

# La Junta



REVISTA DE INNOVACIÓN E INVESTIGACIÓN CONTABLE

vol. 02 / n° 02 / DICIEMBRE 2019



JUNTA DE DECANOS DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DEL PERÚ

AUDITORÍA  
CONTABILIDAD  
EDUCACIÓN  
ÉTICA PROFESIONAL  
TRIBUTACIÓN



# La Junta

REVISTA DE INNOVACIÓN E INVESTIGACIÓN CONTABLE

Volumen 2, número 2, diciembre de 2019

## email:

juntadecanos@jdccpp.org.pe

## Website:

www.jdccpp.org.pe

## Dirección postal

Jirón Emilio Althaus N° 374 - Lince

Lima - Perú

Código postal: 15046

Teléfono: +511 761- 0332

## DIRECTORIO

### Juan Javier León García

Presidente de la Junta de Decanos de Colegios de

Contadores Públicos del Perú

Facultad de Contabilidad

Universidad Nacional del Centro del Perú

jleon@uncp.edu.pe

### Oscar Alfredo Díaz Becerra

Director

Departamento Académico de Ciencias Contables

Pontificia Universidad Católica del Perú

odiaz@pucp.edu.pe

### Lorenza Morales Alvarado

Editora

Facultad de Ciencias de la Empresa

Universidad Continental

lmorales.ngc@gmail.com

## CONSEJO DIRECTIVO DE LA JUNTA DE DECANOS DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DEL PERÚ

(Periodo 2019)

### Juan Javier León García

Presidente

### Nery Porcel Guzmán

Vicepresidenta

### Werner Giuliano Diaz Yalta

Director Secretario

### Gladys Paco Soto

Directora Tesorera

### Máximo Alcides Medina Ortega

Director Vocal

## COMITÉ EDITORIAL NACIONAL

### Carlos Pastor Carrasco

Facultad de Ciencias Contables

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

cpastorc@gmail.com

### Elsa Esther Choy Zevallos

Facultad de Ciencias Contables

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

eschoyz@outlook.com

### Juana García Bayona

Departamento Académico de Ciencias Contables

Pontificia Universidad Católica del Perú

jurogaba@yahoo.com

### Leopoldo Sánchez Castaños

Departamento Académico de Ciencias Contables

Pontificia Universidad Católica del Perú

lsanchezc1955@gmail.com

## COMITÉ EDITORIAL INTERNACIONAL

### Berta Silva Palavecinos

Escuela de Comercio

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso (Chile)

berta.silva@pucv.cl

### Enriqueta Mancilla Rendón

Facultad de Negocios

Universidad La Salle (México)

maenriqueta.mancilla@ulsa.mx

### Fernando de Almeida Santos

Departamento de Ciências Contábeis

Pontificia Universidade Católica de São Paulo (Brasil)

almeidasantos@pucsp.br

### Graciela Scavonne

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de Buenos Aires (Argentina)

gscavone@gmail.com

### Liliana Heredia Rodríguez

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Pontificia Universidad Javeriana de Cali (Colombia)

lilianaheredia@javerianacali.edu.co

### Rafael Molina Llopis

Departamento de Contabilidad

Universidad de Valencia (España)

Rafael.Molina@uv.es

Los artículos expresan opinión de sus autores y no comprometen la posición institucional de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú.



La Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, es una Institución de derecho público, siendo el máximo Organismo representativo de la profesión del Contador Público dentro del país y en el exterior, fue creada en noviembre de 1992, por Decreto Ley N° 25892 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 008-93-JUS.



## CONTENIDO

<b>Palabras del presidente</b>	<b>8</b>
<b>Palabras del director</b>	<b>10</b>
<b>Editorial</b>	<b>12</b>

### AUDITORÍA

Las competencias blandas y su incidencia en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción	<b>15</b>
---	-----------

**Raúl Oswaldo Chávez Manzanares, Mariela Susana Maquera Ticona**

Perfil y rol del auditor gubernamental en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú	<b>34</b>
--	-----------

**Uldarico Pillaca Esquivel**

### CONTABILIDAD

El valor de la información contable integrada para las PyMES argentinas	<b>47</b>
---	-----------

**Graciela Scavone, Verónica Sanabria, Lorenza Morales Alvarado**

### EDUCACIÓN

Relación entre la identidad profesional y el rendimiento académico de los alumnos de la especialidad de Administración (SENATI)	<b>66</b>
---	-----------

**Daysi Garcés Saavedra**

### ÉTICA PROFESIONAL

Reflexiones éticas en torno al profesional contable: de la guía preventiva a la sanción y mediciones obligadas	<b>87</b>
--	-----------

**Patricia Rita Llanos Ocampo**

### TRIBUTACIÓN

El rol del contador público frente a la aplicación de la Informática aplicada a la Tributación	<b>103</b>
--	------------

**Edith Pilar Quispe Espinoza**



Análisis del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes: servicios digitales, asistencia técnica y *know how* (periodo 2018-2019) **116**

**Jorge Enríquez Moreno, Ángela María Cobos Apaza**

Violación al debido procedimiento en la fiscalización parcial electrónica **141**

**Elard Jhonny Esquivel Aguilar**



## TABLE OF CONTENTS

<b>President's words</b>	<b>8</b>
<b>Words from the director</b>	<b>10</b>
<b>Editorial</b>	<b>12</b>
<b>AUDIT</b>	
Soft skills and their impact on the auditor's professional performance in the fight against acts of corruption	<b>15</b>
<b>Raúl Oswaldo Chávez Manzanares, Mariela Susana Maquera Ticona</b>	
Profile and role of the government auditor in the fight against corruption in the regional governments of Peru	<b>34</b>
<b>Uldarico Pillaca Esquivel</b>	
<b>ACCOUNTING</b>	
The value of integrated accounting information for argentinean SMEs	<b>47</b>
<b>Graciela Scavone, Verónica Sanabria, Lorenza Morales Alvarado</b>	
<b>EDUCATION</b>	
Relationship between professional identity and academic performance of students in the specialty of Administration (SENATI)	<b>66</b>
<b>Daysi Garcés Saavedra</b>	
<b>PROFESSIONAL ETHICS</b>	
Ethical reflections on the accounting professional: from the preventive guide to the penalty and mandatory measurements	<b>87</b>
<b>Patricia Rita Llanos Ocampo</b>	
<b>TAXATION</b>	
Computing applied to taxation as a function of the public accountant	<b>103</b>
<b>Edith Pilar Quispe Espinoza</b>	



Analysis of non-domiciled income tax in permanent establishments: digital services, technical assistance and *know-how* (period 2018-2019) **116**

**Jorge Enríquez Moreno, Ángela María Cobos Apaza**

Violation of due process in electronic partial inspection **141**

**Elard Jhonny Esquivel Aguilar**



## Palabras del presidente

El final de la gestión y del año 2019 se presenta como el espacio óptimo para la tercera edición de **LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable**, publicación académica orientada a la investigación en el ámbito de la Contabilidad y de disciplinas afines con marca Perú.

Nuestra intención es acercarnos a las 86 universidades peruanas que cuentan con facultades de Ciencias Contables con la finalidad de gestionar colaborativamente contenidos emitidos a través de nuestro gremio profesional a nivel mundial, es decir, de la Federación Internacional de Contabilidad, para que los estudiantes, futuros contadores, se relacionen con aquellos desde su etapa de formación académica. Tal es así que, a la fecha, la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú ha firmado dos convenios interinstitucionales, el primero con la Pontificia Universidad Católica del Perú y el segundo con la Universidad Peruana del Norte, considerando que las universidades guardan como fin supremo a la investigación, objetivo que intentamos fortalecer para el avance de nuestra profesión.

Desde luego, los contenidos de la revista ostentan una marca Perú, porque consideramos importante visibilizar el aporte de la investigación nacional a nivel global, en dependencia, claro está, del necesario cuestionamiento de toda generación del saber. Pese a ello, sabemos de antemano que **LA JUNTA** cumple con los requisitos de ser una valiosa publicación, ya que, reconociendo el constante proceso de digitalización del conocimiento, intenta disminuir la brecha digital de los profesionales e investigadores contables del Perú, así como sumarse a la apuesta de los colegios departamentales



de Junín, Cajamarca, San Martín, Piura, Loreto, Huánuco y Madre de Dios, primeras instituciones del gremio que invirtieron en el proceso de implantación de las firmas digitales con valor legal.

Asimismo, a nombre de la Junta, me parece necesario recordar una antigua fábula china de Mao Tse -Tung (1972), llamada “El Viejo Tonto que removi6 las montañas”. Según cuenta, hace mucho tiempo, en el norte de China, vivía un anciano conocido como el Viejo Tonto de las montañas del norte. Su casa miraba hacia el sur y, frente a ella, obstruyendo el paso, se alzaban dos grandes montañas: Taijang y Wangwu. Un día, el Viejo Tonto decidió llevar a sus hijos a remover con azadones las dos montañas. Otro anciano, conocido como el Viejo Sabio, los vio y, riéndose, les dijo: “¿Qué tontería! Es absolutamente imposible que ustedes, siendo tan pocos, logren remover montañas tan grandes”. El Viejo Tonto respondió: “Después de que yo muera, seguirán mis hijos; cuando ellos mueran, quedarán mis nietos; y, luego, sus hijos y los hijos de sus hijos, y así indefinidamente. Aunque son muy altas, estas montañas no crecen y con cada pedazo que les sacamos se hacen más pequeñas. ¿Por qué no vamos a poder removerlas?”. Después de refutar la err6nea idea del Viejo Sabio, siguió cavando día tras día, sin cejar en su decisión. Dios, conmovido, envió a la tierra dos ángeles, que se llevaron a cuestras ambas montañas. Hoy, también resguardan a la Junta dos grandes ángeles: uno se llama investigación científica y el otro, tecnología digital, ambos vigilantes del bien de nuestra profesión contable, temas eternos que también bendicen esta publicación y las que vendrán.

Con su apoyo, estamos seguros de que, pese a encontrarnos en la fase inicial del proceso de transformación digital asociado a la investigación científica, con gran convicción de consolidar y hacer más visible nuestra querida profesión contable, lograremos la innovación deseada.

Felices fiestas y un fuerte abrazo,

**Juan Javier León García**  
**Presidente de la Junta de Decanos**  
**de Colegios de Contadores Públicos del Perú**



## Palabras del director

Las acciones emprendidas por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, así como por varios de los Colegios de Contadores Públicos departamentales, en torno a la realización de eventos técnicos de la profesión contable y publicación de revistas periódicas, están sentando las bases para fortalecer la generación de espacios de discusión y nuevos conocimientos en nuestra disciplina, imprescindibles para recuperar el nivel que tuvo nuestra profesión en décadas pasadas.

Como se mencionó en la edición anterior, paralelamente, las universidades se enfrentan a un nuevo desafío, la obtención del grado de bachiller y título profesional mediante la realización de trabajos de investigación o sustentación de una tesis por parte de sus egresados, lo cual implica que los docentes se encuentren capacitados en técnicas y metodologías sobre la investigación científica y que hayan publicado artículos en revistas científicas arbitradas e indizadas en bases de datos internacionales. Solo así estarán en capacidad de poder asesorar y realizar el acompañamiento que requieren los estudiantes para desarrollar la competencia de investigación y arribar a buen puerto con la sustentación de su tesis para el título profesional.

En este sentido, el gremio contable debe estrechar sus vínculos con las universidades e implementar estrategias que permitan desarrollar la investigación entre los estudiantes y docentes universitarios, así como entre los profesionales que se dedican al ejercicio de la contabilidad en los sectores público y privado. Estas estrategias permitirían complementar la experiencia profesional con las metodologías pedagógicas, en beneficio de todos los actores involucrados.

Como parte de estas estrategias, en el presente año, el Comité Técnico Nacional Permanente de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú organizó dos importantes eventos con la participación de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y la Asociación Iberoamericana de Control de Gestión (AICOGestión), con el fin de estrechar vínculos con la academia e instituciones dedicadas al desarrollo de la investigación. Así, estos eventos iniciales deben establecer los cimientos para planificar un plan de corto y mediano plazo, que pueda replicarse en los colegios departamentales y universidades del interior del país, y que nos lleve a un trabajo conjunto, cuyo objetivo en común sea el fortalecimiento y reconocimiento de nuestra profesión en la sociedad.

