

E-ISSN 2954-551X (en línea)



accountee

2023 **VOL.3 N°1**

Revista de investigación contable interdisciplinaria

CONTOD@s • GRUPO DE ESTUDIOS DE CONTABILIDAD PARA TODOS Y TODAS

Apoyan
Facultad de Ciencias Económicas
Programa de Gestión de Proyectos
División de Acompañamiento Integral

Bienestar **UNAL**
SEDE BOGOTÁ

 UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

ACCONTREE

REVISTA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE INTERDISCIPLINARIA

Volumen 3 · Número 1

E-ISSN 2954-551X (en línea)

Revista digital de los estudiantes de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá, en la que se abordan temas relacionados con la contabilidad.

CONTOD@S 2021

contod_fcebog@unal.edu.co
facebook.com/GrupoContods
instagram.com/GrupoContods

Programa de Gestión de Proyectos (PGP)

proyectoug_bog@unal.edu.co
(601) 3165000 Ext.: 10661-10662
facebook/gestiondeproyectosUN
Instagram: @pgp_un
issuu.com/gestiondeproyectos

Contacto Facultad de Ciencias Económicas

vicbiene_fcebog@unal.edu.co

RECTORA

Dolly Montoya Castaño

VICERRECTOR SEDE BOGOTÁ

José Ismael Peña Reyes

DIRECTORA BIENESTAR SEDE BOGOTÁ

Yuly Edith Sánchez Mendoza

DECANA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Marta Juanita Villaveces Niño

DIRECTORA DE BIENESTAR CIENCIAS ECONÓMICAS

Ruth Alejandra Patiño Jacinto

JEFE DEL ÁREA DE ACOMPAÑAMIENTO INTEGRAL

Zulma Edith Camargo Cantor

COORDINADOR PROGRAMA DE GESTIÓN DE PROYECTOS

William Gutiérrez Moreno

Universidad Nacional de Colombia

Cra. 45 No 26-85 Edificio Uriel Gutiérrez
Sede Bogotá
www.unal.edu.co

EQUIPO EDITORIAL

Docente que acompaña y avala el proyecto

Mary Analí Vera Colina

Coordinación

Laura Valentina Martínez Gómez

Pre-edición

Geraldine Stephania Contreras Cano

Laura Valentina Martínez Gómez

EVALUADORES

Docentes - Universidad Nacional de Colombia - Sede Bogotá

Claudia Niño Galeano

Zuray Andrea Melgarejo

Universidad Luis Amigó

Candy Lorena Chamorro González

Corrección de Estilo

Manuela Rondón Triana (PGP)

Diana Consuelo Luque Villegas

Diseño y diagramación // Portada y Contraportada

Fernando Rodríguez (PGP)

Imágenes y fotografías

unsplash.com | freepik.com

El material expuesto en esta edición puede ser distribuido, copiado y expuesto por terceros si se otorgan los créditos correspondientes. Las obras derivadas del contenido del presente volumen/número deben contar con el permiso del (de los) autor(es) de la obra en cuestión. No se puede obtener ningún beneficio comercial por esta publicación.

Las ideas y opiniones presentadas en los textos de esta edición son responsabilidad exclusiva de sus respectivos autores y no reflejan necesariamente la opinión de la Universidad Nacional de Colombia.

El grupo de estudios contabilidad para todos y para todas – CONTOD@S es una iniciativa estudiantil que busca fomentar el pensamiento crítico y la investigación sobre diversas temáticas relacionadas a la contabilidad, entendiendo esta última como un cuerpo de conocimiento amplio y diverso. Así, la revista ACCOUNTREE, refleja el arduo trabajo desarrollado por los integrantes y profesores del grupo.

CONTENIDO

6 *Editorial: un espacio de discusión
ante las libertades de elección*
Juan Camilo Serna Hernández

8 *Efectos de los earning managements sobre la información
financiera, según el modelo de negocio para clasificar las
edificaciones bajo las NIIF*
Geraldine Stephania Contreras Cano y Juan José Ardila Eugenio

26 *Contabilidad ambiental en la medición de la calidad del agua;
necesidad de una transformación epistemológica*
Juan Camilo Serna Hernández

42 *Una mirada general a la importancia del escepticismo
profesional en la auditoría financiera*
Carlos Alberto Sánchez Torres

EDITORIAL: UN ESPACIO DE DISCUSIÓN ANTE LAS LIBERTADES DE ELECCIÓN



La contabilidad es una herramienta fundamental en la toma de decisiones económicas y su importancia en el mundo empresarial es indudable. Sin embargo, en ocasiones nos preguntamos cuál es el propósito de nuestra existencia en tanto contadores y cómo podemos contribuir al bien común a través de nuestra profesión. En este sentido, la revista *Accountee* que hoy presentamos busca no solo abordar temas financieros, sino que también reflexionar sobre el papel de la contabilidad en la sociedad y su impacto en la economía global. Creemos que la contabilidad puede ser una herramienta para construir un mundo más justo y sostenible. Por ello, en esta revista encontrarás ideas y propuestas para hacerlo posible.

Pero ¿cuál es nuestro propósito? En la infancia, todo es más sencillo, más simple, quizás porque este tipo de preguntas nunca rondan nuestra mente y actuamos con genuinidad, sin detenernos a pensar sobre el propósito de lo que hacemos, y sus respectivas consecuencias. En la adolescencia, todo se vuelve más turbio, ya que la pregunta por el propósito va cobrando relevancia, pues nos volvemos más conscientes de las consecuencias de nuestros actos y pensamientos, de su influencia sobre nosotros y los demás. Estas experiencias nos permiten cuestionarnos, cuestionar a las personas y, en general, todo lo que nos rodea.



Con el tiempo, las dudas sobre la dirección que elegimos crecen, a causa de los problemas, las experiencias, las personas, los sentimientos y las emociones. En la etapa universitaria, por ejemplo, muchos terminamos preguntándonos en noveno semestre si hemos elegido la carrera correcta y cuál será su propósito en nuestra vida. Incluso en ocasiones caemos en el arrepentimiento, lo que nos lleva a buscar respuestas en el pasado y a reflexionar sobre lo que hicimos o dejamos de hacer. Esto, a pesar de que sabemos que el pasado es irremediable y que lo único que nos queda es tomar las riendas de nuestro presente para encaminarnos a un futuro incierto.

Si bien esta no es una revista de corte existencial, tiene el propósito de brindar un espacio académico y libre para la comunidad universitaria y el público general, desde la disciplina contable y desde otras áreas del conocimiento relacionadas. Es un espacio libre en el cual incluso la incertidumbre y el arrepentimiento tienen lugar pues en él todos y todas tienen la oportunidad de explorar y descubrir, sin ningún tipo de presión. La revista busca aportar conocimiento y enriquecer la vida en todos los aspectos posibles de quienes son partícipes de este espacio.

Por esta razón, la revista *Accountee* busca diversidad en su contenido y temas. El objetivo es proporcionar a autores y a lectores la oportunidad de explorar, indagar, cuestionar, investigar y escudriñar conceptos tan complejos como el medio ambiente, el género, la educación y la sociedad, entre otros, con una mirada desde la contabilidad, a fin de contribuir al desarrollo profesional de los y las estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas, y fomentar su pensamiento crítico.

Aunque no pretendemos responder a la pregunta por el propósito de la vida, sí esperamos que, con este tercer número de la revista, se adquieran nuevas formas de percepción y de conocimiento, que permitan el desarrollo personal y de la comunidad. En concreto, la revista le apunta a facilitar el entendimiento de las problemáticas actuales, así como a resaltar la importancia de la contabilidad en procesos de enseñanza.



EFFECTOS DE LOS
EARNINGS MANAGERMENTS
SOBRE LA
INFORMACIÓN FINANCIERA,
SEGÚN EL MODELO
DE NEGOCIO PARA CLASIFICAR
LAS EDIFICACIONES
BAJO LAS NIIF



Geraldine Stephania Contreras Cano¹
Juan José Ardila Eugenio²

Resumen

Los *earnings managements*³ se dan cuando la administración hace uso de la flexibilidad de las normas para afectar el ingreso, y mostrar un buen desempeño. Con la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se busca que la información sea más fidedigna y fácil de comparar. Sin embargo, en el caso de las edificaciones, NIC 2, NIC 16, NIC 40 y NIIF 5 permiten que un mismo activo tenga diferentes clasificaciones y, por lo tanto, diferentes tratamientos contables. En este sentido, el presente escrito tiene como objetivo analizar los posibles efectos que tienen sobre la información financiera los *earnings managements* permitidos por las NIIF mediante las diversas clasificaciones que pueden tener las edificaciones, dependiendo del modelo de negocio que la gerencia haya establecido para este tipo de activos. Para la presente investigación se presentará un ejemplo que expone los diversos manejos que permiten las NIIF en la clasificación de una edificación, partiendo de una revisión y comparación que se realizó del proceso de reconocimiento de las normas mencionadas anteriormente. Con esto, se encontró que la clasificación de las edificaciones no siempre se elige con la finalidad de manipular los resultados. Sin embargo, las normas permiten que dicha clasificación tenga diferentes tratamientos según el uso que se le dé a un mismo activo en el ciclo normal de la operación del ente económico.

PALABRAS CLAVE

Earnings managements
NIIF
Edificaciones

1 Estudiante de la Maestría en Contabilidad y Finanzas. Universidad Nacional de Colombia.

2 Estudiante de Contaduría Pública y Administración de Empresas.
Universidad Nacional de Colombia.

3 *Earnings Management* es también entendido en la literatura como gestión de las ganancias o manejo de las ganancias.

I **Introducción**

La contabilidad creativa hace referencia a cuando la administración usa la flexibilización de las normas al momento de preparar la información financiera, modo de actuar mediante el cual se genera una situación que va en contra de las características de la información financiera de relevancia y representación fiel propuestas por el Marco Normativo de las NIIF (Lee, 2006, p. 215). La relevancia es definida como la capacidad de la información financiera de influir en las decisiones tomadas por los usuarios y la representación es considerada fiel cuando la información financiera representa de forma correcta la esencia de los fenómenos económicos en cuestión (International Accounting Standards Board, 2018). Se debe tener en cuenta, sin embargo, que la aplicación de las normas contables por sí sola no lleva a que se haga o no uso de la contabilidad creativa, ya que también la cultura organizacional y las prácticas de gobierno corporativo tienen influencia directa sobre la forma mediante la cual se implementa la regulación (Solá, 2019, p. 26).

Con la implementación de las NIIF, se busca aumentar la transparencia, la rendición de cuentas y la comparabilidad de la información financiera (International Accounting Standards Board, 2018). Sin embargo, debido a la flexibilización inherente a los principios, se deja un espacio para el manejo de los ingresos. Esto es cada vez más común en algunos países como Estados Unidos pues, si bien en su regulación establece que las empresas deben aplicar los US-GAAP, se les permite a aquellas compañías extranjeras que cotizan en bolsa hacer uso de los estándares de las NIIF (Ugrin et al., 2017, pp. 140-141).

El artículo tiene cinco secciones. La primera es esta introducción. La segunda es la metodología. Posteriormente, se procede a una revisión de literatura centrada en el concepto de los *earnings managements*, para proceder a realizar una descripción acerca de la adopción de las NIIF y su relación con ellos, particularmente en el ámbito de edificaciones. En cuarto lugar, se presenta un ejemplo para evidenciar cómo cambia el resultado con la clasificación de las normas mencionadas y, para finalizar, se presentan unas conclusiones.

