticas" que redunden en la cualificación de cada espacio.

c. Indexaciones

La Red aportará y canalizará capacitaciones sobre la dinámica de índices nacionales e internacionales para que las revistas de investigación logren mejores resultados en el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación o su equivalente, cuando así lo estime conveniente cada revista.

d. Caracterización

Reditores promoverá la caracterización de los contenidos, los temas, los enfoques teóricos y metodológicos, y los actores que están publicando en las revistas contables del país, con el fin de identificar tendencias, y aportar estados del arte o revisiones de literatura.

e. Capacitación

Con el propósito de compartir mejores prácticas y propender por la cualificación de las revistas, al Red impulsará actividades de capacitación en los procesos técnicos de la producción intelectual y la gestión editorial.

f. Articulación con Docencia

La Red promoverá la inserción de los contenidos de las revistas especializadas en los microcurrículos, programas o sumarios de las asignaturas, como una forma de impacto que supere las dinámicas de los índices bibliográficos, y de esta manera, identificar el aporte de las publicaciones a la formación contable en los programas de pregrado y postgrado.

g. Articulación con Investigación

Es función de la Red, recomendar que los contenidos de las revistas sean integrados en los estados del arte de los proyectos de investigación que se formulan en Colombia, y a su vez evidenciar en qué medida las revistas son un espacio de divulgación de los resultados de investigación realizados por grupos y otras formas de trabajo académico de las universidades.

5. Estructura

La Red asume como estructura organizativa, una retícula funcional, integrada por tres nodos programáticos que articulan las áreas de trabajo de la siguiente manera:

Nodo 1. Visibilidad, articulación con Docencia y articulación con Investigación.

Nodo 2. Sentido de las Publicaciones, Indexaciones y Caracterización

Nodo 3. Capacitación

Las decisiones serán tomadas en el pleno de la Red, o por delegación de éste, en las instancias que el pleno determine.

La coordinación ejecutiva de las actividades y proyectos estará a cargo de la Secretaría Técnica, la cual será asumida anualmente y de forma rotativa, por las instituciones miembros de la red.

Medellín, 11 de junio de 2015

Συνολικό Πρόγραμμα Χρονικού

Gestión de la innovación en la internacionalización curricular
[Colombia]

Administración empresarial y racionalidad política:
Una propuesta moral para un país en postacuerdo
[Colombia]

Análisis del ciclo operacional propiedad horizontal
Puerto Luna periodo 2017
[Colombia]

La contaminación ambiental en los acuíferos de Ecuador
[Cuba y Ecuador]

La Responsabilidad Social Corporativa en el sector
ganadero: Caso San Miguel, municipio de Villa
Purificación, Jalisco
[México]

Subjetividad del criterio de confidencialidad
en el ejercicio profesional del auditor
[Venezuela]

Estado actual de las buenas prácticas de gobierno
corporativo en las fundaciones del sector salud
en el departamento del Quindío
[Colombia]