Bajo esta misión, **LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable** debe consolidarse en un medio para difundir estas estrategias y acciones, siempre desde el espacio de debate y difusión de los trabajos de investigación, con un solo ganador: la comunidad contable.

**Oscar Alfredo Díaz Becerra**  
**Director**



## Editorial

**LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable**, promovida por el Comité de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú como una revista académica, se centra en tres pilares: promover, impulsar y difundir la producción de artículos sobre temas de actualidad de la Ciencia Contable y disciplinas afines.

Para este segundo número del presente año, los artículos fueron seleccionados por el Comité Editorial a fin de difundir y facilitar el acceso a nuevos saberes y/o soluciones a diferentes problemas de realidad actual en el ámbito empresarial. Así, su contenido ha sido clasificado en cinco secciones en función de los temas tratados por los autores en sus correspondientes artículos.

Por un lado, la primera sección Auditoría comprende dos artículos. El primero se relaciona a las competencias blandas del auditor en el ejercicio profesional. Para ello, parte de una metodología de análisis documentario y bibliográfico con el propósito de demostrar la necesidad de fortalecer dichas competencias en las instituciones universitarias y los colegios profesionales. Por su parte, el segundo artículo se centra en el análisis del perfil del auditor gubernamental y su accionar frente a la lucha contra la corrupción en los diferentes Gobiernos regionales del país, para lo cual emplea un método de investigación descriptivo-explicativo.

Luego, la segunda sección Contabilidad incluye un artículo descriptivo, focalizado en el análisis bibliográfico y documental de las diferentes empresas argentinas en torno a la importancia del uso de los reportes integrados en las PyMES. Parte de sus conclusiones radica en que las organizaciones deben garantizar la transparencia de la

información financiera y no financiera, mediante reportes integrados que permitirán una mayor exposición de los elementos sustentables que aplique la empresa frente a su entorno, acto de diferenciación frente a sus competidores.

Posteriormente, la tercera sección Educación presenta un artículo que busca determinar la relación entre la identidad profesional y el rendimiento académico de los estudiantes de la especialidad de Administración de SENATI. Para ello, se aplicó el método inductivo-analítico, con un diseño no experimental, que obtuvo como resultado la existencia de una relación significativa entre las variables señaladas.

Acto seguido, la cuarta sección Ética Profesional presenta un artículo de corte descriptivo documental, cuyo propósito es establecer una propuesta de medición y evaluación de la ética profesional. Entre sus conclusiones, se propone fomentar la cultura ética integralmente a través de las instituciones contables, gremiales y empresariales; fortalecer su enseñanza con la implementación de un sistema ético; y promover la investigación para modelar un sistema de medición ética.

Finalmente, la quinta sección Tributación comprende tres artículos. El primero parte de un enfoque descriptivo, cuyo propósito es analizar aspectos informáticos fundamentales en los entes recaudadores del tributo (SUNAT), que el contador debe concebir y aplicar para un mejor desempeño y aporte en la organización. Este concluye que el profesional contable debe conocer las competencias informáticas aplicadas a la tributación con el propósito de realizar una reingeniería en la empresa considerando la economía digital y el comercio electrónico centrados en la prevención tributaria electrónica. Por otra parte, el segundo artículo busca analizar el impuesto a la renta no domiciliado, focalizado en servicios digitales de caso, asistencia técnica y regalías, mediante un método descriptivo. Bajo este fin, se otorgan dos recomendaciones: optimizar el control que realiza la Administración Tributaria a los sectores económicos involucrados para aumentar la recaudación tributaria, y mejorar el análisis jurídico sobre el principio del debido proceso, que corresponde por derecho a todo contribuyente, en el ámbito de la notificación por buzón

electrónico y la ampliación de la fiscalización electrónica.

A nombre del Comité Editorial, expreso nuestro agradecimiento a todos aquellos que han contribuido a lograr que se publique esta edición con el objetivo de continuar con un espacio de discusión y de intercambio de ideas entre profesionales y docentes de la comunidad contable.

**Lorenza Morales Alvarado**  
**Editora**

## Las competencias blandas y su incidencia en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción

Raúl Oswaldo Chávez Manzanares<sup>1</sup>, Mariela Susana Maquera Ticona<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Asesor y consultor académico, Lima, Perú

<sup>2</sup>Auditora de la Contraloría General de la República, Lima, Perú

### Resumen

La presente investigación expone la importancia de las competencias blandas y su incidencia en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción. Se considera como contexto la falta de una capacitación en competencias blandas, criterios que fortalecen las capacidades del profesional contable y sus relaciones interpersonales desde un enfoque integral, en tanto su aplicación posibilitaría un desempeño eficiente y, a su vez, la prevención y detección de inconductas funcionales o actos de corrupción. Asimismo, se parte de un método de análisis documental y bibliográfico, con el objetivo de sustentar la necesidad de que las universidades y colegios profesionales fortalezcan las competencias blandas mediante talleres y capacitaciones.

*Palabras clave:* Competencias blandas, liderazgo, desempeño profesional del auditor, cualidades personales, actos de corrupción.

## Soft skills and their impact on the auditor's professional performance in the fight against acts of corruption

### Abstract

The present investigation exposes the importance of soft skills and their impact on the auditor's professional performance in the fight against acts of corruption. It is considered as context the lack of training in soft skills, criteria that strengthen the capabilities of the accounting professional and their interpersonal relationships from a comprehensive approach, while its application would enable efficient performance, and, in turn, the prevention and detection of functional misconduct or acts of

corruption. Likewise, it is based on a method of documentary and bibliographic analysis, with the objective of supporting the need for universities and professional associations to strengthen soft skills through workshops and training.

*Keywords:* **Soft skills, leadership, professional performance of the auditor, personal qualities, acts of corruption.**

## **Soft skills e seu impacto no desempenho profissional do auditor na luta contra atos de corrupção**

### **Resumo**

A presente investigação expõe a importância das habilidades sociais e seu impacto no desempenho profissional do auditor na luta contra atos de corrupção. Considera-se como contexto a falta de treinamento em soft skills, critérios que fortalecem as capacidades do profissional de contabilidade e suas relações interpessoais a partir de uma abordagem abrangente, enquanto sua aplicação possibilitaria um desempenho eficiente e, por sua vez, a prevenção e detecção de má conduta Funcionais ou atos de corrupção. Da mesma forma, baseia-se em um método de análise documental e bibliográfica, com o objetivo de apoiar a necessidade de universidades e associações profissionais fortalecerem as habilidades sociais por meio de oficinas e treinamento.

*Palavras-chave:* **Habilidades sociais, liderança, desempenho profissional do auditor, qualidades pessoais, atos de corrupção.**



## **1. Introducción**

Habitualmente, las universidades y los colegios profesionales se han orientado a capacitarnos en competencias técnicas; sin embargo, han relegado la realización de talleres y capacitaciones sobre las competencias blandas, aquellas que pueden lograr motivar, direccionar y mejorar los aspectos profesionales con el fin de alcanzar los objetivos trazados en un ambiente de cooperación y desarrollo profesional.

En la actualidad, es un reto de los líderes en auditoría contar con equipos de trabajo de alto desempeño, que se desenvuelvan en un ambiente de confianza y buena comunicación, a fin de un manejo óptimo de los posibles conflictos que podrían afectar el funcionamiento de la organización. Estos son inevitables, en tanto nos relacionamos con personas que presentan distintos intereses, principios y valores, puntos de vista, actitudes y emociones, que, muchas veces, desvían el camino hacia el objetivo a lograr. En esta línea, la consecuencia central de no controlar nuestras emociones se manifiesta en nuestra actividad diaria, así como en los productos y servicios que prestamos, dado que la irritación, pasividad, desconcentración, desmotivación y las actitudes negativas pueden crear discusiones con nuestro equipo de trabajo. Así, como se mencionó, si bien nuestra formación profesional enfatiza sobre la enseñanza de las competencias duras, es posible señalar que este mal manejo emocional responde a una falta de atención hacia nuestras competencias blandas, ideales para la mejora de nuestro desempeño profesional, y en específico, para la lucha contra los actos de corrupción, condicionados por autoridades, funcionarios y servidores públicos que operan desde una débil formación ética.

Dicho esto, los auditores debemos ser líderes con valores, contar con inteligencia emocional, ser creativos, y conservar un estado de tranquilidad y disposición inmediata para la acción positiva, frente a una era de caos existencial, globalización y estresante competitividad, en la que se manifiestan actitudes inadecuadas para trabajar y liderar en bienestar. Por ello, es muy importante que los auditores se fortalezcan en competencias blandas, tales como una correcta atención al cliente, el trabajo en equipo, la resolución de conflictos y el manejo del cambio organizacional.

## **2. Planteamiento del problema**

Uno de los principales problemas en torno a la capacitación en competencias blandas es identificar cómo su desarrollo incide directa y exponencialmente sobre el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción. En efecto, el éxito de una auditoría se debe a las competencias esenciales de un auditor, es decir, al conjunto de conocimientos técnicos que posee, así como a su propia experiencia y a las características personales que lo hacen proclive a dicho trabajo. Estas constituyen el elemento principal dentro de un proceso de auditoría, ya que, sobre este profesional, recaen todas las responsabilidades de dicho proceso, incluidas aquellas relacionadas al desempeño de la organización. En ese sentido, es recomendable fortalecer las competencias conductuales en los niveles de formación académica, complementaria y empírica.

En el caso peruano, la capacitación en competencias blandas presenta una complejidad particular, dado que no se encuentra implementada en el sistema educativo. Por el contrario, se pretende que estas se desarrollen a lo largo del tiempo a través de los desafíos diarios. Pese a ello, la coyuntura actual del mercado laboral, las exigencias de las nuevas tendencias contables y el proceso de globalización exigen al auditor que sea un profesional competente, con altos estándares de formación que le permitan afrontar los constantes y nuevos retos, sea mediante conocimientos técnicos como a partir de las competencias ya mencionadas. En este sentido, actualmente, el valor agregado que un profesional puede brindar a sus clientes es directamente proporcional a su manejo de las competencias blandas.

Ahora bien, como se mencionó, si muchos de los problemas actuales de nuestra profesión son derivados de la falta de competencia en habilidades blandas, esto genera, a su vez, una falta de compromiso y de responsabilidad. Por lo tanto, la enseñanza de tales competencias se conforma como una labor que debe ser impulsada por las universidades y colegios profesionales con el objetivo de instruir a profesionales íntegros que cuenten con todos los valores y principios, y cuyo alto perfil influya sobre el trabajo organizacional, pese a los desafíos de la globalización.

Respecto de este último punto, el mundo globalizado se presenta como un reto para el profesional contable cuando, tras intentar cumplir todas las tareas asignadas y conviviendo con constantes cambios normativos y tecnológicos, percibe la llegada del estrés laboral. Si bien este puede impulsarlo a seguir trabajando para cumplir sus metas, también causa daños en su salud física y emocional, tales como problemas cardíacos, digestivos, hormonales, sobrepeso, ataques de pánico, ansiedad generalizada, baja autoestima, explosiones coléricas y depresión. Uno de los síntomas principales de dicho estrés se presenta mediante el cansancio físico, seguido de los problemas de atención y concentración, irritabilidad, desmotivación, ansiedad, apetito en exceso y complicaciones para dormir, situaciones que, sin duda, afectan al rendimiento laboral. No obstante, es posible contrarrestar estos problemas a través del desarrollo de nuestras competencias blandas de flexibilidad y adaptabilidad, así como mediante el autoconocimiento, el autodomínio y la automotivación; el manejo de la ansiedad e irritabilidad en uno mismo; la realización de actividades físicas y de distracción para mejorar el ánimo, entre otros.

Dicho esto, bajo el entendimiento de que el problema de la corrupción latente ya se está presentando en las universidades y colegios profesionales, estas instituciones deben desarrollar estrategias diversificadas a fin de mejorar las competencias técnicas y conductuales de sus agremiados, y presentar proyectos para el cambio curricular en aras de mejorar el desempeño profesional y personal de los profesionales contables.

## **2.1. Formulación del problema**

### **2.1.1. Problema general**

¿De qué manera el desarrollo de las competencias blandas incide en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción?

### **2.1.2. Problemas específicos**

- ¿Cómo la enseñanza de competencias blandas incide en las cualidades personales y laborales del auditor en la lucha contra los actos de corrupción?
- ¿Cómo el liderazgo efectivo del auditor incide en la lucha contra los actos de corrupción?