Metodología

Para el desarrollo del presente escrito se utilizó una metodología cualitativa, por medio de la cual se realizó una revisión bibliográfica de la información disponible acerca de “*earnings managements*”, “*IFRS*” y “Edificaciones”, en las bases de datos de *Scopus*, *Science Direct*, Google académico, *Emerald* y *Ebsco*. Además, se tomó como base el capítulo “El ingreso y su administración” del libro “Teoría de la contabilidad y el control” de Sunder (2005).

Con la finalidad de evaluar las diferentes clasificaciones que puede recibir una edificación, se hizo una revisión de cuatro NIIF, las cuales son: NIC 2 (inventarios), NIC 16 (propiedad, planta y equipo), NIC 40 (propiedad de inversión) y NIIF 5 (activos no corrientes mantenidos para la venta). Esto a fin de poner en evidencia la forma como se pueden manejar las utilidades con base en el tratamiento presentado en cada una de las normas mencionadas.

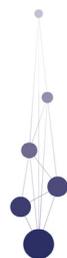
Para poder visualizar cuál es el efecto de los *earnings managements*, y con base en los hallazgos de la literatura y en las NIIF, se procedió a realizar un ejemplo hipotético que da cuenta de las diferencias que se generan en el resultado con base en el tratamiento de las edificaciones permitido por las NIIF.

Los *earnings managements* y las NIIF/ NIC

Una aproximación conceptual a los *earnings managements*

La gestión de las ganancias es definida por Healy y Walhen (1998) como el manejo que se da cuando se usan juicios en los reportes financieros, con la finalidad de alterarlos y engañar a las partes interesadas sobre los resultados de las organizaciones e influir en sus decisiones. Sin embargo, con esta definición no es claro el límite que se tiene entre el manejo del ingreso y la elección de las políticas necesarias para la elaboración de la información.

Para complementar la definición de Healy y Walhen (1998), Ronen y Yaari (2008) postulan que las categorías formales de los *earnings managements* pueden ser clasificadas como: blancas, en las cuales se realiza la transparencia; grises, las cuales hacen referencia a que se elige un tratamiento contable oportunista; o negras, por medio



de las cuales se da un fraude total (p. 25). Con cualquiera de estas clasificaciones se pretende alterar el resultado del periodo contenido en la información financiera.

Sin embargo, Sunder (2005) postula que el ingreso total no se ve afectado por los cambios de los métodos contables, debido a la ley de conservación del ingreso, la cual evidencia que, cuando hay un cambio de métodos o técnicas contables, las alteraciones de los resultados se desplazan de un periodo a otro. Sunder (2005) postula que los administradores buscan suavizar el ingreso para evitar resultados muy dispersos. Sin embargo, se puede obtener que los ingresos terminan siendo menos suaves, es decir, más dispersos, de lo que habrían sido originalmente.

Los administradores pueden elegir varios métodos para realizar *earnings managements*. Se puede hacer uso de los juicios y de las flexibilidades que contienen las normas, para enmascarar el desempeño deficiente de la administración o incrementar las ganancias cuando se está pasando por una mala situación económica (Monterrey, 1998, pp. 448-449). Entre los instrumentos mediante los cuales los administradores pueden realizar los *earnings managements*, se encuentra la elección de políticas contables y la aplicación de juicios profesionales. Por esto, con la elección de una u otra clasificación de las edificaciones, el resultado se verá afectado (Sunder, 2005; Ronen y Yaari, 2008).

Según Sunder (2005), otro método de *earnings managements* es que las entidades también pueden hacer uso de los tratamientos contables para que en un solo periodo se presente un solo resultado pobre. Con base en lo anterior, los administradores pueden aprovechar para “tomar un gran baño”, es decir, presentar altos gastos en un solo periodo, mientras culpan a factores externos por la situación negativa de la entidad.

I **La aplicación de las NIIF y el manejo contable**

Es importante evaluar si la implementación de un marco normativo, como el de las NIIF emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB) permite disminuir o, por el contrario, incentiva la práctica de los *earnings managements*. Según el *International Accounting Standards Board* (2018), con la implementación de las NIIF se busca que la información financiera a nivel global contenga las características fundamentales de relevancia y representación fiel (p. 15). También, que posea las características de mejora, como, por ejemplo, que sea oportuna, comparable, comprensible y verificable. Sin embargo, las NIIF permiten que activos como las edificaciones reciban una clasificación diferente.

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, la medición de un mismo activo genera un impacto diferente en los resultados, dependiendo del uso que la entidad determine para este activo, y las políticas contables que deba aplicar. Esto puede llevar a que se reduzca la comparabilidad de las cifras y que se generen diferentes mediciones para un mismo activo (Hui-Sung, 2014, p. 82).

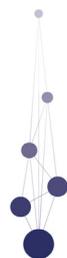
Es importante evaluar si las entidades utilizan la normatividad permitida en las jurisdicciones para poder hacer un manejo de los resultados, es decir, si usan la contabilidad creativa en el caso de las edificaciones para alterar la información y afectar la toma de decisiones. Con respecto a lo anterior, la contabilidad creativa tiene relación con los *earnings managements* y otros aspectos de los reportes financieros, cuando las compañías postulan que se está cumpliendo con las normas establecidas, pero sin seguir el espíritu establecido por ellas (Lee, 2006, pp. 216-217).

Como menciona Lee (2006), más allá de cumplir con la regulación y la normatividad vigente, la preparación de la información debe cumplir en principio con la imagen fiel, para presentar un acercamiento del estado del ciclo normal de las operaciones del negocio. Es decir, con la contabilidad creativa no se sigue o se refleja la realidad de los hechos económicos, ya que se alteraría la realidad económica de la compañía y se estaría actuando en contravía de los principios financieros.

Para hacer una administración del ingreso, se presentan dos posibles instrumentos. El primero hace referencia a la posibilidad de realizar un tratamiento contable discrecional por parte del administrador; el segundo se refiere a la elección de principios contables. Sin embargo, el administrador no puede hacer uso de los instrumentos de forma indiscriminada, pues debe tener en cuenta la regulación y la evaluación de la auditoría (Sunder, 2005, p. 128).

Una aproximación al proceso contable de las edificaciones

La siguiente tabla presenta un resumen de la definición, los criterios de medición y los efectos de las normas que permiten el reconocimiento de las edificaciones permitidas por las NIIF. En la NIC 2, se presentan como inventarios que se tienen para ser vendidos; bajo la NIC 16, son un producto para ser vendido; en la NIC 40, se muestran como un bien para obtener rentas; y, bajo la NIIF 5, son un activo que será vendido.



	NIC 2	NIC 16	NIC 40	NIF 5
Definición	Destinados para la venta o para el uso como materias primas	Destinados a la producción o al suministro de bienes y servicios	Mantenido como un activo por derecho en uso para la obtención de rentas o apropiaciones de capital	De estar disponible para su venta inmediata, la cual debe ser altamente probable
Medición Inicial	Al Costo	Precio de Adquisición (+) Erogaciones como activo apto. (+) Estimación del costo de desmantelamiento	Precio de Adquisición (+) Erogaciones como activo apto.	El menor entre el valor en libros (según la NIF aplicable) y el VR menos el CV
Medición Posterior	<ul style="list-style-type: none"> • PEPS Promedio Ponderado Identificación específica El menor entre el costo y el VNR	Modelo del costo: (+) Costo (-) Depreciación Acumulada (-) Deterioro Acumulado Modelo del revaluado (con el VR). Por medio de la reexpresión o eliminación	Modelo del costo: (+) Costo (-) Depreciación Acumulada (-) Deterioro Acumulado Modelo del VR	Reconocer una pérdida por deterioro hasta que el valor en libros sea igual al VR menos CV, y una ganancia ante incrementos del valor sin superar la pérdida reconocida
Efectos	En caso de existir pérdidas de valor, se disminuirá el costo hasta ser igual al VNR	<ul style="list-style-type: none"> • Costo: se reconoce la depreciación y el deterioro al resultado Revaluado: las ganancias se reconocen en el ORI. Las pérdidas se reconocen en el resultado	Costo: se reconocen la depreciación y el deterioro al resultado VR: las ganancias y pérdidas se reconocen en el resultado	Se reconocen pérdidas por deterioro Se reconocen ganancias hasta revertir las pérdidas reconocidas No se deprecia el activo

$VNR = \text{Valor neto de realización} = \text{Precio de Venta (PV)} - \text{Costo de Ventas (CV)}$
 $VR = \text{Valor Razonable}$

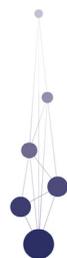
Con base en lo anterior se puede observar que, con cada norma contable, la medición de los activos es diferente, por lo que para un mismo activo se tendrán diferentes mediciones, dependiendo el uso que se le destine al mismo. A causa de esto, se reduce la comparabilidad de los estados financieros de diferentes empresas y las administraciones pueden realizar *earnings managements*. Además de las diversas clasificaciones que puede tener un activo, las normas permiten la elección de políticas contables para el tratamiento de la medición posterior.

Cuando se clasifica el activo como inventario, se encuentra que los cambios en el Valor Neto de Realización (en adelante, VNR) impactarán el resultado y, por ello, se debe evaluar el VRN en cada periodo, de forma que el costo debe ser igual al él. A su vez, se podrá tratar la edificación mediante la NIC 2, si la entidad se dedica a la venta de edificaciones en su ciclo normal de operación (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2001).

Además, en la NIIF 5 se reconocen activos corrientes previamente reconocidos mediante otras normativas, como, por ejemplo, mediante la NIC 16. Se deben reconocer las pérdidas por deterioro hasta que el valor del activo sea igual al valor razonable menos los costos de venta. De igual forma, se podrá reconocer el incremento de valor sin superar la pérdida reconocida previamente (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2006).

Respecto a la NIC 16, la medición posterior permite dos modelos de medición, por lo que la entidad podrá elegir si utiliza el modelo del costo o de revaluación. Si la entidad opta por llevar la propiedad, planta y equipo (en adelante, PPyE) por el modelo del costo, deberá reconocer la depreciación en el resultado y deberá realizar la evaluación del deterioro siempre que haya indicios de él, según lo estipulado en la NIC 36 (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2001).

Por otro lado, si la entidad hace uso del modelo del revaluado para las PPyE, deberá evaluar frecuentemente el valor razonable, y deberá ajustar el importe en libros, optando por el modelo de eliminación o de re-expresión para el tratamiento de la depreciación acumulada. Si se obtiene un incremento como consecuencia de la revaluación, se deberá llevar el superávit del valor al ORI, a menos que sea una reversión de un decremento reconocido anteriormente, en cuyo caso se llevará al resultado del periodo. No obstante, cuando se produzca una reducción en el importe en libros, se



llevará al resultado, a menos que exista un saldo acreedor en el superávit, en tal caso se reconocerá en el ORI (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2001).

Por otro lado, si se clasifica la edificación como propiedad de inversión, se podrá elegir el modelo del costo o el de valor razonable, como política contable. Con el modelo del costo, el activo se medirá por su costo menos depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro. Estos dos últimos conceptos se reconocerán en el resultado. El valor razonable debe ser medido según lo establecido en la NIIF 13, y todos los cambios de valor del activo se verán reflejados en el resultado (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2000).