## **3. Objetivos de la investigación**

### **3.1. Objetivo general**

Analizar de qué manera las competencias blandas inciden en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción

### **3.2. Objetivos específicos**

- Determinar en qué medida la enseñanza de las competencias blandas incide en las cualidades personales y laborales del auditor en la lucha contra los actos de corrupción
- Determinar en qué forma el liderazgo efectivo del auditor incide en la lucha contra los actos de corrupción

## **4. Justificación de la investigación**

La finalidad de la investigación es precisar si las competencias blandas influyen en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción, con el objetivo de contribuir a que el auditor sea un profesional de éxito, con valores y competencias técnicas y personales, necesarias para dirigir, delegar y comunicar adecuadamente las decisiones organizacionales, y para lograr un manejo transparente de los recursos y bienes públicos del Estado en beneficio de la ciudadanía.

Si bien tales competencias no se enseñan en los colegios y universidades, cada día son más requeridas por las empresas que han empezado a percibir la importancia no solo de los títulos profesionales, sino también de las características personales de sus trabajadores como herramientas para la prevención y detección de los actos de corrupción. Por tal motivo, es necesario realizar una investigación en torno a este tema para identificar la urgencia de su enseñanza y promoverla.

## **5. Metodología**

El presente trabajo de investigación parte de un enfoque cuantitativo-cualitativo, y de un diseño no experimental, de tipo transeccional y descriptivo simple.

### **5.1. Población y muestra**

Para el presente estudio, se consideró como marco muestral a 20 auditores que laboran en los OCI de la región Moquegua (jefes y personal).

### **5.2. Técnicas e instrumentos para la recolección de datos**

#### **5.2.1. Técnicas**

##### **a. Encuesta**

Se utilizó la técnica de la encuesta, dirigida al personal auditor que labora en los OCI de la región Moquegua para evaluar si favorecen las competencias blandas o si influyen en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción.

##### **b. Análisis documental**

Se utilizó la técnica del análisis documental para evaluar el rol de las competencias blandas en el desempeño profesional.

#### **5.2.2. Instrumentos de recolección de datos**

La recolección de datos se realizó mediante fichas de cuestionarios aplicados a la muestra seleccionada.

#### **5.2.3. Procesamiento y análisis de datos**

##### **a. Procesamiento de datos**

El procesamiento de datos se realizó de forma automatizada con la utilización de medios informáticos. Para ello, se emplearon el soporte informático SPSS 18 Edition y el programa Excel.

##### **b. Análisis de datos**

Se utilizaron técnicas y medidas de estadística descriptiva e inferencial.

## 6. Marco teórico

### 6.1. Competencias blandas

Se entiende como competencias blandas a la serie de competencias personales que están asociadas al comportamiento, desempeño social, liderazgo, forma de ser y manejo emocional del auditor. En otras palabras, son las capacidades, disposiciones o destrezas necesarias para el desarrollo de una tarea de manera efectiva, que diferencian a un trabajador de otro, por ejemplo, mediante el empleo de comportamientos asertivos, una escucha activa, relaciones empáticas, autocontrol, respeto, entre otros. Bajo este contexto, son las competencias blandas las que determinan no solo el desempeño laboral, sino también el éxito de las organizaciones (Vásquez y Velásquez, 2016, p. 15).

Asimismo, son tanto complementos como soportes de las competencias duras, dado que consideran el marco de la inteligencia social e intrapersonal, desarrollado desde las aulas, por ejemplo, a partir de la responsabilidad y puntualidad; el trabajo en equipo, liderazgo y pensamiento crítico; la disciplina y empatía, entre otros. En este sentido, los auditores debemos ser conscientes de que cultivar y fortalecer estas destrezas nos formará como mejores profesionales.

El auditor deberá ser, ante todo, un comunicador, una parte importante dentro de toda relación laboral. Para ello, deberá tomar en cuenta, primero, a la comunicación verbal, es decir, el empleo de los términos más adecuados para determinado nivel y lugar. Luego, considerando la comunicación no verbal, deberá controlar la gestión de sus movimientos y señas, determinantes en la comunicación persuasiva que el auditor debe manejar con facilidad. En específico, esta clase de comunicación es necesaria y, si bien es aparentemente adquirida mediante la experiencia durante la vida personal y profesional, la universidad y los colegios profesionales podrían enfatizar su enseñanza, integrándola dentro de su plan curricular de manera obligatoria y no optativa.

Además, cabe precisar que el auditor debe ser un profesional con prudencia y manejar conflictos; debe ser un profesional innovador y creativo con la capacidad de desarrollar criterios y competencias desde un enfoque combativo y persistente, a fin de controlar sus emociones a partir de sus habilidades blandas. Estas características son esenciales para el auditor, en la medida que, como todo profesional, debe estar seguro de los servicios que ofrece, en este caso, de sus informes y de las recomendaciones propuestas.

Por el contrario, la carencia de competencias blandas puede marcar el paso hacia el fracaso laboral. Al respecto, investigaciones realizadas por la Universidad de Harvard, la Fundación Carnegie y el Centro de Investigación de Stanford han concluido que el 85 % del éxito en el trabajo depende de las destrezas blandas del profesional. Por ello, las carreras universitarias para personas que trabajan han comenzado a atender al desarrollo de tales habilidades, ya no solo como talleres esporádicos, sino, sobre todo, como parte de sus clases diarias. Así, Mónica Villegas, directora de

Oportunidades Laborales de la UPC, destaca: “Cada día, aunque parezca paradójico, en la era de la virtualización y las analíticas, las empresas requieren más capacidades humanas, aquellas que las máquinas nunca podrán sustituir: las capacidades blandas” (El Comercio, 2019). Entre estas, las más requeridas por el mercado laboral son las capacidades de comunicación y de trabajo en equipo, de adaptación al cambio, de análisis para encontrar soluciones y alternativas a problemas planteados, de negociación, de empatía y percepción de futuro, y de resiliencia.

Considerando este punto, en la UPC, la currícula de la mayoría de los cursos ha contemplado el desarrollo de estas competencias como parte importante del proceso de aprendizaje. De este modo, se han orientado cursos especiales en cada carrera y en cada nivel, donde se realizan trabajos y ejercicios que desarrollan una o más competencias blandas, destaca Villegas. Por su parte, la Universidad Continental promueve en sus alumnos el desarrollo de competencias blandas a través de diferentes espacios, asignaturas y actividades, tal como comenta la psicóloga Karen Pérez Maraví, docente de la carrera de Psicología de esta casa de estudios: “Las competencias blandas son recursos personales indispensables que posibilitan un mejor dominio de las emociones y que permiten potenciar las competencias profesionales” (El Comercio, 2019).

En esta línea, la tendencia actual, aún en crecimiento, apunta a que los estudiantes de diversas instituciones realicen trabajos en equipo, exposiciones y debates para favorecer su entrenamiento emocional, así como el desarrollo de las capacidades blandas más requeridas por el mercado laboral.

## **6.2. Liderazgo en los equipos de auditoría**

Se entiende como liderazgo a la capacidad de articular, motivar y direccionar las capacidades de los integrantes del equipo para alcanzar los objetivos planteados, promoviendo el aporte de todos y generando un ambiente de cooperación. El líder de un equipo de auditoría es, así, aquella persona que, dentro del propio equipo, cuenta con las competencias y los conocimientos pertinentes que le permiten desempeñar el mencionado rol, sobre todo a partir del aspecto motivacional, a fin de incidir sobre las acciones de su equipo y lograr cumplir con los objetivos del trabajo de auditoría.

En el ejercicio de nuestra profesión, los auditores enfrentamos numerosas oportunidades para desarrollar este tipo de liderazgo, no solo con nuestro equipo de auditoría, sino junto a nuestros clientes y dentro de nuestros colegios profesionales. En especial, lo que un líder no debe perder de vista es que, por un lado, las relaciones intrapersonales conforman una de las tareas más complejas en el ámbito de la convivencia humana, mientras que, por otro lado, una posición jerárquica y autoritaria no facilita ninguna labor, más si a ello agregamos el elemento multidisciplinario que, hoy en día, buscamos integrar a los equipos de auditoría.

Desde la universidad, debemos prepararnos en estilos de liderazgo, inteligencia emocional, manejo de conflictos, orientación a los resultados, y en cómo generar más

valor en nuestros puestos de trabajo sin importar el cargo que ocupemos. Asimismo, es necesario buscar nuevos desafíos y retos en una organización para contribuir de forma directa a su crecimiento, sea desde el puesto de practicante, analista, asistente, entre otros, dado que, precisamente, como proponen Lussier y Achua (2016), el liderazgo es “el proceso de incidencia entre líderes y seguidores para lograr los objetivos de la organización por medio del cambio” (p. 5). Del mismo modo, en torno al rol del líder, se espera que este transmita seguridad, confianza y conocimiento del tema, lo que resulta valorado por el colaborador, especialmente si va acompañado del buen trato, la cordialidad y la posibilidad de crecer profesionalmente, para lograr el máximo potencial de sus colaboradores, motivando su crecimiento constante en beneficio de la empresa (Bass, 1985).

Por lo dicho, es posible identificar que las habilidades blandas son un diferencial del talento porque permiten obtener resultados de éxito o de fracaso en función de su empleo o su carencia, respectivamente. Por ello, es clave una capacitación permanente que involucre tanto a las capacidades duras como las que aquí enfatizamos, para lograr que el talento se produzca e involucre en proyectos nuevos, con la posibilidad de ser medido a través de una comparación entre el desempeño y el resultado.

En el Perú, es importante tal medición del talento, ya que existe una considerable brecha de habilidades en el momento de la contratación. Según la encuesta del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el 47% de las empresas cuenta con vacantes difíciles de ocupar, mientras que el 76% de estas vacantes no consiguen a un trabajador óptimo para contratar debido a la falta de habilidades de los candidatos, lo que representa un problema que afecta tanto a las operaciones como a la innovación empresarial. Asimismo, esta encuesta identificó que las empresas consideran que las principales habilidades socioemocionales que carecen los colaboradores son el trabajo en equipo, la responsabilidad, la comunicación, el liderazgo y el manejo del tiempo, dado que, como señala María José Gómez, Directora de la fundación Forge Perú, en promedio, siete de cada diez vacantes se presentan como difíciles de cubrir, debido a que los postulantes presentan estas carencias.

### **6.3. Desempeño profesional del auditor**

Cuando hablamos de competencias esenciales de un auditor, no solo nos referimos al conjunto de conocimientos que el auditor posee, sino también a su propia experiencia laboral, así como a aquellas características personales que lo tornan proclive al cargo que ocupa. De este modo, el desempeño profesional está referido a las competencias específicas implicadas en el correcto desempeño de las labores en un puesto de trabajo, es decir, al conjunto de comportamientos óptimos en provecho del desempeño laboral, que conjuga conocimientos técnicos, competencias duras y blandas, y actitudes.

## **6.4. Cualidades personales**

Son el conjunto de actitudes, valores o virtudes que posee una persona. Podemos mencionar las siguientes:

- Responsabilidad: alude a mantener un elevado nivel de esfuerzo y perseverancia en las labores.
- Autoestima: se refiere al reflejo de una imagen positiva de sí mismo.
- Sociabilidad: se asocia a demostrar amabilidad y cortesía hacia otras personas.
- Autoadministración: se relaciona al establecimiento de metas personales y a la evaluación de los logros.
- Integridad y honestidad: plantea la identificación y respeto de un código de ética personal.

## **7. Análisis del perfil profesional del auditor**

### **7.1. Competencias blandas en el desempeño profesional del auditor**

Una competencia es el conjunto de conocimientos, actitudes y valores que permite desarrollar un desempeño adecuado en actividades definidas dentro de un determinado contexto. En este sentido, las competencias blandas son el resultado de una combinación de competencias sociales y de comunicación, personalidad, acercamiento a los demás, entre otros elementos, que forjan a una persona como un ser capaz de relacionarse y comunicarse de manera efectiva. Por lo tanto, es un componente apreciado por las empresas actualmente.

Las características y competencias de un auditor se constituyen como los elementos principales dentro de un proceso de auditoría, ya que este es el encargado de conceptualizar y practicar tal proceso, así como de lograr los resultados necesarios para proponer medidas que eleven el desempeño de la organización. Así, es recomendable apreciar que los niveles de formación académica, complementaria y empírica, referentes al perfil de un auditor, requieren de competencias distintas.

Asimismo, se debe precisar que existen dos tipos de competencias: aquellas denominadas como competencias duras, que son las formaciones académicas o conceptuales, impartidas en los centros de educación, que dotan al profesional de conocimientos teóricos y doctrinarios para resolver, de manera eficaz, las diversas incertidumbres sobre la planificación y realización, en este caso, de la auditoría y de la elaboración del informe correspondiente; y las competencias blandas, que se van adquiriendo con la experiencia, y que se relacionan más con las inteligencias intrapersonales e interpersonales. Por definición, las primeras permiten que el profesional se relacione adecuadamente y comprenda a otras personas por su capacidad de percibir las emociones de los demás, mientras que las segundas se



centran en la capacidad para conocerse uno mismo, entender el motivo detrás de nuestras acciones y valorarlas. En este sentido, la línea que diferencia a las competencias duras de las blandas se encuentra bien definida, puesto que las primeras abarcan al conocimiento que se puede adquirir en las aulas durante los años de formación del auditor; y las segundas, la adquisición y aprendizaje constante a lo largo de su vida.

En la actualidad, las empresas se enfocan en los profesionales que han sido capaces de desarrollar sus competencias blandas en paralelo a sus estudios y especializaciones. Así, necesitan colaboradores que sumen, innoven y aporten; que sepan asumir compromisos; y que sean flexibles y abiertos al cambio, a partir del sentido crítico y de la disposición para el trabajo en equipo.

Del mismo modo, tras los últimos escándalos de corrupción internacional, la calidad humana y ética de un colaborador es altamente apreciada por un buen empleador, dado que la reputación de una compañía depende directamente del comportamiento de cada uno de sus empleados. Por ello, se debe incentivar el desarrollo de competencias directivas y de gestión, como la innovación, la creatividad, la resolución de problemas y conflictos, el pensamiento crítico, el trabajo en equipo, la comunicación efectiva, entre otros.

En síntesis, un auditor debe ser una persona visionaria, capaz de crear estrategias anteponiéndose a los posibles sucesos de crisis dentro de una empresa u organización, donde la toma de decisiones es vital para llegar al éxito. En este sentido, es importante que todo auditor desarrolle competencias blandas, sea desde una labor dependiente o independiente, con el fin de lograr, placenteramente, los objetivos organizacionales y los propios.

## ***7.2. Enseñanza de las competencias blandas en la formación profesional del auditor***

Si realizamos un rápido recorrido por las diversas universidades del sur de nuestro país, no encontraremos que estos centros de formación académica se enfocan en brindar mayor apoyo a la adquisición de las competencias blandas. Esto se puede comprobar con la revisión de los planes de estudio de dichas instituciones. Un ejemplo de ello es la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann de Tacna, cuya Facultad de Ciencias Jurídicas y Empresariales evidencia una preocupación por adquirir conocimientos y por aprender a elaborar estrategias profesionales; sin embargo, no enfatiza sobre el desarrollo de competencias blandas, pese a que estas se han reconocido como vitales para la gestión empresarial.

Se podría decir, incluso, que estas son capacidades que se adquieren de manera empírica de acuerdo al ensayo y error, a lo largo de la profesión y del desarrollo de la auditoría, pero ¿existen competencias blandas que los centros de formación superior puedan implementar dentro de su plan curricular? Pese a que aún no han obtenido una respuesta, su propia formulación indica una preocupación cada vez mayor por el tema y, posiblemente, la búsqueda de soluciones en torno a su implementación.

### **7.3. Liderazgo en el desempeño profesional del auditor**

Debemos entender que el perfil del auditor no solo se basa en el amplio conocimiento que este pueda poseer, sino también sobre las diferentes competencias sociales y de liderazgo que le servirán para la ejecución de sus labores. Así, el auditor ideal debe ser comunicador y retroalimentador, lograr el manejo de conflictos, adaptarse al cambio, gestar iniciativas y liderar a su equipo de auditores. Además, este requiere de una actitud positiva; capacidad de análisis, negociación y observación; claridad en la comunicación oral y escrita; comportamiento ético; concentración, creatividad y discreción; estabilidad emocional; facilidad de trabajo en equipo; objetividad, entre otras características más que se van adquiriendo de manera progresiva y de acuerdo a las situaciones en las que se encuentre inmerso.

## **8. Hipótesis**

### **8.1. Hipótesis principal**

Las competencias blandas inciden significativamente en el desempeño profesional del auditor en la lucha contra los actos de corrupción.

### **8.2. Hipótesis secundaria**

- La enseñanza en competencias blandas incide en las cualidades personales y laborales del auditor en la lucha contra los actos de corrupción.
- El liderazgo efectivo del auditor incide en la lucha contra los actos de corrupción.

## **9. Actos de corrupción en el Perú**

### **9.1. El fenómeno de la corrupción**

La corrupción es el abuso de un puesto público en beneficio privado. Abarca abusos unilaterales por funcionarios del Gobierno, como la malversación de fondos y el nepotismo, así como abusos que vinculan al sector público con el privado, sean estos casos de soborno, extorsión, tráfico de incidencias y fraude. Esta puede ocurrir tanto en puestos políticos como burocráticos, así como puede darse en pequeña o gran escala, organizada o no organizada, y cuando una persona, ilícitamente, privilegia a sus intereses personales por sobre los de las personas y los ideales que está comprometida a servir.

Respecto al origen de la corrupción, existen diversas posturas; sin embargo, las más representativas son, por un lado, la de enfoque sociológico, la cual sustenta que, si la sociedad permite, por omisión, pequeñas transgresiones en sus relaciones con la burocracia, favorece la aparición de un continuo círculo de corrupción, cuyos

efectos a corto plazo son pequeños, pero, a largo plazo, son nefastos; y, por otro lado, la de enfoque cultural, en la que se considera que el fenómeno de la corrupción es predominante en las culturas cuya modernización y desarrollo económico son débiles, como es el caso de la cultura de América Latina, donde predominan los gobernantes corruptos.

Pese a la existencia de este fenómeno, los seres humanos somos maleables, y poseemos la capacidad de cambiar y de mejorar en los aspectos que nos propongamos. Para ello, un camino posible se enfoca en la adquisición de las competencias blandas a fin de internalizar los valores fundamentales como la honestidad y la justicia. Estos valores éticos nos enseñarían, por tanto, que, más allá de la importancia que cada persona le otorga a su autoconcepto y al poder, la experiencia personal y profesional puede forjarse como un todo coherente que respeta tanto la visión propia como la de los demás.

## **9.2. Percepción de la corrupción en el Perú**

Medir la corrupción de manera objetiva es altamente difícil, toda vez que es una actividad clandestina, informal, que evita cualquier forma de evidencia. De ahí que organismos de prestigio global, como lo es Transparencia Internacional, indican que nuestro país, pese a haber elevado su índice de crecimiento económico, también continúa desaprobado en el índice de corrupción. De este modo, el Perú, en el 2011, ocupó el puesto 80; en el 2012 y 2013, el puesto 83; en el 2014, el puesto 85; y, en el 2017, el puesto 96 de un total de 180 países rankeados según el nivel de corrupción interna. En otras palabras, en un total de 7 años, la percepción de la corrupción del país incrementó y avanzó negativamente 16 puestos, por lo que el Perú aún se encuentra en la mitad de la tabla y se percibe a nivel mundial como un país corrupto (2017).

Nos encontramos, además, en una de las regiones que aporta el mayor número de países en los que se perciben niveles muy graves de corrupción. Por debajo del Perú, se encuentran países como Honduras, México, Paraguay y Venezuela, cuyos valores de corrupción son extremos. Asimismo, a la luz de los últimos acontecimientos en el país, es probable que esta situación pueda, incluso, empeorar.

A continuación, compartimos algunas de las estadísticas del reciente estudio.

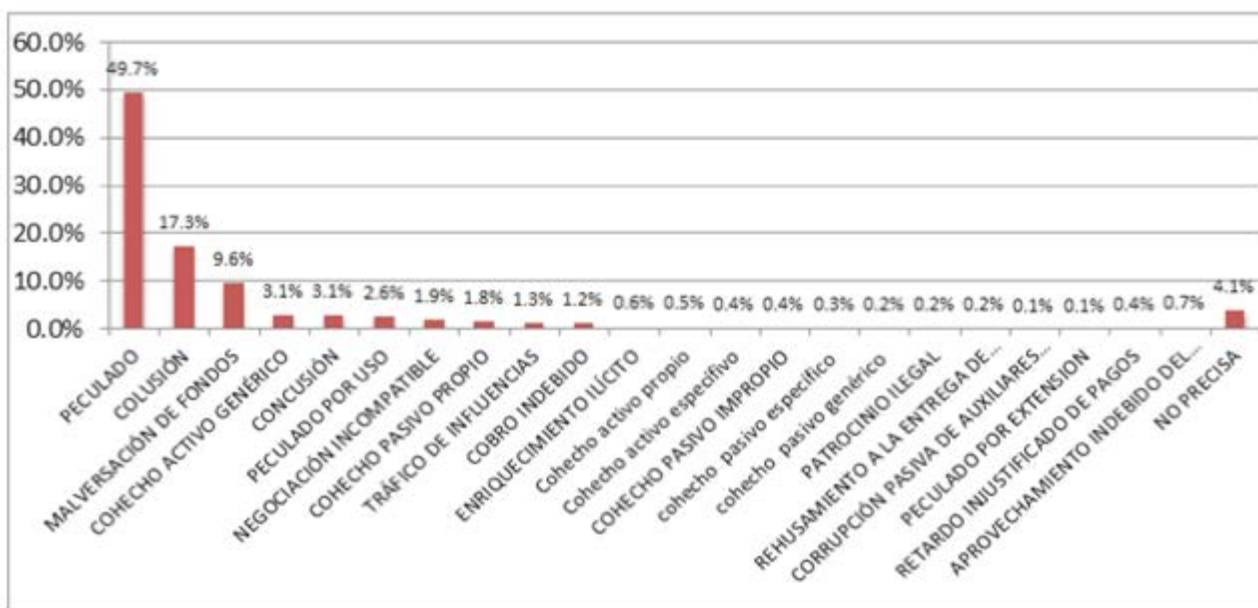
**Tabla 1. Índice de percepción de la corrupción en el Perú (1998 - 2017)**

Perú-índice de Percepción de la Corrupción 1998-2017			Perú-índice de Percepción de la Corrupción 1998-2017		
Fecha	Ranking de la corrupción	Índice de corrupción	Fecha	Ranking de la corrupción	Índice de corrupción
2017	96°	37	2007	72°	35
2016	101°	35	2006	70°	33
2015	88°	36	2005	65°	35
2014	85°	38	2004	67°	30
2013	83°	38	2003	59°	37
2012	83°	38	2002	45°	40
2011	80°	34	2001	44°	41
2010	78°	35	2000	41°	44
2009	75°	37	1999	40°	45
2008	72°	30	1998	41°	45

Fuente: Transparencia Internacional, Index

Asimismo, como se observa en el gráfico siguiente, es necesario precisar que el 60% de los casos que debe afrontar el Estado por delitos de corrupción está relacionado al uso de dinero público por parte de funcionarios que, encargados de administrarlo, se apropian de este o lo desvían a terceros.