Ejemplo de los earnings managements, originado por las diversas clasificaciones de las edificaciones

Para ejemplificar cómo se vería afectado el resultado y la estructura financiera, se procederá a presentar un ejemplo en el que se maneja una misma estructura inicial, con la diferencia de que un mismo activo, que será una edificación, recibirá una clasificación diferente. Se aclara que el presente ejemplo es solo demostrativo, y se simplifica la realidad de aplicación de las normas, ya que se supondrá que un mismo activo puede tener varios usos, pero al aplicar NIIF la entidad debe tener presente a qué se dedica para poder elegir qué norma se puede aplicar.

Se tomará como base que la compañía BTZ, dedicada a la comercialización de mesas, tiene la siguiente estructura financiera inicial, en la cual no variará el componente del pasivo, ni el del capital social. Además, cada análisis tendrá los mismos costos e ingresos de venta y una tasa impositiva del 14 %.

Activos		1000
Bancos	700	
Inventario-mesas	300	
Pasivo	400	400
Patrimonio		600
Capital Social	600	

Fuente: Elaboración propia.

Para el ejemplo, se supondrá que la compañía va a adquirir un edificio el 1 de enero del año 20x3 por un valor de \$310; y que se realizó un desembolso de \$15 por concepto de arreglos locativos y \$5 por concepto de papeles de notaría.

Para realizar la clasificación del activo según las normas seleccionadas, se seguirán los siguientes supuestos en forma excluyente:

NIC 2: La entidad también se dedica a la venta de edificaciones.

NIC 16: Si la empresa como política contable elige el modelo del costo, maneja un método de depreciación por línea recta, la vida útil de la edificación es de 10 años y su valor residual es del 10 % sobre el costo.

Si la entidad lleva su PPyE por el modelo del revaluado, se guiará por las condiciones del mercado para determinar el valor razonable, y aplicará el modelo de re-expresión.

NIC 40: La entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable.

NIIF 5: En el año 20x3, la entidad clasificará la edificación como PPyE, y lo medirá según lo estipulado en la NIC 16. Sin embargo, para el 28 de febrero del año 20x3, se iniciará un plan de venta y se tendrá el activo listo para su disposición, por lo que la misma será altamente probable. No obstante, para el año 20x4, no logrará vender la propiedad, por lo que deberá reclasificar la edificación y de nuevo tratarla según la NIC 16.

Adicionalmente, se deberá tener en cuenta que:

- Para el presente ejemplo, no se toman en cuenta los impuestos diferidos, pues es un ejercicio de acercamiento inicial para visibilizar las diferencias que se pueden presentar dentro del marco de las NIIF.
- A mitad del año 20x5, se presentan indicios de deterioro, por lo que se debe realizar la evaluación de deterioro, siguiendo lo estipulado en la NIC 36.
- A mitad del año 20x5, se vende la edificación.
- El valor razonable y los costos de ventas estimados para los años 20x3, 20x4 y 20x5 son los siguientes:

	28/02/20X3	31/12/20X3	31/12/20X4	31/06/20X5
VR*	370	385	360	320
CV**	47	50	40	45
VNR***	323	335	320	275
Valor de Uso			290	260
Importe recuperable			320	275

* Valor Razonable | ** Costos estimados de Venta | *** Valor Neto de Realización



Teniendo en cuenta los datos mencionados anteriormente, se concluye que se obtuvieron los tres estados de resultados y estados de situación financiera que aparecen a continuación:

Para el año 20x3 se evidencia que, el resultado se ve afectado según las diversas clasificaciones que se le pueden dar a las edificaciones (ver Tabla 4). Si se reconocen como inventario, no habrá ningún ingreso ni gasto por reconocer por tenencia del activo, lo que lleva a que el resultado del ejercicio no se vea afectado por las variaciones del activo, a menos que se presenten gastos por deterioro del valor que se presenta cuando el costo es inferior al Valor Neto Realizable.

No obstante, si se reconoce el activo como una PPyE, se tendrán que reconocer los gastos de depreciación que disminuirán la utilidad del ejercicio, tanto por modelo del costo como del revaluado. No obstante, si la entidad elige el modelo del revaluado, y en el periodo hay una revaluación al alza, el valor de los activos aumentará y se verá un aumento en la estructura financiera a través de las cuentas del ORI que ajustan los saldos de la PPyE.

Si la entidad mantiene el activo como una propiedad de inversión, el aumento en el valor razonable incrementará el valor de los activos, a la vez que impactará el resultado con una ganancia por cambio en el valor del activo.

Por otro lado, si la entidad aplica la NIIF 5, no reconocerá gastos por depreciación una vez clasificada la edificación como Activo No Corriente Mantenido para la Venta (en adelante, ANCMV), por lo que su utilidad se incrementará en el periodo que se decida iniciar un plan de ventas para la edificación.

Para el segundo periodo (Tabla 5), se supuso que el valor de mercado del activo disminuyó, por lo que, según la NIC 2 y la NIC 40, se deberá reconocer un gasto por deterioro y pérdida por tenencia de activos respectivamente. Sin embargo, la utilidad no se ve afectada de forma significativa por esta devaluación. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que, si se clasifica el activo como PPyE, empleando el modelo del revaluado y la nueva depreciación revaluada, al momento de tomar el mismo valor razonable y revaluar el activo (debido a la depreciación su valor), este no presenta pérdidas, sino superávits en el ORI, por lo que vuelve a aumentar el valor del activo y la estructura financiera.

Se puede ver con el modelo de los ANCMV que, si no se puede vender la edificación, se debe reconocer toda la depreciación faltante por el tiempo que no estaba clasificada como PPyE más el tiempo del periodo actual. Lo anterior refleja que, aunque la estructura financiera vuelva a ser la misma que según el modelo del costo de PPyE, toda esa depreciación faltante recae en una fuerte disminución del resultado del ejercicio.

31/12/20X3					
	NIC 2	NIC 16		NIC 40	NIIF 5
ESTADO DE RESULTADOS		COSTO	REVALUADO	VR	
Ingresos-mesas	400	400	400	400	400
Ingresos-edificio	0	0	0	0	0
Costo de ventas-mesas	100	100	100	100	100
Costo de ventas-edificio	0	0	0	0	0
Utilidad Bruta	300	300	300	300	300
Gasto por deterioro	0	0	0	0	0
Gasto por depreciación	0	-30	-30	0	-2
Ganancia/Pérdida por tenencia de activos	0	0	0	55	0
Ganancia/Pérdida por venta de edificio	0	0	0	0	0
Utilidad Operacional	300	270	270	355	298
Impuestos (14%)	42	38	38	50	42
Utilidad Neta	258	232	232	305	256
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
ACTIVOS	1258	1232	1317	1305	1256
Bancos	733	732	732	720	728
Inventario-Mesas	200	200	200	200	200
Edificación	325	300	385	385	
Costo de adquisición	325	330	423	0	0
Depreciación acumulada	0	-30	-38	0	0
Deterioro. Valor	0	0	0	0	0
ANCMV	0	0	0	0	328
PASIVOS	400	400	400	400	400
PATRIMONIO	858	832	917	905	856
Capital Social	600	600	600	600	600
Utilidades Acumuladas	0	0	0	0	0
Resultado del Ejercicio	258	232	232	305	256
Ori	0	0	85	0	0
Patrimonio+Pasivo	1258	1232	1317	1305	1256



31/12/20X4					
	NIC 2	NIC 16		NIC 40	NIIF 5
ESTADO DE RESULTADOS		COSTO	REVALUADO	VR	
Ingresos-mesas	500	500	500	500	500
Ingresos-edificio	0	0	0	0	0
Costo de ventas-mesas	150	150	150	150	150
Costo de ventas-edificio	0	0	0	0	0
Utilidad Bruta	350	350	350	350	350
Gasto por deterioro	-5	0	0	0	0
Gasto por depreciación	0	-30	-38	0	-57
Ganancia/Pérdida por tenencia de activos	0	0	0	-25	0
Ganancia/Pérdida por venta de edificio	0	0	0	0	0
Utilidad Operacional	345	320	312	325	293
Impuestos (14%)	48	45	44	46	41
Utilidad Neta	297	275	268	280	252
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
ACTIVOS	1555	1508	1598	1585	1508
Bancos	1185	1187	1188	1175	1187
Inventario-Mesas	50	50	50	50	50
Edificación	320	271	360	360	271
Costo de adquisición	325	330	439	0	271
Depreciación acumulada	0	-59	-79	0	0
Deterioro. Valor	-5	0	0	0	0
ANCMV	0	0	0	0	0
PASIVOS	400	400	400	400	400
PATRIMONIO	1155	1108	1198	1185	1108
Capital Social	600	600	600	600	600
Utilidades Acumuladas	258	232	232	305	256
Resultado del Ejercicio	297	275	268	280	252
Ori	0	0	98	0	0
Patrimonio+Pasivo	1555	1508	1598	1585	1508

Fuente: Elaboración propia.

Para el año 20x5 (Tabla 6), frente al modelo de inventario, al momento de evaluar el deterioro del valor, se halla que este existe en gran medida e impacta el resultado. Del mismo modo, ocurre con el modelo del revaluado, que presenta deterioro debido a los aumentos constantes de los valores razonables. Lo mismo ocurre con el modelo del valor razonable, que evidencia pérdidas por tenencia en los activos.

Con la venta de la edificación, el modelo de inventarios reconoce el activo como ingresos y costos de venta que mejoran la utilidad bruta. A su vez, el modelo del costo, por no tomar los valores de mercado, logra reconocer una ganancia y mejorar el resultado. No obstante, el modelo del revaluado no logra obtener una ganancia significativa y el modelo del valor razonable presenta pérdidas. Los dos últimos modelos presentan las utilidades más bajas en comparación a los modelos de inventarios y del costo para la mitad del año 20x5.

01/07/20X5					
	NIC 2	NIC 16		NIC 40	NIIF 5
ESTADO DE RESULTADOS		COSTO	REVALUADO	VR	
Ingresos-mesas	100	100	100	100	100
Ingresos-edificio	310			0	0
Costo de ventas-mesas	30	30	30	30	30
Costo de ventas-edificio	275		0	0	\$ -
Utilidad Bruta	105	70	70	70	70
Gasto por deterioro	-45	0	0	0	0
Gasto por depreciación		-15	-20	0	-\$ 14,9
Ganancia/pérdida por tenencia de activos	0	0	0	-40	0
Ganancia/Pérdida por venta de edificio	0	54	35	-10	\$ 54
Utilidad Operacional	60	109	85	20	109
Impuestos (14%)	8	15	12	3	15
Utilidad Neta	52	94	73	17	94



	NIC 2	NIC 16		NIC 40	NIIF 5
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
ACTIVOS	1606	1602	1616	1602	1602
Bancos	1586	1582	1596	1582	\$ 1.582
Inventario-Mesas	20	20	20	20	20
Edificación	0	0	0	0	0
Costo de adquisición	0	0	0	0	\$ -
Depreciación acumulada	0	0	0	0	\$ -
Deterioro. Valor	0		0	0	\$ -
ANCMV					
PASIVOS	400	400	400	400	400
PATRIMONIO	1206	1202	1216	1202	1202
Capital Social	600	600	600	600	600
Utilidades Acumuladas	555	508	501	585	507,92
Resultado del Ejercicio	52	94	115	17	94
Ori	0	0	0	0	0
Patrimonio+Pasivo	1606	1602	1616	1602	1602

I Conclusiones y discusiones futuras

A partir del análisis realizado, se puede evidenciar que el modelo que presenta mayor inclinación por inflar o deflactar los valores tanto del resultado como de la estructura financiera es el modelo del valor revaluado de la NIC 16. Esto se debe a que este modelo, independientemente de reconocer los gastos por depreciación periodo a periodo (que en un principio pueden disminuir su resultado del ejercicio), al seguir los valores razonables dictaminados por el mercado a través de la NIIF 13 de la medición al valor razonable, va a tener una tendencia a inflar o deflactar los valores. Lo anterior se logra a través de los ajustes hechos por las partidas del ORI que corrigen los saldos de los activos a valores del mercado. Esto puede ser una forma que los gerentes pueden emplear para enviar una señal al mercado sobre el estado de la organización en función de los valores razonables, que puede ser al alza o a la baja.

Además, se puede evidenciar lo propuesto por Sunder (2005) acerca de la ley de la conservación del ingreso. Pues, a pesar de que con el tratamiento contable permitido por la NIC 16 según el método del revaluado, la NIC 40 o la NIIF 5, se obtienen utilidades altas en el corto plazo, pero en el largo plazo la entidad verá afectado su resultado de forma negativa si no hay otras fluctuaciones que afectan la medición del activo y las utilidades de la entidad.

También se puede observar que, con la aplicación de la NIIF 5, si la entidad tenía un edificio clasificado como PPyE, deberá dejar de reconocer depreciación durante el periodo de máximo un año, cuando espere realizar la venta. Sin embargo, en caso de que la transacción no sea efectiva, la entidad deberá volver a clasificar la propiedad, reconocer la depreciación del año en curso y aquella que no se reconoció por tener el activo en otra clasificación. Esto le permitirá a la entidad, en palabras de Sunder (2005), “tomar un gran baño”.

Con respecto a la NIC 2 y NIC 16 por modelo costo, sus modelos de medición son más conservadores al momento de reconocer utilidades en el resultado. Esto no permite ampliar en gran proporción la estructura financiera, pero garantiza protección ante las volatilidades de los valores de mercado. Así, la empresa puede presentar estados financieros que tienen un menor riesgo de generar distorsiones en la presentación de la información financiera. De este modo se evidencia que, aunque se puedan elegir diferentes clasificaciones y modelos contables para alterar los ingresos (*earnings managements*), en el largo plazo la ley de conservación del ingreso el resultado mostrará los distintos impactos en el largo plazo.

Finalmente, se reconocen las limitaciones del presente ejercicio teórico, por lo que se plantea como una actividad futura el desarrollo de estudios con base en casos de empresas reales que permitan identificar cómo se evidencia la problemática de los *earning managements*, especialmente en un contexto como el colombiano. Además, se plantea, para evaluaciones futuras, hacer una revisión sobre cómo surgen los *earnings managements* y en qué casos se presentan en las diferentes escalas encontradas en la revisión teórica.



| **Referencias**

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

(2000). *NIC 40 Propiedad de inversión*. IFRS Foundation.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2001).

NIC 16 Propiedad, planta y equipo. IFRS Foundation.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

(2001). *NIC 2 Inventarios*. IFRS Foundation.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2006).

NIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y otras operaciones descontinuadas. IFRS Foundation.

Healy, P. M., & Wahlen, J. (1998). A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 1-36.

Hui-Sung, K. (2014). The relationships between IFRS, earnings losses threshold and earnings management. IFRS Foundation. *Journal of Chinese Economic and Business Studies*, 12(1), 81-98. DOI: 10.2139/ssrn.156445

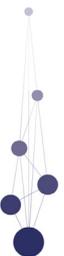
International Accounting Standards Board. (2018).

Marco Conceptual para la Información financiera. <https://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-organismos-internacionales/enmiendas-iasb-emitidas-en-2018/5-e-marco-conceptual-de-las-niif-fundamentos-conc>

Lee, T. A. (2006). *Financial Reporting & Corporate Governance*. Wiley.

Miková, T. (2014). Is earnings management affected by international financial reporting standards? *Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics & Administration*, 31, 16-24.

- Monterrey Mayoral, J.** (1998). Un recorrido por la contabilidad positiva. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 27(95), 427-467. <http://www.jstor.org/stable/42782140>
- Ronen, J., & Yaari, V.** (2008). *Earnings Management*. Springer.
- Solá, J.** (2019). Evaluación literaria sobre contabilidad creativa aplicada a las NIIF. *Podium*, 35, 23-42. DOI: 10.31095/podium.2019.35.2
- Sunder, S.** (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Unibiblos.
- Ugrin, J. C., Mason, T. W., & Emley, A.** (2017). Culture's consequence: The relationship between income-increasing earnings management and IAS/IFRS adoption across cultures. *Advances in Accounting*, 37(C), 140-151.



CONTABILIDAD AMBIENTAL
EN LA MEDICIÓN DE
LA CALIDAD DEL AGUA;
NECESIDAD DE UNA
TRANSFORMACIÓN
EPISTEMOLÓGICA



Juan Camilo Serna Hernández¹

Resumen

El objetivo del presente texto es identificar los posibles lineamientos del desarrollo en materia de contabilidad ambiental, a través de la transformación epistemológica de las bases contables con un enfoque ambiental, a fin de crear conocimiento, teorías, conceptos, técnicas y prácticas propias de esta nueva rama de la disciplina. Esto se logra por medio de la recolección bibliográfica que sirve de base teórica para identificar los principales aspectos y lineamientos del tema en cuestión. De igual forma, se tiene como objetivo poner en evidencia la inclinación del proceso contable para la creación de información financiera, dejando de lado aspectos ambientales. A la vez, se resalta la preocupación de la sociedad por los impactos ambientales generados por las actividades económicas de las empresas, y que esto debería suponer una base de la contabilidad social y su derivación en la contabilidad ambiental. El texto toma como ejemplo los recursos hídricos, para mostrar la complejidad de medición de un solo aspecto de este recurso, como su calidad, y que contablemente se puede representar esta información de forma cualitativa y cuantitativa. Esto permite indagar y cuestionar los orígenes de las bases contables, tanto de su teoría como de su práctica desde la epistemología para la generación de conocimiento propio de la contabilidad ambiental. Se concluye así que hay una prevalencia de la contabilidad financiera sobre las otras ramas, como la ambiental, pero se resalta el potencial de la última para la investigación y desarrollo de nuevos marcos teóricos propios de la contabilidad que permitan mediciones de un tipo diferente, como la medición de la calidad del agua y su impacto tanto ambiental como económico.

PALABRAS CLAVE

Contabilidad ambiental
Proceso contable
Epistemología
Recursos hídricos

1 Estudiante de Contaduría Pública. Universidad Nacional de Colombia. jsernah@unal.edu.co

I Introducción

El objetivo del presente ensayo es identificar los principales aspectos de la valoración contable, a través del proceso contable, y su aplicación dentro de la contabilidad ambiental. Esto con la finalidad de reconocer metodologías desde la práctica contable en conjunto con otras disciplinas para la valoración tanto cualitativa como cuantitativa de recursos naturales, específicamente el agua, ya que la medición de “la calidad del agua [...] es esencial para garantizar la salud pública, la protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible” (Urseler *et al.*, p. 303). Dado que es un recurso fundamental para la vida y la actividad humana, su calidad puede verse afectada por una gran variedad de factores, algunos humanos. La contabilidad de la calidad del agua implica la medición, el análisis y el seguimiento de los indicadores de la calidad del agua a lo largo del tiempo. Además, llevando a cabo esta medición se pueden detectar problemas y, por ende, aplicar medidas preventivas para mitigar su impacto ambiental y económico.

Para lograr lo planteado, este ensayo se divide en cinco partes. Inicialmente, se hará un acercamiento a los orígenes y planteamientos que dan forma a la contabilidad ambiental, para posteriormente evidenciar su relación con el proceso contable, que en su mayoría es netamente financiero. Esto permite identificar las falencias del método y la necesidad de uno propio para la materia ambiental de la contabilidad.

En un segundo momento, se indaga acerca la medición de la calidad del agua desde la ciencia en general para identificar las principales características que componen este recurso natural, mostrar la importancia de la complejidad de su función y de los métodos de medición de calidad del agua, para poder indagar sobre una posible interpretación contable de esta información. Con las bases anteriores, en un tercer momento, se procede a la revisión de información relacionada a la valoración tanto cualitativa como cuantitativa del agua, específicamente de su calidad, dando relevancia principalmente a las propuestas ya establecidas sobre la generación de asientos contables propios, no solo de la calidad del agua, sino también de la contabilidad ambiental.

A partir de la información recolectada, se procede, en cuarto lugar, a una indagación epistemológica de la contabilidad, con el objetivo de repensar el origen de sus conceptos, teorías y técnicas para darles un enfoque ambiental. Con esto, se espera formular un posible lineamiento del desarrollo en materia de contabilidad ambiental, considerando la situación actual de los individuos, su organización y su interacción

con el medioambiente dentro de la sociedad contemporánea, que tiene problemas ambientales evidentes. Finalmente, se presenta una conclusión.

I **Contabilidad Ambiental y el Proceso Contable**

El medio ambiente siempre ha estado presente como factor principal de todo tipo de vida. No obstante, en las últimas décadas se ha presentado una preocupación por su cuidado, a causa del exponencial desarrollo de la humanidad en distintas áreas, que ha causado gran impacto y daño a los ecosistemas, aunque los problemas ambientales no son propios de la sociedad contemporánea, ya que incluso las civilizaciones antiguas afrontaron con estas (Von Bischhoffshausen, 2016). Por esta razón, se han venido implementando acuerdos en contra del cambio climático, a favor de la protección de la fauna y flora, en pro de reducción de la huella de carbono, entre otros aspectos importantes para el bienestar del ambiente.

En otras disciplinas, se ha procurado el estudio del medio ambiente el impacto de los humanos en él, con la finalidad de determinar medidas que faciliten el desarrollo humano sin afectar los ecosistemas, la diversidad y la vida que nos rodea. Las ciencias económicas no son la excepción, ya que, desde el consumo, la escasez, la pobreza se ven inmersas en el estudio del impacto medio ambiental y social. Las organizaciones, por su parte, generan el mayor impacto a través de sus actividades económicas. Es en este punto que la contabilidad asume un papel importante por medio del estudio de la empresa, pues la información que genera es importante para el análisis ambiental.

Antes de hablar plenamente de la contabilidad ambiental, es necesario comprender que su origen no se remonta a bases meramente contables, sino que surge de las preocupaciones sociales por el ambiente, a la par que surgen conceptos nuevos como el de sostenibilidad y el de sustentabilidad, o incluso con la declaración del Día de la Tierra en 1970 (Von Bischhoffshausen, 2016). Esto marca una transición, no solo a nivel global, sino también en la disciplina contable, debido a que esta nueva terminología y preocupaciones globales, poco a poco, se van manifestando dentro de las organizaciones, formando así, una nueva rama de la contabilidad. Ya en la década de los 80, exactamente en 1981 el economista Peter Wood, planteó el término de contabilidad medioambiental para referirse a las cuentas del impacto ambiental que deberían incluir las organizaciones (Germain, 2019).