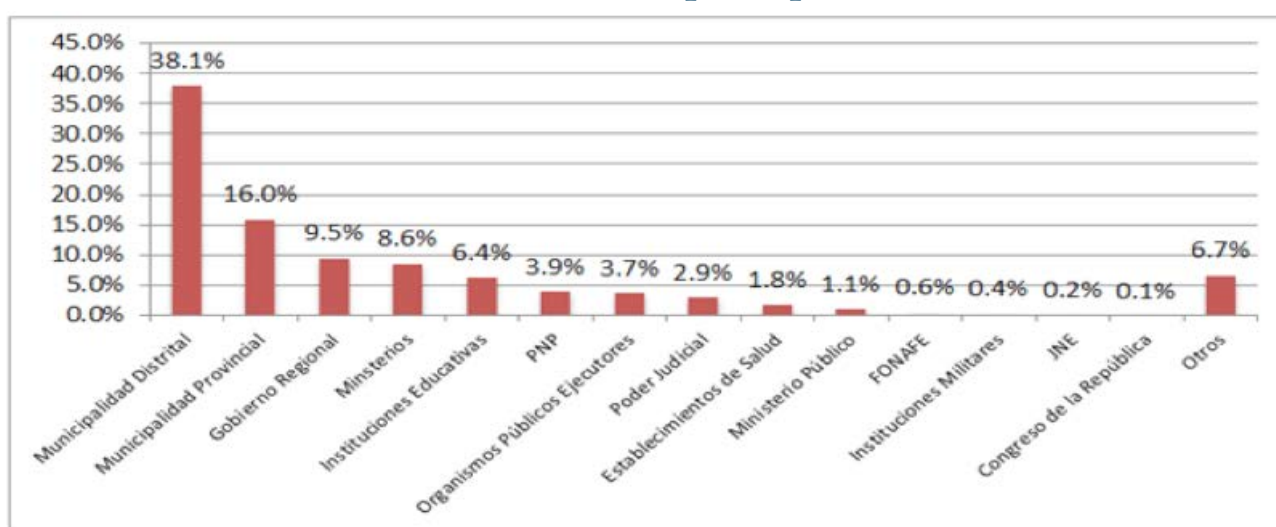
**Gráfico 1. Índice de corrupción por tipo de delito**



Fuente: Procuraduría Pública Especializada en Delitos de Corrupción

Además, se sabe que las tres instituciones con más casos de corrupción a nivel nacional son de presencia pública e incidencia regional: las municipalidades distritales, las municipalidades provinciales y los Gobiernos regionales. Entre estas, suman 63,6% del total de casos de corrupción en todo el país; en otras palabras, más de la mitad de los casos de corrupción del país se concentran en instituciones que administran recursos propios, que deben cumplir con una meta de gasto y que cuentan con importantes niveles de autonomía. Asimismo, si consideramos que estas entidades públicas cuentan con ingentes ingresos provenientes del canon en sus jurisdicciones, no es extraño que los tipos penales más recurrentes a nivel nacional sean los que se relacionan con la disposición del dinero público para fines privados.

**Gráfico 2. Índice de corrupción por institución**



Fuente: Procuraduría Pública Especializada en Delitos de Corrupción

### 9.2.1. Características de la corrupción

Según Álvarez (2015), son varios los elementos que caracterizan a la corrupción, pero se pueden destacar los siguientes:

- Todo acto de corrupción trasgrede normas y es contrario a todas las circunstancias del ordenamiento jurídico.
- Se realiza para la obtención de un beneficio particular; favorece demandas contrarias al interés colectivo; y trasgrede los principios de honestidad, ética y moral.
- Surge dentro del ejercicio de una función pública.
- Es un tipo de comportamiento activo o pasivo de un servidor público que genera trato desigual y privilegio a ciertos usuarios y proveedores bajo similares demandas y condiciones de otros, que son excluidos.

- Aparece ante la falta de mecanismos de control interno anticorrupción que salvaguarden los bienes, los recursos públicos y el patrimonio del Estado.
- Es, ante todo, un problema social y cultural.
- Se condiciona por una **poca eficiencia y eficacia en la administración pública**, así como por la ausencia del control gubernamental.

### 9.3. Casos de corrupción más resaltantes en los Gobiernos regionales

Los gobernadores regionales no son indiferentes a esta situación, puesto que también se encuentran involucrados en casos de corrupción, tal como lo revela el Diario Gestión (2017):

**Tabla 2. Casos de corrupción más relevantes en el Perú**

Casos de corrupción más sonados en el Perú				
Nombre y apellido	Cargo	Región	Condena	Delito
Félix Moreno	Gobernador	Callao	18 meses	Tráfico de influencias y lavado de activos por el caso Odebrecht
César Álvarez	Gobernador	Ancash	Preventiva	Liderar una red de corrupción y por el homicidio del ex consejero regional
Gregorio Santos	Gobernador	Cajamarca	Preventiva	Presunta corrupción: favorecer a empresas y recibir coimas
Klever Meléndez	Gobernador	Pasco	Preventiva	Por la entrega de S/ 100,000 para la adjudicación de obras públicas en su región
Elías Segovia	Gobernador	Apurímac	Preventiva	Delito de peculado
Luis Aguirre Pastor	Gobernador	Madre de Dios	8 años de prisión	Colusión desleal agravada y asociación ilícita para delinquir
Álex Kouri	Gobernador	Callao	5 años de prisión	Delito de colusión agravada
Waldo Ríos	Gobernador	Ancash	6 años de prisión	Irregularidades en diversas obras durante su gestión
Jorge Acurio	Pdte Regional	Cusco	4 años suspendida	Delito de colusión desleal
Hugo Gonzales	Pdte Regional	Cusco	8 años de prisión	Delito de colusión
Yván Vásquez	Gobernador	Loreto	6 años de prisión	Delito de corrupción
Gerardo Viñas	Gobernador	Tumbes	11 años de prisión	Delito de colusión agravada
Wilfredo Ocorima	Gobernador	Ayacucho	5 años de prisión	Por la compra de maquinaria y vehículos sin licitación
Jorge Velásquez	Gobernador	Ucayali	5 años y 4 meses de prisión	Por el alquiler ilegal de un local
Enrique Vargas Barrenechea	Gobernador	Ancash	5 años de prisión	Delitos contra la administración pública y falsificación de documentos

Fuente: Diario Gestión (2017)

De igual manera, Proética solicitó a la encuestadora Ipsos APOYO (2017) la realización de la séptima encuesta nacional sobre corrupción al 27 de abril de 2017, la cual destaca que la inseguridad ciudadana fue la mayor preocupación para la población, seguida de la corrupción. A continuación, presentamos las regiones con mayores casos de denuncias por actos de corrupción.

**Tabla 3. Casos de corrupción por departamento**

CASOS DE CORRUPCIÓN			CASOS DE CORRUPCIÓN		
Número	Departamento	Casos de Corrupción	Número	Departamento	Casos de Corrupción
1	Lima	6,205	13	Huánuco	1,059
2	Ancash	2,771	14	Cajamarca	105
3	Junín	2,261	15	San Martín	1,024
4	Ayacucho	1,876	16	Moquegua	849
5	Arequipa	1,670	17	Ica	778
6	Cusco	1,796	18	Amazonas	656
7	Lambayeque	1,487	19	Pasco	611
8	Ucayali	1,379	20	Tumbes	591
9	La Libertad	1,348	21	Apurímac	553
10	Puno	1,264	22	Tacna	494
11	Loreto	1,076	23	Madre de Dios	493
12	Piura	1,059	24	Huancavelica	454
			25	Callao	415

Fuente: Defensoría del Pueblo

#### 9.4. Casos de corrupción en el Gobierno local de Moquegua

En la tabla 4, se presentan los casos de corrupción en la región Moquegua.

**Tabla 4. Detallado de casos de corrupción en la región Moquegua**

Nombre y apellido	Cargo	Condena	Delito
Jorge Alfredo Mendoza Pérez	Ex Alcalde de la municipalidad provincial de Ilo	5 años	Sentenciado por el delito de peculado a 5 años de pena privada de la libertad en calidad efectiva y a 3 años de inhabilitación para ejercer cargo público alguno en el proceso judicial por extraer irregularmente dinero de la comuna cerca de 247 mil soles a través de simulaciones de pago mediante recibo por honorarios; desvió fondos municipales para su campaña reeleccionista... (Radio Altamar, 2015) de fecha 28 de noviembre de 2015.
Jenny Bustinza Gonzales	Ex Alcaldesa del distrito de Torata	4 años y 8 meses	Pena efectiva de la libertad y al pago de una reparación civil de 123 mil soles; fue denunciada por el delito de peculado, tras haber negociado con bolsas de cemento de propiedad de una comuna... (Radio Americana, 2016).
Manuel Ángel Hurtado Jiménez	Ex Alcaldesa del distrito de Torata		Delitos de colusión y negociación incompatible. El Fiscal los acusó por un presunto favorecimiento y direccionamiento de compras a la empresa JJAMS, la misma que fue creada por el sobrino de la autoridad edil.
Willy Ronald Porras Porras	Gerente de la Subregión General Sánchez Cerro		Recibiendo 1500 soles, el gobernador regional de Moquegua, dispuso su inmediata separación del cargo. Por su parte, el procurador público regional adjunto del GRM, presentó hoy la denuncia penal ante la Fiscalía Especializada en Delitos de Corrupción de Funcionarios de Mariscal Nieto, por el presunto delito contra administración pública, en la modalidad de cohecho pasivo impropio. (Radio Americana, 2017) de fecha 1 de junio de 2017.
Pablo Tala	Ex Alcalde de Cuchumbay	4 años	De prisión suspendida; el magistrado Erwin Rodríguez encontró responsable a la ex autoridad, por el delito de peculado, al haber aprobado el incremento de sueldos de 8 funcionarios, durante los años 2012 y 2013, entre 500 a 700 soles. (Radio Americana, 2017) de fecha 14 de junio de 2017.

Fuente: Elaboración propia

Ahora bien, es cierto que, en el 2018, la economía peruana superó al impacto negativo generado por El Niño costero y la crisis política del 2017, que la llevó a crecer por debajo de su ritmo potencial. Así, logró aumentar a un ritmo de 4% las expectativas del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), y del Banco Central de Reserva (BCR), aunque con algunos ajustes. Del mismo modo, la producción nacional creció 4,73% en diciembre del 2018, y, con ello, acumuló una expansión económica de 3,99% en el año, según el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI). No obstante, como se ha podido observar, la realidad nacional nos muestra un flagelo de corrupción en sus distintas formas y modalidades. En tanto estas se presentan en la administración pública, la misma impide que la demanda de la población sea atendida de forma oportuna con la mejor oferta económica y técnica, y, sobre todo, respetando la normatividad legal vigente. Por ello, hoy en día, distintos casos de corrupción han surgido en el país, y de grave preocupación, como es el caso Lava Jato, la mayor operación en la lucha contra la corrupción en la historia de Brasil (RPP Noticias, 2017).

En síntesis, la corrupción es un fenómeno que afecta la gobernabilidad del país, la confianza en las instituciones y los derechos de las personas. Además, posee diferentes manifestaciones, y aparece de manera diversa en el escenario social, político y económico. Sus efectos negativos llegan a trascender fronteras, valiéndose de redes sofisticadas que aprovechan la debilidad institucional de los sectores vulnerables para capturar la toma de decisiones. Sin necesidad de acudir a estadísticas ni encuestas, todos los ciudadanos peruanos sabemos que la corrupción es uno de los principales problemas en el país debido a la existencia de autoridades, funcionarios y servidores públicos que operan con una débil formación ética. Por ello, como se ha intentado sustentar, consideramos necesario incentivar la enseñanza de las competencias blandas en la formación de los estudiantes y profesionales con el objetivo de prevenir y detener la corrupción, a partir del fomento del liderazgo, la innovación, la creatividad, la resolución de problemas, el pensamiento crítico, el trabajo en equipo, la comunicación efectiva y el desarrollo de talleres en beneficio de los estudiantes o agremiados.

## 10. Conclusiones

- Las competencias blandas complementan las competencias técnicas de un auditor; ambas constituyen elementos principales para la ejecución de una auditoría, ya que, sobre la base de la formación de este profesional, tal proceso será conceptualizado y realizado con responsabilidad ética.
- Las universidades deben impulsar las capacitaciones en competencias blandas y no solo formar a los estudiantes en torno a conocimientos y técnicas para prevenir y detener la corrupción.
- El liderazgo le servirá al estudiante y profesional contable para la ejecución de sus labores. Por ello, desde nuestro paso por la universidad, debemos prepararnos en estilos de liderazgo, en el manejo adecuado de la inteligencia



emocional para la resolución de conflictos y en la producción de valor agregado para nuestras auditorías. Así, se logrará contribuir de forma eficiente en la lucha contra los actos de corrupción.

- Las habilidades blandas inciden en las competencias del auditor en la lucha contra los actos de corrupción, dado que un buen estudiante no solo llevará su profesión sobre una base técnica, sino también a partir de un mayor disfrute. De este modo, este contará con los fundamentos para la construcción de un prometedor futuro, siempre y cuando se respete el camino de la ética profesional, forjado desde la universidad.

## **11. Referencias bibliográficas**

Álvarez, C. J. (2015). *Auditoría anticorrupción*. Lima, Perú: Instituto Pacífico S.A.C.