De igual forma, también se han planteado varias teorías que son fundamento para el concepto de la contabilidad ambiental, como la teoría de la utilidad. Esta se basa en la responsabilidad de las empresas de informar a la sociedad sobre las actividades que afecten la toma de decisiones de los usuarios individuales en un mercado de capitales. A partir de esto, podría sostenerse que la información medioambiental debería ser tenida en cuenta al implicar cambios en la valorización de activos de las empresas (Díaz Inchicaqui, 2003). Según Díaz Inchicaqui (2003), la responsabilidad social de las empresas, tema que empezó a tomar fuerza en el siglo XX, fue de vital importancia para el desarrollo contable, no solo en áreas financieras, sino también en aspectos como la contabilidad social, ya que las empresas poco a poco fueron reconociendo su papel dentro de la sociedad, que no solo se limita a la creación de bienes y servicios. Esto permitió construir bases para la generación de información no financiera sobre las empresas que pudiera influir en las cuestiones relacionadas con los empleados, la sociedad en general, el medio ambiente y otros aspectos de carácter ético. Ahora bien, teniendo en cuenta lo mencionado, se puede decir que, en su mayoría, la contabilidad ambiental genera información no financiera, al analizar los aspectos de las actividades económicas de las empresas que influyen directamente sobre el medio ambiente y sus componentes.

Aunque la mayoría de la información proporcionada por la contabilidad ambiental se puede categorizar como no financiera, también tiene su componente cuantitativo, debido a que incorpora avances en esta materia que buscan la identificación de costos ambientales y su posible reducción, como bien lo menciona Von Bischhffshausen (2016). Este autor no solo identifica la reducción de estos costos ambientales, sino también el aprovechamiento de estos por medio de la generación de ingresos con la venta de desechos, subproductos, entre otros. A nivel financiero, esto podría afectar el proceso de asignación del precio del producto, pues aprovechar los desechos podría significar una ventaja competitiva, al tiempo que se mejora el desempeño ambiental de la organización y se aumenta el beneficio humano.

En conexión con esto, es importante mencionar el proceso o método contable, el mismo que se ha manejado en la rama financiera de la disciplina, pero ahora aplicado en el ámbito ambiental. Es de suma relevancia preguntarse si se puede trabajar de la misma manera el reconocimiento, la medición, valoración y posterior revelación de recursos ambientales, y si el origen del trabajo está en el hecho económico del recurso ambiental o del impacto que se genera. Adicionalmente, conviene indagar si este

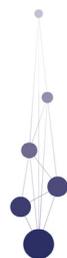
impacto se puede representar monetariamente o es una conjunción de lo cualitativo y cuantitativo. Esto, con el objetivo de no solo representarlo en una unidad de medida para los informes financieros, sino también de una forma descriptiva que facilite la comprensión de las dimensiones del impacto ambiental que se genera por parte de dicho hecho ambiental reconocido contablemente.

Como es sabido, el método de la contabilidad financiera se basa en la identificación del hecho económico, su reconocimiento, medición, representación y revelación, procedimientos estandarizados por las Normas Internacionales de Información Financiera y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El método contable consiste, por tanto, en un conjunto de postulados y premisas subsidiarios que permiten someter a observación la realidad económica, y expresar en un lenguaje convenido los aspectos cualitativos y cuantitativos de dicha observación, conforme a unas reglas que garantizan un determinado grado de objetividad. (Cañibano, 2001, p. 53)

No obstante, esto nos lleva al análisis del método contable en la información ambiental. Nos lleva, en concreto, a preguntar si esta surge a partir de un hecho económico, o más bien, si los impactos ambientales se pueden considerar en sí hechos económicos. Claramente, como lo menciona Cañibano (2001), el método contable permite someter a observación la realidad económica y, evidentemente, cuando se trata de impactos ambientales, estos afectan considerablemente la realidad económica no solo de las empresas, sino también de la sociedad en general, por lo cual su cuantificación no es tan sencilla como la compra o venta de activos a valor razonable.

A pesar de que el origen de la contabilidad ambiental viene de una ramificación de la contabilidad social causada por las preocupaciones sociales sobre el impacto ambiental que generan las empresas, el desarrollo que ha tenido el aspecto ambiental en las organizaciones es netamente financiero por el afán de incluir datos en los informes contables parametrizados económicamente. Esto es contraproducente ya que son estas mismas concepciones financieras las que han generado los problemas ambientales (Gómez, 2009). De la misma forma, como lo indica Gray (1999) citado por Gómez (2009) el espectro medioambiental está siendo comprendido por las empresas desde el enfoque financiero, que busca la reducción de los costos ambientales, más allá de la preocupación social. Esto lleva la contabilidad ambiental o verde a asumir perspectivas de la contabilidad financiera, con la implementación de contabilidad de



costos ambientales, contabilidad financiera ambiental. Esto que ocurre también puede notarse en aspectos de auditoría medioambiental o pólizas por riesgos ambientales.

Esto último deja claro el objetivo por excelencia de las empresas: maximizar su valor. Por consiguiente, se da la monetización de lo ambiental, haciendo del medio ambiente un negocio. Por ende, es necesaria la implementación de nuevas metodologías, técnicas y herramientas propias de la contabilidad ambiental, en conjunto con otras áreas, para lograr una efectiva valoración de los recursos ambientales y el daño generado a ellos. Estos métodos deben trascender el componente financiero para representar realmente su significado y materialidad social y medioambiental.

Al igual que en las distintas ramificaciones que ha tenido la contabilidad en las últimas décadas, es imperativa la implementación de marcos teóricos que sirvan como guía no solo para el estudio de la contabilidad ambiental, sino también para la creación de un proceso contable ambiental que facilite el reconocimiento, medición, valoración y revelación de asientos contables de los recursos ambientales y su impacto. Dichos marcos ya han comenzado a ser estudiados, como bien lo muestran Mejía, Montes y Mora (2011) citados por Rodríguez Jiménez (2011). Ellos han desarrollado una estructura conceptual de un modelo alternativo para la contabilidad ambiental, contrario al implementado internacionalmente por el IASB. En dicho modelo se discuten componentes conceptuales, técnicos, contextuales, de reconocimiento y valoración de aspectos medioambientales, al igual que la instauración de asientos contables de activos, pasivos, capitales, y costos y gastos ambientales.

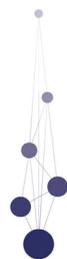
Teniendo en cuenta la existencia de desarrollos teóricos y técnicos en la modelación de un método contable para la contabilidad ambiental, se podrían efectuar análisis y aplicaciones de estos para la valoración de recursos naturales como el agua con su inherente calidad, su rol dentro de las empresas y la sociedad, y la materialidad que representa su identificación, medición y valoración para una posterior revelación. Sin embargo, la especialidad de la profesión contable no abarca procedimientos que faciliten determinar la calidad del agua. Por esta razón, es necesario recurrir a otros conocimientos que faciliten los datos e información que serán interpretados para ejecutar un proceso contable alternativo en la medición del agua.

I **Medición de la calidad del agua**

Los procesos para la medición de la calidad de los recursos hídricos se componen de técnicas físicas, químicas y biológicas que determinan los componentes de la fuente, y su clasificación como potable o no potable. Para determinar la calidad del agua se deben identificar los posibles contaminantes que ella posee para su posterior medición. Dichos contaminantes pueden pertenecer a distintas categorías, como la de contaminantes disueltos y la de los sólidos suspendidos. Los últimos corresponden a partículas visibles, mientras que los primeros constituyen partículas que no se pueden ver y su proceso de remoción requiere de otros procesos complejos. La calidad del agua determinar por medio de su nivel de pH, la suma de sólidos totales, tanto disueltos como suspendidos en el agua, la conductividad, que hace referencia a la conducción de energía por los iones, y, por último, a través de la medición de la contaminación microbiana del agua (es decir, de los organismos que tienen la capacidad de reproducirse y de los organismos que no) (Lenntech, 2022).

En cuanto a la medición de la calidad del agua por medio del pH, se tiene un rango entre 0 y 14, en el que 7 es la puntuación neutra, es decir, es idónea para que una fuente de agua sea considerada como pura. Esto, sin embargo, no siempre tiene que cumplirse ya que dependiendo de los organismos que se encuentren en la fuente el agua puede ser más ácida o básica; no obstante, un pH neutro es el óptimo cuando se habla de agua para consumo humano (Water Boards California, s.f. a). La escala de pH es un rango de fácil comprensión que permitiría la evaluación cuantitativa y cualitativa de la calidad del agua para efectos contables.

La determinación de la suma de sólidos totales en el agua es más compleja pues se divide en componentes visibles en el agua y en componentes disueltos., el principal método para determinar la cantidad de los sólidos totales visibles o en suspensión (TSS) en el agua es por medio de la filtración del recurso hídrico. Cuando esto se hace, las partículas retenidas en el filtro proporcionan un peso seco real de los sólidos en suspensión que permite su análisis y la posterior determinación de la calidad del agua. No obstante, este proceso siempre debe ir acompañado por la identificación de los sólidos totales disueltos (TDS) que se refieren a cualquier sustancia disuelta en el agua. Para este procedimiento la unidad de medida es mg/L y sus máximos aceptables dependen de las condiciones de la muestra de agua.



Ahora bien, como se mencionó, la calidad del agua también se puede evaluar a partir de su conductividad. Esto es posible debido a la salinidad del agua que mide la cantidad de sales disueltas en el agua. La unidad de medida de la conductividad del agua son los siemens por centímetro (S/cm), y dependiendo del ecosistema y región del agua los niveles varían para considerarse como aceptables (Water Boards California, s.f. b).

Es importante mencionar, por un lado, que los procedimientos mencionados no son los únicos que permiten la medición de la calidad del agua. Por otro lado, es frecuente que se usen en conjunto. Además, la elección de procedimientos concretos depende del objetivo de la búsqueda. En todo caso, es claro que ellos pueden servir como base para la medición contable de los recursos hídricos y para darles materialidad no solo económica, sino también social y medioambiental.

En el caso colombiano, a través de la Resolución 2115 de 2007, se regulan los parámetros para determinar la calidad del agua de acuerdo con algunos de los procedimientos mencionados. Por ejemplo, el pH debe estar entre 6,5 y 9; para la conductividad se establece un límite de hasta 1000 micro siemens/cm, que variarán a los promedios y mapa de riesgos de cada zona. En relación con el tema de los sólidos, se establecen, desde el artículo 5 hasta el artículo 9 de dicha resolución, las características químicas mínimas requeridas tanto en los sólidos visibles como en los disueltos, y su límite en mg/L en el agua. De igual forma, todo el capítulo III está dedicado a las características microbiológicas del agua y sus respectivos parámetros de potabilidad. También se mencionan características físicas de color aparente, olor, sabor y turbiedad para la valoración de la calidad del agua.

Valoración cualitativa y cuantitativa de la calidad del agua

A continuación, y tomando como base lo mencionado en cuestiones de contabilidad ambiental y los aspectos tanto físicos como químicos que determinan la calidad del agua, se procede a establecer parámetros que faciliten la valoración cualitativa y cuantitativa de la calidad del agua para efectos contables. En primer lugar, normalmente se hablaría de una clasificación de la cuenta, como activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo y gasto, dependiendo de su naturaleza. No obstante, la complejidad de los recursos hídricos trasciende la simplicidad de asignarlos como débitos o créditos,

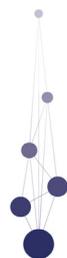
ya que la naturaleza del agua es fluida y adaptarse a su recipiente. Lo mismo aplica a la hora de analizarlos contablemente.

Para dicho efecto sería pertinente establecer cuentas propias para la clasificación del agua, como sostiene el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica para el Agua de las Naciones Unidas (2012), que plantea el marco conceptual y técnico para la valoración y clasificación de los recursos hídricos. Dicho marco cuenta con cuentas de flujos, cuentas de activos de recursos hídricos, cuentas de emisiones en el agua, cuentas de gastos, cuentas de impuestos, gastos y derechos sobre el agua, entre otros, además de cuentas de calidad del agua.

Como se ha mencionado, la calidad del agua está determinada por factores físicos y químicos, los cuales son considerados en el sistema planteado por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas (2012). Este no solo tiene en cuenta dichos factores, sino que también los distintos usos del agua, como agua potable, para recreación, para riego, para industria, para ganadería y agricultura, entre otros. Así mismo, considera su potencial para la generación de energía hidroeléctrica.

Cualitativamente, el agua, específicamente los ríos, son analizados en una matriz de 3 por 3, considerando las condiciones generales, los contaminantes sintéticos específicos y los contaminantes no sintéticos específicos, aspectos evaluados según el estado del agua en muy bueno, bueno y moderado. Si se determina que no puede ser clasificada en ninguno de los estados mencionados, se considera como deficiente o malo. Esta metodología permite evaluar las características tanto físicas como químicas del agua, lo que permite establecer una escala de calificación descriptiva del recurso hídrico, y su categorización dentro de sus respectivos grupos.

Las cuentas de calidad del agua que plantea el sistema mencionado tienen como unidad de medida las unidades físicas en giga litros, que muestran de forma numérica la cantidad de recurso hídrico contenido por cada categoría evaluada. Esta información, empero, se puede volver a categorizar dependiendo de la clase y el origen del agua, ya sea dulce, salina, salobre, marginal, etc. Posteriormente, la cuantificación por unidades físicas del agua, con su respectiva categorización cualitativa, facilita la asignación de valores dependiendo de su potencial de uso. En este punto se puede notar la complejidad que requiere la asignación de valores para el agua de forma descriptiva y numérica, e incluso su asignación económica en los contextos sociales, lo que lleva a considerar el agua como derecho o como bien económico, aunque esto es otra discusión.



Los recursos hídricos han sido de vital importancia para la vida de todos los seres y ecosistemas; por ende, su valoración es compleja. De igual forma, es importante reconocer la dualidad inherente de su naturaleza, pues los datos cualitativos y cuantitativos van de la mano a la hora de referirse a la valoración de su calidad. Por consiguiente, y ya centrados en un campo teórico contable, es relevante considerar la conceptualización de fundamentos y principios que han regido la disciplina, en concordancia con el surgimiento de nuevos paradigmas y cuestiones como la contabilidad ambiental y su análisis en los problemas medioambientales que carecen de bases contables para su identificación, medición, valoración, reconocimiento y revelación.

Transformación epistemológica de la contabilidad

Al hablar de la transformación epistemológica de la contabilidad, en primera instancia, no se hace referencia a la eliminación de los fundamentos, bases, conceptos, términos y principios que la teoría y práctica contable han desarrollado durante tanto tiempo. Por el contrario, se sugiere la adaptación o, como se menciona, la transformación de estos desde un enfoque epistemológico que sirva para trazar posibles lineamientos para el desarrollo en materia ambiental y para la valoración de recursos naturales como el agua.

Para poder establecer dicha transformación se debe hacer un breve recuento de la epistemología contable, considerando los aspectos más relevantes de su historia y el origen del conocimiento que brinda comprensión a los paradigmas de la teoría contable. La contabilidad, al igual que otras áreas del conocimiento, surgen a partir de una necesidad. La contabilidad de la necesidad de contar y anotar, actividad desarrollada conforme surgían nuevos paradigmas como la propiedad, el comercio e incluso literatura en materia contable, como la publicación de Luca Pacioli, quien publicó un documento con las prácticas contables comerciales, para así documentar las bases de la partida doble. El mecanicismo de Newton y el positivismo de Comte también contribuyen al desarrollo del pensamiento contable a través de la comprensión del funcionamiento del mundo, sus leyes y principios (Casal & Vioria, 2007).

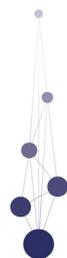
Como lo mencionan Mejía, Montilla & Montes (2005) citados por Mejía-Soto & Sánchez-Cabrera (2020), una de las corrientes que tuvo gran influencia en el desarrollo de la epistemología contable en el siglo XX fue la inspirada por Karl Popper. Él

dio relevancia a la inducción y el racionalismo crítico en método científico y puso a prueba la validez de las teorías científicas. Este inductivismo u observación puede ser implementado para la identificación de las principales características que dan origen a los hechos económicos. En un entorno ambiental, sirve para identificar el origen del impacto ambiental y sus características, e incluso puede ser usado para la identificación de las características de la calidad del agua, pues permite un proceso de observación a partir del cual se formulan premisas que se evalúan.

El desarrollo epistemológico de la contabilidad sugiere el enfrentamiento de diferentes corrientes, con el objetivo de contrastar ideas y dar surgimiento a teorías contables y, por ende, a conocimientos para la interpretación de la realidad. A lo largo de la historia de la teoría contable han sido varios los paradigmas que se han confrontado para dar explicación a distintos fenómenos de la realidad con enfoques sociales, conductuales, macroeconómicos, pragmáticos, entre otros (Montes Salazar *et al.*, 2006), Esto facilitó la instauración de los conocimientos, prácticas y técnicas contables que hoy en día son fundamentales en el desarrollo de la disciplina y la profesión.

No obstante, dicho desarrollo epistemológico ha mantenido un enfoque meramente financiero, dificultando la aplicación de los conceptos, teorías, paradigmas, y demás para la interpretación de las nuevas ramas de la contabilidad, como la ambiental. Es necesario realizar reflexiones y observaciones de origen epistemológico en pro de identificar los posibles lineamientos para el avance en materia ambiental, la generación de conocimiento propio de teoría contable ambiental.

La epistemología de la contabilidad ambiental, al igual que las problemáticas que caracterizan esta área de la disciplina, se puede manifestar desde la realidad de la sociedad contemporánea y las medidas que esta aplica para enfrentar los problemas propios del impacto ambiental, teniendo en cuenta los enfoques sociales y conductuales que se ven inmersos en esta dinámica. Con esto no se pretende obviar la existencia de los problemas ambientales pasados; por el contrario, es necesaria la comprensión de dichos contextos para identificar las repercusiones en la actualidad. Sin embargo, dados los distintos avances científicos de la actualidad, es relevante considerar su respectiva influencia y relación con el ámbito contable, para el desarrollo de conceptualización apropiada a los paradigmas de la contabilidad ambiental, hipótesis y teorías de carácter alternativo, que no solo tengan un enfoque del pasado, sino también uno actual que considere cómo los individuos interactúan hoy con su ambiente.



I **Conclusiones**

La contabilidad ambiental ha sobrevivido a pesar de tener que desarrollarse con un modelo netamente financiero, ya que las bases instauradas en la disciplina contable fueron y son creadas para la generación de información en su mayoría financiera y la para la toma de decisiones de esta índole. Sin embargo, la contabilidad ambiental tiene el potencial de convertirse en una rama fuerte de la ciencia contable, debido a la importancia que poco a poco adquiere no solo entre los individuos, sino también entre las empresas, las cuales juegan un papel importante en el desarrollo de las sociedades y, por ende, también tienen una responsabilidad social de los impactos que con sus actividades puedan generar. La contabilidad ambiental no es solo la inclusión de cuentas ambientales sobre las acciones de las empresas, sino que es la manifestación de una verdadera preocupación por el medio ambiente y también un mecanismo de control al daño ambiental.

Por medio de la contabilidad ambiental, se puede llegar a lograr grandes avances en materia contable en relación con técnicas, teorías y herramientas para la instauración de un método contable propio y adecuado para los asientos contables medioambientales. La contabilidad ambiental como conocimiento para la medición cualitativa y cuantitativa de los recursos, en este caso hídricos, genera un debate y plantea variedad de incógnitas acerca del tratamiento contable que deben tener los recursos naturales en general, debido a que su gran complejidad representa, más que un problema, un reto para los profesionales tanto prácticos como teóricos de la disciplina.

Por último, para lograr este cambio en el proceso contable, sus técnicas, conceptos y demás, es necesario pensar desde la epistemología los orígenes de la disciplina y enfocarlos a la reconceptualización de la teoría contable y sus prácticas para la generación de conocimiento propio de la contabilidad ambiental, ya que las bases actuales no son suficientes para la adaptación de modelos y sistemas que se adhieran a las necesidades del espectro ambiental. De igual forma, es fundamental comprender que la sociedad contemporánea juega un papel importante para el desarrollo de esta transformación epistemológica, al contener las características principales de los individuos y organizaciones actuales, así como los avances necesarios en distintas áreas y ciencias que faciliten una transdisciplinariedad que comprenda el desarrollo de nuevo conocimiento, una nueva disciplina adaptada a las condiciones de la sociedad, las organizaciones y la situación medioambiental actual.

I Referencias

- Cañibano Calvo, L.** (2001). *Teoría actual de la contabilidad*. Segunda edición. Ediciones ICE.
- Casal, R., & Viloria, N.** (2007). La Ciencia Contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. *Actualidad Contable Faces*, 10(15), 19-28. <https://www.redalyc.org/pdf/257/25701503.pdf>
- Departamentos de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas-División de Estadística,** (2012). Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica para el Agua SCAE-Agua. https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/Seriesf_100s.pdf
- Díaz Inchicaqui, M. N.** (2003). La contabilidad social-origen y paradigmas. *Quipukamayoc*, 10(19), 31-42. DOI: 10.15381/quipu.v10i19.5513
- Germain, P. A.** (2019). RESPONSABILIDAD SOCIAL EN EL SECTOR PÚBLICO [Tesis de doctorado, Universidad Nacional de Tucumán]. Repositorio Institucional Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Tucumán.
- Mejía-Soto, E., & Sánchez-Cabrera, S. A.** (2020). Epistemología contable: una aproximación a la influencia de la corriente tradicional. *Libre Empresa*, 17(2), 3. DOI: 10.18041/1657-2815/libreempresa.2020v17n2.8005
- Montes Salazar, C., Mejía, E., & Valencia Salazar, J. J.** (2006). *Paradigmas en Contabilidad*. Artes Gráficas. www.academia.edu/25668302/Paradigmas_en_Contabilidad
- Resolución 2115 de 2007** [Ministerio de la Protección Social, Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial]. Por medio de la cual se señalan características, instrumentos básicos y frecuencias del sistema de control y vigilancia para la calidad del



agua para consumo humano. https://scj.gov.co/sites/default/files/marco-legal/Res_2115_de_2007.pdf

Rodríguez Jiménez, D. F. (2011). Formulación de una estructura teórica para la contabilidad ambiental. *Libre empresa*, 8(2), 101-120. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/libreempresa/article/view/3006>

Urseler, N., Bachetti, R., Biolé, F., Morgante, V., Agostini, E. & Morgante, C. (2022). Calidad y usos del agua subterránea en tambos de la cuenca lechera de Villa María, Argentina. En M. O. Cejas & J. N. Gonella (Comps.). *Contaminación Atmosférica e Hídrica en Argentina* (tomo VI, primera edición, pp.295-305). edUTecNe.