Anzola, S. (2002). *Administración de pequeñas empresas*. México: McGr

Diario El Comercio. (1 de abril de 2019). Habilidades blandas: así influyen en tu carrera. Recuperado de <https://elcomercio.pe/suplementos/comercial/carreras-gente-trabaja/que-son-habilidades-%20blandas-y-como-influyen-tu-carrera-1003756>

Diario Gestión. (12 de abril del 2017). 15 gobernadores regionales procesados por casos de corrupción. Recuperado de <http://gestion.pe/politica/15-gobernadores-regionales-procesados-caso-corrupcion-2187239/15>

Diario La República. (9 de mayo del 2017). Contraloría inhabilita a seis exfuncionarios de Moquegua. Recuperado de <http://larepublica.pe/sociedad/873982-contraloria-inhabilita-seis-exfuncionarios-de-moquegua>

Diario Perú 21. (02 de febrero de 2017). Fiscalía intervino oficinas del Gobierno regional de Moquegua ante denuncias de corrupción. Recuperado de <http://peru21.pe/actualidad/moquegua-fiscalia-intervino-oficinas-gobierno-regional-denuncias-corrupcion-226952>

Lussier, R. y Achua, C. (2016). *Liderazgo. Teoría, aplicación y desarrollo de competencias*. México: Cengage Learning

Vásquez, C. y Velásquez, P. (2016). *Competencias blandas ante incidentes críticos en la práctica clínica de estudiantes de obstetricia y puericultura de la Universidad Austral de Chile*. (Tesis de licenciatura). Universidad Austral de Chile, Chile

**Fecha de recepción: 26/09/2019**

**Fecha de aceptación: 30/11/2019**

**Correspondencia: raulochavez@hotmail.com**

**marielasmt@hotmail.com**



## Perfil y rol del auditor gubernamental en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú

Uldarico Pillaca Esquivel

Auditor independiente, Lima, Perú

### Resumen

El presente artículo está centrado en describir y analizar cuál es el perfil del auditor gubernamental y cómo debe actuar frente a la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del país. Respecto del primer punto, se concluye que dos de los requisitos para este rol recaen, por un lado, sobre la experiencia laboral del auditor en el sector público, con un mínimo tres años; y, en segundo lugar, sobre la evaluación de las prácticas profesionales realizadas para el cargo respectivo y de los conocimientos de ofimática que posee el auditor. En relación al segundo punto, se concluye que, siendo la corrupción un mal endémico, el auditor gubernamental ha de proponer incentivos económicos a los ciudadanos que efectúen denuncias eficientes contra los actos de corrupción a fin de que la ciudadanía sea partícipe en el control de la ejecución de los fondos públicos. Además, el Sistema Nacional de Control debe preocuparse por realizar auditorías de cumplimiento, cuyas recomendaciones sean claras y precisas.

*Palabras clave:* Auditor gubernamental, anticorrupción, gobiernos regionales, sistema nacional de control.

## Profile and role of the government auditor in the fight against corruption in the regional governments of Peru

### Abstract

This article focuses on describing and analyzing the profile of the government auditor and how it should act in the fight against corruption in the regional governments of the country. Regarding the first point, it is concluded that two of the requirements for this role fall, on the one hand, on the auditor's work experience in the public sector, with a minimum of three years; and, secondly, on the evaluation of the professional

practices carried out for the respective position and of the office automation knowledge that the auditor possesses. In relation to the second point, it is concluded that, being corruption an endemic evil, the government auditor must propose economic incentives to citizens who make efficient complaints against acts of corruption so that the citizenry participates in the control of the Execution of public funds. In addition, the National Control System should be concerned with performing compliance audits, whose recommendations are clear and precise.

*Keywords:* **Government auditor, anti-corruption, regional governments, national control system.**

## **Perfil e papel do auditor do governo na luta contra a corrupção nos governos regionais do Peru**

### **Resumo**

Este artigo se concentra em descrever e analisar o perfil do auditor do governo e como ele deve atuar no combate à corrupção nos governos regionais do país. Em relação ao primeiro ponto, conclui-se que dois dos requisitos para esse cargo recaem, por um lado, na experiência de trabalho do auditor no setor público, com um mínimo de três anos; e, em segundo lugar, na avaliação das práticas profissionais realizadas para o respectivo cargo e do conhecimento de automação de escritório que o auditor possui. Em relação ao segundo ponto, conclui-se que, sendo a corrupção um mal endêmico, o auditor do governo deve propor incentivos econômicos aos cidadãos que fazem denúncias eficientes contra atos de corrupção, para que os cidadãos estejam envolvidos no controle de Execução de recursos públicos. Além disso, o Sistema Nacional de Controle deve se preocupar em realizar auditorias de conformidade, cujas recomendações são claras e precisas.

*Palavras-chave:* **Auditor do governo, anticorrupção, governos regionais, sistema nacional de controle.**

## 1. Descripción del problema

Según la Resolución de Contraloría N° 140-2018-CG del 4 de mayo de 2018, la Contraloría General de la República aprobó la adecuación del Manual de perfil de puestos a la nueva organización, donde se establece la descripción y el perfil del auditor gubernamental. Sin embargo, esta no es suficiente ni precisa en torno a cuál es la experiencia específica comprobable que debe considerarse para dicho perfil. Lo que se señala es que, por un lado, este profesional debe contar con una experiencia laboral en el sector público de, por lo menos, tres años, en funciones de gestión de los sistemas administrativos (tesorería, abastecimiento, recursos humanos, contabilidad, etc.); y, por otro lado, que no haya desempeñado labores de auditoría en las entidades donde se ha laborado previamente. A su vez, el auditor gubernamental debe presentar conocimientos plenos de ofimática, mediante el dominio de procesadores de texto, hojas de cálculo y programas de presentación, así como otros paquetes ofimáticos que pudieran ser necesarios para el puesto. Asimismo, dicho manual advierte que el Gerente del Órgano de Auditoría Interna de la Contraloría General de la República guarda dependencia jerárquica de línea y funcional con el Contralor General de la República, lo que reduce su independencia de acción, así como debe ser designado por SERVIR, entidad que elabora la Guía metodológica para la elaboración del manual en cuestión.

Por su parte, se debe manifestar que la corrupción nacional es un mal endémico. Del 2011 a la fecha, la percepción de la corrupción en el Perú ha aumentado significativamente, por lo que es necesario que se adopten medidas o políticas públicas, así como trabajos de sanción que permitan la reducción de los índices nacionales de corrupción, dado que estos afectan directamente la consolidación de nuestro crecimiento económico y la institucionalización del Estado. Por ejemplo, podría plantearse incentivos económicos a los ciudadanos que efectúen denuncias contra los actos de corrupción, por un lado, para que la ciudadanía sea partícipe del control de la ejecución de los fondos públicos y, por otro lado, para que las denuncias ciudadanas sean efectivas.

Asimismo, respecto de los Gobiernos regionales del Perú, se pueden apreciar ciertos problemas en su desarrollo, principalmente en las obras por contrato, como la falta de liquidación financiera de los proyectos de inversión (sociales, económicos y de infraestructura). Esta genera incidencias en el Estado de Situación Financiera, estado financiero de vital importancia que sirve para la toma de decisiones por parte de la alta dirección, en tanto, al no haberse efectuado la liquidación financiera de los proyectos ejecutados, este documento no refleja una situación financiera real.

Considerado este contexto, el objetivo fundamental del presente artículo es demostrar que, a la fecha, existen proyectos ejecutados que se encuentran pendientes de liquidación, bajo una cuenta de más de mil millones de soles. Para ello, primero, se delimitarán las causas y efectos de dicho problema; y, finalmente, se plantearán alternativas de mejora, considerando que el rol del auditor gubernamental debe estar orientado a la lucha contra la corrupción en coordinación con la sociedad civil y el periodismo. Además, también se incidirá sobre el papel de la Contraloría General

de la República, la cual, si bien presenta una política frontal contra la corrupción, no parece ser suficientemente efectiva ni eficaz. De este modo, si bien la Contraloría General viene priorizando el trabajo del Servicio de Control Simultáneo, una buena alternativa para la lucha contra la corrupción, no se aprecian resultados concretos por la falta de implementación oportuna de las recomendaciones y de las auditorías de cumplimiento. Por otra parte, se advierte que, en estos últimos años, si bien el presupuesto de los Gobiernos regionales se ha incrementado significativamente en más de 300 %, la capacidad operativa del Sistema Nacional de Control no ha crecido de manera paralela, por lo que el control gubernamental es incipiente.

## **2. Formulación del problema**

### **2.1. Problema general**

¿Qué perfil debe presentar el auditor gubernamental y qué rol debe cumplir en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú?

### **2.2. Problemas específicos**

- ¿Qué perfil debe presentar el auditor gubernamental para laborar en los Gobiernos regionales del Perú durante el 2018?
- ¿Qué estrategias concretas debe utilizar el auditor gubernamental en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú?

## **3. Objetivos de la investigación**

### **3.1. Objetivo general**

Determinar el perfil que debe presentar el auditor gubernamental y el rol que debe cumplir en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú.

### **3.2. Objetivos específicos**

- Determinar el perfil que debe tener el auditor gubernamental para laborar en los Gobiernos regionales del Perú durante el 2018.
- Identificar el rol que debe cumplir el auditor gubernamental en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú.
- Describir las estrategias concretas que debe utilizar el auditor gubernamental en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú.

## **4. Hipótesis de investigación**

### **4.1 Hipótesis general**

El perfil adecuado y el rol eficiente del auditor gubernamental le permite cumplir sus funciones en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú.

### **4.2. Hipótesis específica**

Las estrategias concretas que debe utilizar el auditor gubernamental le permiten cumplir sus funciones en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú.

## **5. Variables de investigación**

- Variable independiente (X): rol y perfil del auditor gubernamental.
- Variable dependiente (Y): corrupción.

## **6. Justificación de la investigación**

El presente artículo incide en la aplicación teórica de conceptos referentes al rol y perfil del auditor gubernamental en la lucha contra la corrupción con el objetivo de servir de orientación y aporte a la Contraloría General de la República. Para ello, se han considerado las fortalezas, oportunidades, amenazas y debilidades de la entidad, así como a sus actores potenciales y directos, para así establecer estrategias claras en provecho de la lucha contra la corrupción nacional y regional.

## **7. Delimitación de la investigación**

### **7.1. Delimitación espacial**

La investigación se realizó en los Gobiernos regionales de Ayacucho, Ica, Huancavelica y Apurímac.

### **7.2. Delimitación temporal**

La investigación se efectuó tomando como referencia al periodo gubernamental del 2018.

## **8. Metodología**

### **8.1. Método de investigación**

Se empleó un método descriptivo, bajo una investigación de tipo aplicado y de nivel explicativo.

### **8.2. Población y muestra**

#### **8.2.1. Población**

La población estuvo conformada por los funcionarios y servidores de los Gobiernos regionales de Ayacucho, Ica, Huancavelica y Apurímac (990 servidores entre funcionarios, profesionales y técnicos).

#### **8.2.2. Muestra**

La muestra representativa fue de 220 servidores (110 auditores, 20 funcionarios y 90 profesionales), los mismos que fueron encuestados para la obtención de resultados.

### **8.3. Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

#### **8.3.1. Técnicas de recolección de datos**

Se emplearon encuestas y entrevistas.

#### **8.3.2. Instrumentos de recolección de datos**

Se empleó un cuestionario elaborado por el autor del artículo.

### **8.4. Técnicas de procesamiento y análisis de datos**

El procesamiento de los resultados se realizó a través de una matriz de tabulación, instalada en una PC y construida mediante el programa estadístico SPSS.

## 9. Marco teórico

### 9.1. Antecedentes del estudio

En primer lugar, de acuerdo con los autores Tabora, Umanzor y Vásquez (2014), quienes analizaron las normas de auditoría gubernamental de la alcaldía municipal de Chilanga en El Salvador, esta institución cuenta con los manuales de organización y funciones debidamente aprobados y actualizados dentro de la municipalidad, así como con un Plan General de Trabajo, que detalla las metas, objetivos y estrategias de cada subunidad. Bajo esta tesis, Tabora, Umanzor y Vásquez verificaron y determinaron que todos los empleados de dicha municipalidad habían sido informados por escrito de las respectivas funciones relacionadas con su puesto de trabajo. Asimismo, se identificó que existen múltiples deficiencias en la unidad de Auditoría Interna en el aspecto administrativo y operativo, debido a que la evaluación que realizan, y los programas y procedimientos aplicables son débiles y superficiales. Para los autores, este problema limita el alcance de la auditoría, en tanto la unidad de Auditoría Interna no cuenta con una guía para realizar una auditoría gubernamental con un enfoque especial.