Villegas Gómez, M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. (Una síntesis de su evolución). *Contaduría Universidad de Antioquia*, (54), 55-78. DOI: 10.17533/udea.rc.7963

Von Bischhoffshausen, W. (2016). UNA VISIÓN GENERAL DE LA CONTABILIDAD DOI: 10.17533/udea.rc.25519

Water Boards California. (2022a). *Folleto Informativo Conductividad Eléctrica/Salinidad*. waterboards.ca.gov. https://www.waterboards.ca.gov/water_issues/programs/swamp/docs/cwt/guidance/313osp.pdf

Water Boards California. (2022b). *Folleto Informativo pH*. waterboards.ca.gov. https://www.waterboards.ca.gov/water_issues/programs/swamp/docs/cwt/guidance/314osp.pdf



UNA MIRADA GENERAL
A LA IMPORTANCIA DEL
ESCEPTICISMO PROFESIONAL
EN LA AUDITORÍA FINANCIERA



Carlos Alberto Sánchez Torres¹

Resumen

Este ensayo busca mostrar la importancia del escepticismo profesional en la auditoría financiera, campo en el que los análisis psicológicos y sociales que afectan al auditor tienen gran relevancia al estudiar el impacto que pueden tener sobre el éxito de un trabajo de aseguramiento. Se resalta que falta investigación sistemática que ayude a la construcción de mecanismos y herramientas que puedan mitigar estas problemáticas. La falta de estos análisis repercute en golpes a la sociedad haciendo que la confianza en las instituciones se quiebre.

PALABRAS CLAVE

Escepticismo profesional
NIA
Ética profesional

¹ Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Nacional de Colombia. caasanchezto@unal.edu.co

I Introducción

La auditoría de estados financieros tiene un papel preponderante en la sociedad actual puesto que es garante de la transparencia de las empresas y permite que los usuarios de la información financiera tomen sus decisiones. Sin embargo, para que la ejecución de la auditoría cumpla con su función es necesario que el profesional tenga una actitud crítica. A esto se le denomina escepticismo profesional.

Hay varios factores que afectan al escepticismo profesional, dentro de los que se encuentran aspectos que tienen que ver con la psicología. Por ejemplo, el narcisismo, tanto por parte del auditor como por parte del gerente de la empresa auditada, influyen en la actitud escéptica del profesional (Johnson *et al.*, 2021). También la afinidad entre los gerentes y los auditores influye en la independencia que tiene el profesional de la auditoría y puede hacer que el escepticismo profesional disminuya (Martínov-Bennie *et al.*, 2011). Esto podría llevar a un desmesurado entorno de credulidad (Espinosa Díaz *et al.*, 2020).

Dada la importancia que tiene para la sociedad la transparencia de las organizaciones y el poco interés que tienen sus gerentes en actuar de manera debida (que puede ocasionar crisis tan fuertes como la del 2008), los Estados han respondido con normas que buscan dirigir el comportamiento de los auditores para que cumplan su función ante la sociedad (Kang *et al.*, 2015). Sin embargo, las grandes firmas de auditoría (*the big four*) han logrado crecer lo suficiente como para influir en las decisiones legislativas de los gobiernos. Esto se debe a que se sabe que los auditores deben buscar ser independientes de sus clientes, para poder causar un buen impacto con su ejercicio en la construcción de confianza social (Villacorta Hernández, 2014). Esto pone en riesgo los ingresos percibidos por estas firmas al ser menos atractivas para las gerencias de las empresas auditadas.

Asimismo, la ética es un tema de gran relevancia a la hora de lograr un ejercicio profesional completo. El concepto de ética enmarca no solo a los individuos responsables de la entidad a auditar, sino también a los responsables del trabajo de aseguramiento y la firma que lo ha delegado. La cultura de la organización (el entorno social mismo en el que se ve inmerso el negocio) de la que el gobierno público hace parte integral pues es a su vez parte del sistema económico, alienta o perjudica en buen prosequir de la sociedad.

El objetivo de este ensayo es mostrar que el concepto de escepticismo profesional (el cual para este texto se asume como la actitud crítica por parte del profesional que está ejecutando el encargo de aseguramiento, a fin poder recopilar la evidencia suficiente y adecuada que le permita formar una opinión objetiva sobre la idoneidad de los estados financieros conforme a las normas internacionales de auditoría financiera) abarca problemáticas que afectan el juicio del auditor, por lo que la investigación sistemática se hace necesaria para poder construir herramientas que mejoren el ejercicio profesional.

Después de esta breve introducción, se presenta la metodología y el desarrollo de la reflexión en cuanto a los aspectos psicológicos de la auditoría. A continuación, se hace una pequeña comparación con otras actividades que influyen la auditoría y el escepticismo profesional. Luego, antes de concluir, se presenta el contexto ético que enmarca la disciplina.

I **Metodología**

Este escrito es una revisión de literatura que fue construida por artículos que se obtuvieron de la base de datos EBSCO perteneciente a la Universidad Nacional de Colombia. El concepto que se introdujo en la búsqueda fue el de “escepticismo profesional”. Luego del primer filtro se decidió agregar a la ecuación de búsqueda el concepto de auditoría financiera en inglés: *Financial auditing*. Este último filtro produjo 50 artículos de los cuales, gracias a la lectura de su resumen o *abstract*, se seleccionaron los 22 artículos que se trabajan en este documento.

Lo que se busca en este texto es mostrar, de manera general, que el concepto de escepticismo profesional abarca mucho más de lo que se puede evidenciar en la lectura del código de ética de las normas internacionales de auditoría, puesto que afecta ramas del conocimiento como la psicología, el derecho, la sociología, la economía, la administración de empresas, entre otros campos. Algunos de estos no pueden ser aún nombrados, ya que, no ha habido una investigación sistemática que muestre todos los alcances del concepto. Después de la evaluación de los documentos, se tienen en cuenta los lineamientos que tiene el profesional contable en el ejercicio de la auditoría financiera. Esto permite reflexionar en torno a las dificultades que puede tener la profesión a la hora de rendir cuentas a la sociedad sobre las responsabilidades que aceptó a la hora de adoptar legislaciones impartidas desde el gobierno y por organi-



zaciones internacionales. Aunque esta contextualización no sea fácil, es importante entender a profundidad lo que dictan estos lineamientos en cada caso particular. Los auditores deben ellos mismos realizar esta labor pues, como ya se dijo, memorizar las normas no es suficiente y creer que lo es puede hacer que la profesión y la disciplina misma se vea inmiscuida en escándalos legales que atentan con las organizaciones.

I **Aspecto psicológico**

La psicología juega un papel fundamental a la hora de entender los resultados de una auditoría financiera puesto que es un ser humano el que cumple con la tarea. Para examinar este aspecto, se va a considerar el narcisismo, la formación de los auditores, la confianza entre el auditor y el cliente, y la simple humanidad.

En primer lugar, el narcisismo del profesional afecta el escepticismo profesional, tanto por parte del auditor como por parte del cliente. Los auditores con niveles altos de narcisismo son más propensos a tolerar riesgos del cliente, lo que promueve una auditoría con altas probabilidades de errores (riesgo de auditoría). (Johnson *et al.*, 2021). El narcisismo se entiende como una actitud que tienen las personas al ejercer sus funciones y pensar que no tienen por qué aceptar cuestionamientos de las demás partes involucradas.

En segundo lugar, entra a colación la formación de los auditores y su experiencia profesional. Esto incluye no solamente los conocimientos del auditor, sino también las relaciones personales que se estrechan en la construcción de la carrera profesional del individuo. Las puertas giratorias (pasar de un cargo de auditor a un cargo administrativo en la organización auditada) afectan el trabajo del auditor, su independencia y, por ende, su escepticismo profesional. Para hacer frente a este problema, las instituciones han respondido con legislación estatal. Según el estudio realizado por los investigadores Martinov-Bennie *et al.* (2011), es poco probable que un auditor acepte un tratamiento contable agresivo por parte del cliente en relación con la afinidad que pueda tener el auditor con el cliente, por ejemplo, si el cliente antes también fue auditor. Esto se debe a que, después de Enron², legislaciones como la de Estados Unidos y

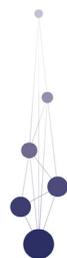
2 El caso Eron es uno de los escándalos corporativos más famosos de la historia de la contabilidad, pues una serie de eventos llevaron a la quiebra de la compañía estadounidense de energía Enron Corporation. La compañía, fundada en 1985 por Kenneth Lay, se transformó en un intermediario de contratos de productos y servicios derivados de la energía, aprovechando la desregulación del mercado de gas natural en los años 90 en EE.UU. Bajo el liderazgo de Jeffrey Skilling, quien se convirtió en el director de operaciones de Enron, la compañía empezó a generar enormes ganancias con sus operaciones de trading; pero también, a ocultar miles de millones de dólares en deudas y pérdidas mediante el uso de

Australia implementaron controles a los auditores, que, a causa de ellas, han tenido que asumir una mayor responsabilidad de sus acciones.

A la hora de realizar su trabajo, un auditor se encuentra con la responsabilidad legal y su reputación depende del buen uso del escepticismo profesional que se deriva de su independencia (Espinosa Díaz *et al.*, 2020). A esto cabe añadir que las auditorías son más rigurosas cuando se siguen las normas internacionales de auditoría. Por su parte, los comités de auditoría son afectados por el control que se comienza a ejercer sobre su trabajo después de la promulgación de legislaciones como la ley Sarbanes Oxley y similares en varios lugares del mundo, como Australia y la Unión Europea, las cuales sugieren mejores resultados en las auditorías; aunque no se puede decir que ocurriría lo mismo con otros países, puesto que faltan estudios sobre este tema (Kang *et al.*, 2015). Según el estudio realizado por Ju-Kang Yoon, Andrew J. Trotman y Ken T. Trotman, titulado *The effect of an Audit Judgment Rule on audit committee members professional skepticism: The case of accounting estimates*, se sugiere que después de la incorporación de normas más estrictas que evalúan el comportamiento de los auditores se percibe una afectación sobre el escepticismo profesional pues aumenta el nivel de calidad de la auditoría. Sin embargo, el control ejerce un efecto negativo al disminuir la innovación de los profesionales en sus procedimientos para lograr mejores niveles de razonabilidad ya que se emplean solamente los estándares que los reguladores consideran apropiados (Kang *et al.*, 2015).

La confianza, en tercer lugar, que existe entre un auditor y el cliente determina el nivel de escepticismo que va a tener el profesional. En este sentido, la dependencia que tiene el auditor con respecto a su cliente, a veces por motivos económicos, trunca el buen juicio del auditor. Este debe tener la capacidad de razonar desde sus conocimientos y su experiencia, y de considerar las normas internacionales de auditoría, para tomar la decisión correcta. Por esto, las normas por sí mismas no sustituyen el juicio profesional ya que no brindan un curso de acción exacto a seguir en cada evento particular que se presente dentro del trabajo pues el ambiente es complejo y está en permanente cambio. Esto pone al auditor en una posición de capacitación permanente para afrontar varios desafíos (Villacorta Hernández, 2014).

prácticas contables fraudulentas, entidades de propósito especial y reportes financieros engañosos. El director financiero Andrew Fastow y otros ejecutivos engañaron al consejo de administración y al comité de auditoría de Enron sobre los riesgos financieros que asumían y presionaron a la firma auditora Arthur Andersen para que ignorara los problemas. (Segal, 2023).



En relación con la confianza entre las partes afectadas, cabe mencionar que la mentalidad del auditor es tan sensible a diversos estímulos que la exposición, antes de iniciada la auditoría, sobre riesgo de fraude, en algún grupo de cuentas, afecta el escepticismo profesional ya que suele ocurrir que él termine dejando de lado las otras cuentas. Esto hace que sea posible para los gerentes aprovechar el sesgo para presentar información financiera más agresiva sin que llame la atención del auditor (Risanti *et al.*, 2021). No obstante, las investigaciones que se tienen sobre estos acontecimientos son escasas.