En segundo lugar, Tenorio (2015), en su tesis de licenciatura *El control de calidad y su incidencia en la auditoría de cumplimiento en la gestión del Gobierno regional de Ayacucho (2014)*, concluyó que el 53 % del personal del OCI encuestado conoce sobre la auditoría de cumplimiento, dado que esta recién se había venido implementado, por Resolución de Contraloría N° 473, a partir del 22 de octubre del 2014. Asimismo, la tesis muestra que más del 67 % del personal del OCI encuestado afirma que sí cuentan con un sistema de control de calidad de auditoría de cumplimiento, en tanto se encuentra señalado por ley y supervisado por la Contraloría General de la República.

### 9.2. Bases teóricas

#### 9.2.1. Ámbito de aplicación del Sistema Nacional de Control

Dentro de los alcances de la Ley 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control, bajo el término genérico de entidad, se encuentran comprendidas aquellas que ejecuten obras públicas por administración directa.

#### 9.2.2. Principios generales

La ejecución de obras públicas se sujeta a los principios siguientes:

- **Moralidad:** los procesos están sujetos a las reglas de honradez, veracidad, intangibilidad, justicia y probidad.
- **Eficiencia:** las obras públicas deben ejecutarse bajo las mejores condiciones



de calidad, costos y plazos, conforme a las previsiones técnicas establecidas.

- **Transparencia:** la ejecución de obras públicas por administración directa debe permitir que cualquier ciudadano acceda a información actual y veraz sobre los respectivos procesos de ejecución.
- **Economía:** en los procesos relacionados a la ejecución de obras públicas por administración directa, deben observarse los criterios de simplicidad, austeridad y ahorro en el uso de los recursos y bienes del Estado.

### 9.2.3. Estados financieros

De acuerdo con Chavarría y Roldán (2010), los estados financieros son un reflejo de los movimientos que la empresa ha realizado durante un periodo de tiempo, mientras que el análisis financiero sirve como un examen objetivo que se utiliza como punto de partida para proporcionar referencias acerca de los hechos concernientes a una empresa. Para poder llegar a un estudio posterior, estos se deben significar en cifras mediante la simplificación de sus relaciones. De este modo, la importancia del análisis va más allá de lo deseado por la Dirección, ya que, con los resultados, se facilita su información para los diversos usuarios, mientras que el ejecutivo financiero se convierte en el encargado de tomar las decisiones más adecuadas sobre cómo y dónde obtener los recursos, en qué invertir, cuáles son los beneficios o utilidades de las empresas, cuándo y cómo se le debe pagar a las fuentes de financiamiento, entre otros aspectos.

### 9.2.4. Auditoría

Es el examen crítico que efectúa un auditor sobre los controles internos y otros procedimientos utilizados dentro de una organización. Es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con la evidencia que originó, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando criterios establecidos en el caso.

### 9.2.5. Auditoría de cumplimiento

Es la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables (Resolución de Contraloría N°122-2016-CG, 2016).

### **9.2.6. Normas de auditoría**

Se entienden como los parámetros de referencia en torno a quién debe practicar una auditoría y cómo debe realizarla. Constituyen el soporte fundamental de la profesión de auditoría para ofrecer a los usuarios una garantía de calidad cuando se acatan (Resolución de Contraloría N°122-2016-CG, 2016).

### **9.2.7. Eficacia o efectividad**

Es el grado en que una organización, programa, proyecto, función o actividad logra los objetivos y metas establecidos en sus políticas y planes de desarrollo, planes operativos anuales u otros logros o efectos previstos. Es el grado en que los programas van alcanzando sus propuestas en función de sus logros en un determinado periodo (Ley N° 27785, 2002).

### **9.2.8. Eficiencia**

Es el resultado de comparar la relación entre los objetivos, metas o resultados, y los insumos invertidos para lograrlos, con un estándar de desempeño o medida de comparación. Es uno de los criterios hacia donde se dirige la atención de la auditoría de desempeño (Ley 27785 - Ley del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República).

### **9.2.9. Denuncia**

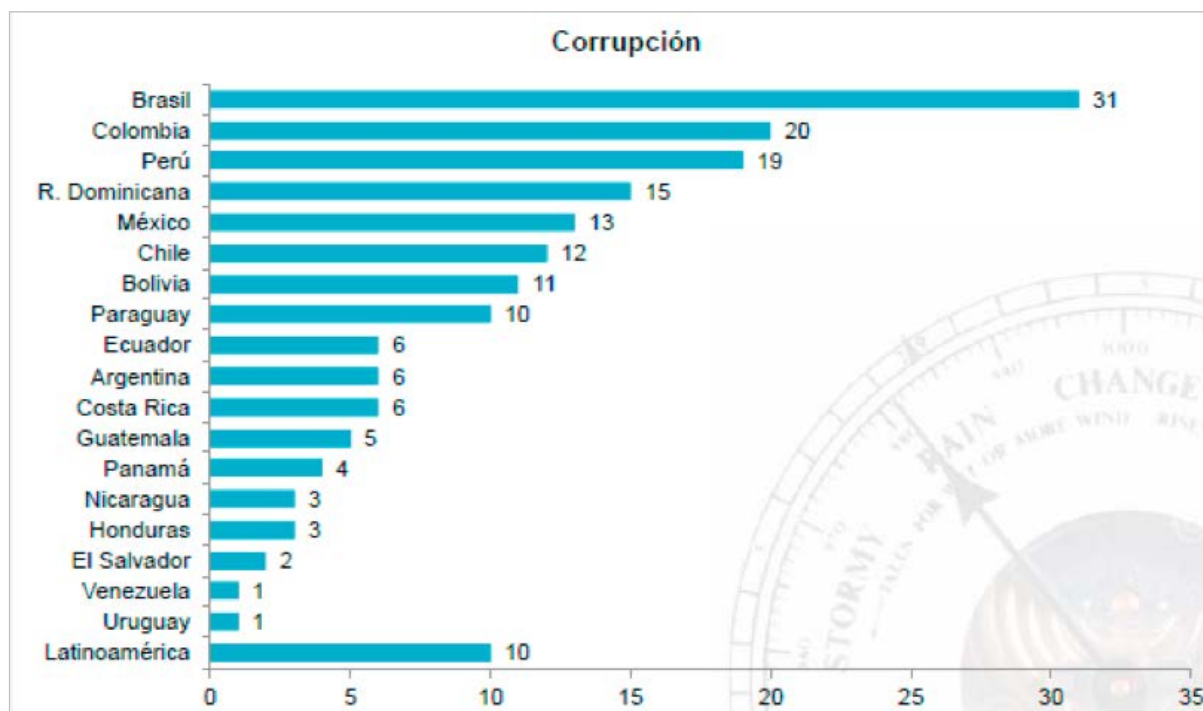
Es el mecanismo utilizado para informar a las autoridades correspondientes que se ha cometido algún tipo de delito o crimen.

### **9.2.10. Corrupción**

Es la acción y efecto de corromper (depravar, echar a perder, sobornar a alguien, pervertir, dañar). De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española (RAE), se emplea este término para nombrar a la alteración, vicio o abuso en un escrito o en entidades no materiales.

## 9.2.11. Indicadores de corrupción

**Cuadro 1. Niveles de corrupción en Latinoamérica (2017)**



Fuente: Latinobarómetro (2017)

**Cuadro 2. Niveles de corrupción en las instituciones nacionales**

Nivel de corrupción en las instituciones				
¿Diría Ud. que en ... hay mucha corrupción, algunos casos de corrupción o no hay corrupción?				
	Mucha corrupción	Algunos casos	No hay corrupción	Ns/nc
El Poder Judicial	74%	21%	2%	3%
El Congreso de la República	66%	31%	2%	1%
La Policía Nacional	66%	29%	3%	2%
Los partidos políticos	64%	34%	1%	1%
El Gobierno	60%	33%	2%	5%
Las municipalidades distritales	57%	38%	2%	3%
Los gobiernos regionales	57%	37%	2%	4%
Las municipalidades provinciales	52%	42%	2%	4%
Las Fuerzas Armadas	44%	46%	6%	4%
Los servicios de salud	39%	53%	4%	4%
El sector o empresas públicas	39%	51%	3%	7%
La Contraloría de la República	37%	45%	6%	12%
Los sindicatos	36%	47%	4%	13%
Los gremios empresariales	34%	47%	4%	15%
El sistema educativo	30%	60%	5%	5%
El sector o empresas privadas	27%	53%	9%	11%
Los medios de comunicación	26%	58%	10%	6%
La Iglesia	17%	46%	25%	12%
Total Horizontal 100%				
Base: 1203 entrevistas				

Fuente: Encuesta Pulso Perú (2016)

## 10. Resultados

De acuerdo a la población de la investigación, la muestra estuvo conformada por los auditores, funcionarios y profesionales de los Gobiernos regionales de Ayacucho, Ica, Apurímac y Huancavelica.

Tabla 1. Población encuestada

Gobiernos regionales	N° trabajadores (sede central)	Porcentaje
Gobierno regional de Ayacucho	90	35 %
Gobierno regional de Apurímac	60	23 %
Gobierno regional Huancavelica	50	19 %
Gobierno regional de Ica	60	23 %
<b>Total</b>	<b>260</b>	<b>100.00 %</b>

Fuente: Elaboración propia

### 10.1. Presentación de datos

Se efectuó la encuesta a la muestra representativa:

Gobierno regional de Ayacucho (40 auditores, y 50 funcionarios y profesionales), Gobierno regional de Apurímac (20 auditores, y 40 funcionarios y profesionales), Gobierno regional de Huancavelica (20 auditores, y 30 funcionarios y profesionales) y Gobierno regional de Ica (25 auditores, y 35 funcionarios y profesionales).

## 11. Conclusiones

- El perfil del auditor gubernamental en los Gobiernos regionales se constituye sobre su experiencia en el sector público y en sistemas administrativos, con un mínimo de tres años de labor; o en auditoría, con un mínimo de dos años. Además, el perfil debe estar relacionado con la conducta intachable que debe presentar el auditor gubernamental.
- El rol que debe cumplir el auditor gubernamental en la lucha contra la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú debe sustentarse en la coordinación con la sociedad civil, encargada de efectuar las denuncias correspondientes. Asimismo, como auditor gubernamental, debe efectuar auditorías oportunas, con resultados eficientes.

- Los encuestados manifiestan que es de vital importancia que el auditor gubernamental posea conocimientos plenos de ofimática (uso de procesadores de textos, hoja de cálculo y programas de presentación), dado que todas las informaciones en el sector público se efectúan sobre la base de sistemas informáticos. Además, se aprecia que las denuncias ciudadanas efectivas deberían merecer una compensación económica de acuerdo a la magnitud de la denuncia.
- Los encuestados consideran que las causas de la corrupción en el Perú son las siguientes: impunidad o falta de una legislación anticorrupción, inadecuada calidad de fiscalización nacional y escasez de valores éticos. Asimismo, se estableció que los efectos de la corrupción en los Gobiernos regionales del Perú son las pérdidas económicas, mayor pobreza, incumplimiento de metas y objetivos, y mayores gastos de fiscalización.
- De acuerdo a los resultados, las entidades no cumplen con implementar las recomendaciones de los informes de auditoría, por lo que más del 58 % de estas aún se encuentran pendientes de implementación. Según los encuestados, esto se debe a que las recomendaciones de los informes de auditoría no son claras ni precisas, y que, por el contrario, son de carácter general.

## 12. Referencias bibliográficas

Datum Internacional. (2016). Encuesta Pulso Perú

Latinobarómetro. (2017). Informe 2017. Recuperado de <http://www.latinobarometro.org/lat.jsp>

Ley N° 27785. Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República. Diario El Peruano, Lima, Perú, 23 de julio de 2002.