Un punto que falta tocar es la afiliación del profesional a una empresa auditora, donde el nivel de escepticismo que el auditor puede tener está influenciado por su autoestima. Esta es a su vez afectada por las evaluaciones de desempeño a las que son sometidos los auditores después de la ejecución de su labor (Blix *et al.*, 2021). Así, las evaluaciones terminan afectando el nivel de escepticismo indirectamente.

Para terminar este apartado, quiero mencionar que no es tarea fácil la de proporcionar calidad en la auditoría de estimaciones contables complejas, entre ellas el valor razonable. El auditor debe tener una capacidad mental que le permita pensar de forma holística, incorporando mecanismos mentales deliberados, que le permiten mejorar su razonamiento y, por ende, el nivel de calidad de la auditoría (Griffith *et al.*, 2015).

I *Importancia del escepticismo*

El escepticismo profesional es un concepto central en la práctica del auditor financiero, pues existe una alta correlación entre él y la detección del fraude. Gracias a él, el riesgo de auditoría disminuye y el control interno termina siendo relevado por él dado que tiene más eficacia en lo relacionado a este tema (Hamshari *et al.*, 2021), lo que quiere decir que permite un mejor desempeño de la organización (Espinoza Huere & Rivera y Caldas, 2018). Además, aunque la calidad de la educación, la experiencia profesional y la comprensión de los sistemas de información ayudan al auditor a ejercer un mejor trabajo, se puede notar que lo que realmente mejora el trabajo de la auditoría es el aumento del escepticismo profesional (Mubaki & O'Donnell, 2017).

Sin embargo, cuando se mira con un poco de atención salen a relucir problemáticas, como que los profesionales especializados tienen niveles muy bajos de escepticismo profesional, lo que aumenta el riesgo de tener errores en los estados financieros porque, en la auditoría, estos confían mucho en los estándares que han seguido

durante mucho tiempo. Esto pone de manifiesto la necesidad de que las firmas de auditoría lidien de una mejor manera con este tipo de comportamiento (Grenier, 2017). Sin embargo, las firmas están más interesadas en mantener sus clientes y no en mejorar sus encargos.

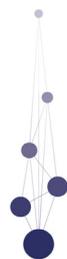
Aunado a lo anterior, la independencia que debe tener el auditor para desempeñar su trabajo con un alto nivel es trucaada por la influencia de las grandes firmas de auditoría en los gobiernos a fin de afectar las legislaciones de modo que puedan obtener más beneficios en el mercado. Esto, a su vez, afecta el escepticismo profesional del que depende la evaluación realizada por el auditor a las cuentas (Jizi *et al.*, 2016).

En Colombia, las normas han colmado de responsabilidades a los auditores y revisores fiscales, pero no han desarrollado el concepto de escepticismo profesional. Entonces, dado que el escepticismo profesional tiene sus limitaciones por no poder ser enseñado realmente y por estar, en consecuencia, más relacionado con la personalidad de los individuos, las firmas de auditoría deben responder con un proceso de selección enfocado en encontrar estas características particulares (Villacorta Hernández, 2014).

Ahora bien, en la actualidad (época de pandemia por causa del COVID-19) se han generado escenarios que obstaculizaron el trabajo del auditor desde puntos de vista antes no pensados. Por ejemplo, la comunicación entre los auditores y los clientes, actividad que va de la mano con el dictamen de los primeros, ha sido alterada y se ha vuelto virtual en gran medida. Esto influye en el nivel de escepticismo dado que este depende de aquellas conversaciones y, en esa medida, también se afectan las preguntas que guían la auditoría. Esta situación pone de manifiesto nuevos escenarios a evaluar para una nueva realidad post pandemia (Durkin *et al.*, 2021).

Ética en comparación con el escepticismo profesional

Una mentalidad acumuladora, como la que promueve el sistema capitalista actual, corrompe a las personas y, por ende, a las empresas. Lo ético queda a un lado, situación que la sociedad busca contrarrestar por medio de legislación, normas y auditores. Estos, en general, han mejorado su trabajo de auditoría después de los escándalos de auditoría que se han presentado porque su prestigio profesional ha quedado expuesto. Sin embargo, la artificialidad de las normas no les permite contener las estrategias innovadoras y fraudulentas que las corporaciones usan para poder seguir acumulan-



do. Por esto, el sentido mismo del escepticismo del profesional queda en tela de juicio dado que él puede ser cooptado por esta lógica de acumulación (Duska, 2005). Si esto ocurre, el escepticismo pierde su relevancia, puesto que al no existir ética profesional no existe alguna motivación de parte del auditor para realizar su trabajo en favor de la sociedad (Verwey & Asare, 2022)

El escepticismo profesional está ligado a la independencia del profesional a la hora de realizar el encargo de aseguramiento, ya que le permite cuestionar las aseveraciones propuestas por la gerencia en los estados financieros. Por tal motivo es de gran relevancia en el ejercicio profesional de la auditoría financiera (Risanti *et al.*, 2021). Por lo tanto, la ética es un tema que enmarca el concepto de escepticismo profesional, puesto que en un ambiente sin ella es poco probable que se llegue a pensar en tener una actitud escéptica que permita una ejecución adecuada del trabajo de aseguramiento y respuesta a las particularidades del fraude. Este es muy variable y rara vez se ejecuta igual, por lo cual cada forma de fraude sea un evento único (Verwey & Asare, 2022).

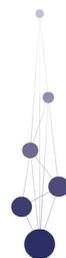
I Conclusiones

La pequeña revisión documental muestra que la forma como puede ser afectado el juicio de un profesional a la hora de realizar su encargo está ligada a temas que podrían suponerse muy distantes. Por ejemplo, el aspecto psicológico del individuo juega un papel importante y que las normas técnicas no tienen en cuenta. Por otro lado, el entramado institucional estatal puede ser afectado por organizaciones poderosas que pueden influir en la construcción de la normatividad, haciendo que le sea favorable para sus intereses. Esto deja a un lado que el propósito de la contabilidad es el de construir confianza en la sociedad. Surge entonces la ética como un concepto que cobra relevancia al mostrar que lo que realmente necesita un cambio de fondo es la forma como la sociedad se está construyendo y la importancia que se le está prestando a los valores que la conforman.

Este documento está concebido como una mirada general, muy somera, que busca impulsar al profesional contable a interpretar de una manera más holística lo que implica la profesión. Es una invitación a reconocer que la contabilidad es más extensa de lo que se puede aprender en las aulas de clase, es más un comportamiento y una concepción del servicio que se presta a la sociedad y de la importancia del mismo.

I Referencias

- Blix, L. H., Chui, L. C., Pike, B. J., & Robinson, S. N.** (2021). Improving auditor performance evaluations: The impact on self-esteem, professional skepticism, and quality. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 32(4), 84-98. DOI: 10.1002/jcaf.22512
- Correa Neira, A.** (2018). Experiencia y escepticismo profesional de auditores en Bogotá. [Tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia]. Repositorio de la Universidad Nacional de Colombia. <https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/69213/52331252.2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Deliu, D.** (2020). Elevating Professional Reasoning in Auditing. Psycho-Professional Factors Affecting Auditor's Professional Judgement and Skepticism. *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, 2020, 1-17. DOI:10.5171/2020.804680
- Durkin, M. P., Jollineau, S. J., Durkin, & Lyon, S. C.** (2021). Sounds Good to Me: How Communication Mode and Priming Affect Auditor Performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(1), 1-17. DOI: 10.2308/AJPT-19-038
- Duska, R.** (2005). The Good Auditor - Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical *Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle*. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 17-59. DOI: 10.1007/s10551-004-3818-1
- Espinosa Díaz, Y. S., Revelo Mantilla, J. T., & Ballesteros Sarabia, V. M.** (2020). Nociones del escepticismo profesional del Contador Público en ejercicio de las auditorías: una perspectiva teórica. *Tendencias*, 21(2), 266-282. DOI: 10.22267/rtend.202102.150



- Espinoza Huere, F., & Rivera y Caldas, A.** (2018). Escepticismo y la auditoría financiera. *Investigación Valdizana*, 12(3), 153-156. DOI: 10.33554/riv.12.3.150
- Grenier, J. H.** (2017). Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 241-256. DOI: 10.1007/s10551-016-3155-1
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D.** (2015). Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77. DOI: 10.1111/1475-679X.12066
- Hamshari, Y. N., Ali, H. Y., & Alqam, M.** (2021). The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(2), 105-117. DOI: 10.36941/ajis-2021-0042
- Jizi, M., Nehme, R., & Elhout, R.** (2016). Fraud: Auditor' responsibility or organizational culture. *International Social Science Journal*, 66(4), 221-222, 241-255. DOI: 10.1111/issj.12128
- Johnson, E. N., Lowe, D. J., & Reckers, P.** (2021). The influence of auditor narcissism and moral disengagement on risk assessments of a narcissistic client CFO. *Journal of Account. Public Policy*, 40(4). DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2021.106826
- Kang, Y. J., Trotman, A. J., & Trotman, K. T.** (2015). The effect of an Audit Judgment Rule on audit committee members' professional skepticism: The case of accounting estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 59-76. DOI: 10.1016/j.aos.2015.03.001

Martinov-Bennie, N., Cohen, J., & Simnett, R.

(2011). Impact of the CFO's affiliation on auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 26(8), 656-671. DOI: 10.1108/02686901111161322

Mubaki, G., & O'Donnell, E. (2017). Effect of fraud risk assessments on auditor skepticism: Unintended consequences on evidence evaluation. *International Journal of Auditing*, 22(1), 55-64. DOI: 10.1111/ijau.12104

Parluhutan, C. A., Ermawati, E., & Widyastuti, S. (2022). The influence of auditor ethics, auditor motivation, locus of control on audit quality: Role of professional skepticism. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1), 267-275. DOI: 10.13189/ujaf.2022.100127

Risanti, T. P., Aswar, K., Jumansyah, J., & Wirman, W. (2021). Determinants influencing the audit quality: Empirical evidence from Indonesia. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(6), 1265-1272. DOI: 10.13189/ujaf.2021.090606

Segal, T. (2023, abril 5). Enron Scandal: The Fall of a Wall Street Darling. En Investopedia. <https://www.investopedia.com/updates/enron-scandal-summary/>

Solichin, M., Sanusi, Z. M., Johari, R. J., Gunarsih, T., & Shafie, N. A. (2022). Analysis of Audit Competencies and Internal Control on Detecting Potential Fraud Occurrences. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1), 171-180. DOI: 10.13189/ujaf.2022.100118

Verwey, I. G., & Asare, S. K. (2022). The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 381-395. DOI: 10.1007/s10551-020-04718-8



Villacorta Hernández, M. Á. (2014). Abandono legislativo del objetivo de alcanzar la independencia en la auditoría de cuentas. *Cuadernos de contabilidad*, 15(37), 215-237. DOI: 10.11144/Javeriana.cc15-37.alod

Wedemeyer, P. D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality - A practitioner's perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 320-333. DOI: 10.1057/jdg.2010.19





ACCOUNTEE vol. 3 n°1

Revista de investigación contable interdisciplinaria

Se terminó de diseñar en el mes de septiembre de 2023,
150 años después de la primera crisis económica internacional
de la deuda externa: «Pánico de 1873».

Se usaron las familias tipográficas

The Mix

ITC Stone Sans Std



accountee