Oré, E. (2015). *El ABC de la Tesis con Contrastación de Hipótesis*. Lima, Perú: Multiservicios Publigráf

Resolución de Contraloría N° 122-2016-CG. Aprobar la Directiva N° 008-2016-CG/GPROD denominada "Auditoría de Desempeño y el "Manual de Auditoría de Desempeño". Diario El Peruano, Lima, Perú, 5 de mayor del 2016

Tabora, S., Umazor, N., & Vásquez, N. (2014). *Diseño de un modelo de auditoría gubernamental basada en las normas de auditoría gubernamental (NAG), con enfoque especial dirigido a la ejecución presupuestaria en la alcaldía municipal de la ciudad de Chilanga departamento de Morazán*. (Tesis de licenciatura). Universidad de El Salvador, Morazán

Tenorio. (2015). *El control de calidad y su incidencia en la auditoría de cumplimiento en la gestión del Gobierno Regional de Ayacucho, 2014*. (Tesis de licenciatura). Universidad Católica Los Ángeles Chimbote, Ayacucho, Perú

**Fecha de recepción: 26/09/2019**

**Fecha de aceptación: 30/11/2019**

**Correspondencia: uldarico2002@hotmail.com**

## El valor de la información contable integrada para las Pymes argentinas

Graciela Scavone<sup>1</sup>, Verónica Sanabria<sup>2</sup>, Lorenza Morales Alvarado<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Argentina

<sup>2</sup>Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Argentina

<sup>3</sup>Facultad de Ciencias de la Empresa de la Universidad Continental, Perú

### Resumen

En estas tres últimas décadas, el mundo ha venido afrontando cambios vertiginosos, a partir de los cuales la sociedad en su conjunto requiere que las empresas se desarrollen bajo un contexto de responsabilidad social y utilicen el Reporte Integrado (RI) para informar su desempeño al grupo de interés. El RI es una herramienta que brinda la oportunidad a las compañías de potenciar su modelo empresarial con un pensamiento integrado. Mediante este modelo, la entidad no solo podrá desenvolverse en el marco de la sustentabilidad, sino también crear valor y competitividad. En la actualidad, el uso de reportes integrados en las compañías multinacionales es importante; sin embargo, las Pymes no presentan un avance significativo. El objetivo de este estudio es investigar el valor del reporte integrado para las compañías, con énfasis en las Pymes, considerando al pensamiento integrado como fundamento y base de esta iniciativa. Se espera que las empresas elaboren un informe cada vez más comprensible para todos, y que las Pymes encuentren, en el informe integrado, una herramienta de gestión que les aportará una diferencia competitiva importante, y una diferenciación desde la perspectiva del consumidor.

*Palabras clave:* Reporte integral, Pymes, sustentabilidad, información contable.

## The value of integrated accounting information for argentinean SMEs

### Abstract

In these last three decades the world has been facing vertiginous changes, where society as a whole requires that companies develop under a context of social responsibility and use the Integrated Report (IR) to inform their performance to the interest group. The RI is a tool that gives companies the opportunity to boost their

business model with integrated thinking. Through this model, the entity will not only be able to function within the framework of sustainability, but will also create value and competitiveness. At present, the use of integrated reports in multinational companies is important, however, SMEs do not show significant progress. The objective of this study is to investigate the value of the integrated report for companies, with emphasis on SMEs, with integrated thinking as the foundation and basis of this initiative. Companies are expected to prepare an increasingly understandable report for all, and that SMEs will find in the integrated report a management tool that will provide them with an important competitive difference, and a differentiation from the consumer perspective.

*Keywords:* **Comprehensive report, SMEs, sustainability, comprehensive accounting information.**

## O valor da informação contábil integrada para as PME argentinas

### Resumo

Nas últimas três décadas, o mundo enfrentou mudanças vertiginosas, onde a sociedade como um todo exige que as empresas se desenvolvam em um contexto de responsabilidade social e usem o Relatório Integrado (RI) para informar seu desempenho ao grupo de interesse. O RI é uma ferramenta que oferece às empresas a oportunidade de impulsionar seu modelo de negócios com pensamento integrado. Por meio desse modelo, a entidade não apenas poderá funcionar dentro da estrutura da sustentabilidade, mas também criará valor e competitividade. Atualmente, o uso de relatórios integrados em empresas multinacionais é importante, no entanto, as PME não mostram progresso significativo. O objetivo deste estudo é investigar o valor do relatório integrado para as empresas, com ênfase nas PMEs, tendo o pensamento integrado como fundamento e base dessa iniciativa. Espera-se que as empresas preparem um relatório cada vez mais compreensível para todos, e que as PME encontrem no relatório integrado uma ferramenta de gerenciamento que lhes proporcione uma importante diferença competitiva e uma diferenciação da perspectiva do consumidor.

*Palavras-chave:* **Relatório abrangente, PMEs, sustentabilidade, informações contábeis abrangentes.**



## 1. Introducción

Durante muchos años, las empresas han sido las encargadas de desarrollar sus propios métodos para medir su desempeño, por ejemplo, a través del uso de indicadores (tablero de control o *Balance Scorecard*), en tanto es un sistema que permite, con el uso de modernas herramientas informáticas, sintetizar la información desde una sola visión integral. Sin embargo, su utilidad solo es para uso interno y su alcance es limitado; es decir, no recoge toda la información referida a otros aspectos de la actividad del ente que no sea el patrimonial. Por lo tanto, no permite un enfoque estratégico integral para una toma de decisiones responsable.

En tanto que las presiones por parte de los grupos de interés que reclamaban homogeneidad, transparencia y responsabilidad en la presentación de la información hicieron que se desarrollaran estándares internacionales como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se considera necesario avanzar hacia una medición ampliada que alcance a la entidad en su conjunto. Consecuentemente, diversos países y organismos internacionales comenzaron a reglamentar y emitir disposiciones vinculadas a RSE, muchas de ellas tomando la metodología de lineamiento o guía para una mejor práctica.

Transparencia, comparabilidad y gestión de riesgos son algunas de las características que las empresas han comenzado a incluir dentro de sus buenas prácticas corporativas, mientras que las NIIF y las *Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) son normas mundialmente reconocidas, reguladas y utilizadas para la preparación y exposición de información financiera, que cuenta con otros pronunciamientos cada vez más utilizados como prácticas generalmente aceptadas por los entes. Si bien queda mucho camino por recorrer para fortalecer y promover la presentación de información del desempeño global de las organizaciones y de sus resultados, es necesario avanzar en el desarrollo de metodologías innovadoras que faciliten este propósito.

Es de apreciar que hoy muchas compañías nacionales e internacionales presentan a sus grupos de interés información más integrada. Cabe preguntarnos: ¿generan valor estos reportes? Por otro lado, las Pymes, que conforman gran parte del bloque empresarial, parecen aún no direccionar la mirada a estos cambios en la modalidad de comunicación de desempeño tanto de uso interno como externo.

Bajo este contexto, en esta investigación, analizamos las variables que influyen en la implementación del informe integrado, en sus fortalezas y en sus debilidades, principalmente desde la perspectiva de la pequeña y mediana entidad.

## 2. Marco conceptual

Instituciones y organismos internacionales vienen promoviendo e incentivando la presentación de información sustentable mediante lineamientos, directrices y guías, o regulando su aplicación. En el curso de su implementación, compañías de mediana y gran envergadura han permitido no solo obtener un desempeño responsable, sino generar valor en la misma.

A continuación, se realizará una breve descripción de las principales iniciativas relacionadas al manejo de información no financiera, a fin de hacer más fácil para el lector la comprensión de la propuesta a realizar.

### 2.1. Global Reporting Initiative (GRI)

A nivel internacional, la organización Global Reporting Initiative desarrolla *Sustainability Reporting Guidelines*, guías para la confección de información referida al impacto económico, ambiental y social de la actuación empresarial. Estas directrices o indicadores de desempeño pueden ser implementados en forma gradual, para lo cual presentan distintas fases.

El GRI es una organización creada en 1997 por la convocatoria de la Coalición de Economías Responsables del Medio Ambiente (CERES) y el Programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas (PNUMA). Su misión es mejorar la calidad, rigor y utilidad de los reportes de sustentabilidad para que alcancen un nivel equivalente al de los reportes financieros. Se basa fundamentalmente en la implementación del triple balance (*triple bottom line*), económico, social y medioambiental. Actualmente, la guía GRI ha sido adoptada por numerosas entidades de todo el mundo para la elaboración de reportes de sustentabilidad.

En 2013, con la inspiración de una mejora continua, el GRI publicó una nueva versión de la guía, la versión 4, llamada G4, donde presenta un conjunto de directrices actualizadas y mejoradas para la estructura y la presentación de informes de sustentabilidad. El principal beneficio que deriva de la aplicación de estas pautas es lograr la reducción de confusiones, mitigar la heterogeneidad de información y facilitar la comparación. De esta manera, la confección de balances sociales se asemejaría a lo que se hace con los estados financieros, e, incluso, podría ser la génesis para el desarrollo de Principios Contables de Sustentabilidad Globalmente Aceptados.

### 2.2. Pacto Global de Naciones Unidas

En 1999, se llevó a cabo el Foro Económico Mundial en Davos (Suiza), donde se realizó la iniciativa del Pacto Global entre las Naciones Unidas y diferentes organizaciones del mundo. De este acuerdo, nace el concepto de Responsabilidad Social Empresarial (RSE), se impulsa la promoción del diálogo social para construir la denominada Ciudadanía Corporativa Global, y se comienzan a conciliar los intereses del sector

empresarial y de la sociedad civil, antes contrapuestos. Esta iniciativa flexible y voluntaria está compuesta por diez principios sobre protección ambiental, derechos humanos, relaciones laborales y anticorrupción. Las empresas que participan del Pacto, respaldado por las Naciones Unidas, deben comunicar su progreso cada año, a través de un documento denominado Comunicación sobre el Progreso (CoP), que, en la actualidad, se puede cumplir mediante el informe de sustentabilidad de la entidad.

### **2.3. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)**

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico desarrolló las *OCDE Guidelines*, actualizadas por quinta vez en el 2011. Estas señalan directrices básicas para que empresas multinacionales adopten conductas responsables y compatibles con la legislación y el desarrollo sostenible, así como un mayor grado de transparencia, el cual es fundamental para mejorar los aportes a la sociedad. Básicamente, se trata de una serie de recomendaciones, hechas a empresas multinacionales por los Gobiernos de los países que conforman la OCDE, a manera de principios voluntarios para operar dentro de su territorio. Dichas directrices incentivan a los contadores públicos y auditores a seguir con rigurosidad las reglas anticorrupción aplicando políticas contables estrictas, que permitan la identificación de transacciones ilícitas en los informes.

### **2.4. Otras iniciativas**

Otras referencias normativas institucionales voluntarias son las ISO. Entre ellas, la serie 14000 y la ISO 26000 han sido las más reconocidas en la materia que nos ocupa. La ISO 26000 sobre responsabilidad social está basada en siete materias fundamentales que van desde la organización interna hasta el papel de la empresa en el desarrollo de la comunidad. A diferencia de las otras normas ISO citadas, esta no es certificable. Por otro lado, la Unión Europea ha configurado el Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambientales denominado *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS).

### **2.5. Institute of Social and Ethical Accountability**

El *Institute of Social and Ethical Accountability* desarrolló una norma denominada AA1000 para promover el aseguramiento sobre el desempeño responsable de las entidades. Esta normativa, formada por documentos orientados a mejorar el desempeño sustentable de las organizaciones y basándose en el diálogo con los grupos de interés (*stakeholders*), es ampliamente reconocida a nivel mundial.

Todas estas iniciativas de información dejan en evidencia las limitaciones de los actuales reportes corporativos, las cuales serán analizadas a continuación, con el

fin de poder medir su impacto interno y externo, y entender qué papel juega el reporte integrado (RI) en el modo de comunicar de las organizaciones. De este modo, el presente trabajo se enmarca dentro de una investigación bibliográfica y documental, que pretende establecer la ventaja competitiva de la utilización del reporte integrado.

### **3. Antecedentes de la información contable integrada**

#### **3.1. La evolución de la responsabilidad social empresaria (RSE)**

En general, se considera que, ante escenarios de crisis, la RSE de una empresa es desafiada. Sin embargo, se observa que el interés por el tema crece cada día más. Desde el punto de vista económico, avanzar hacia la RSE plena implica reducir la incertidumbre causada por factores externos que representan costos a futuro, si no son correctamente afrontados. Especialmente en periodos de crisis, estos costos no conforman una situación deseada, por lo que, hace unos años, las empresas empezaron a darse cuenta que necesitaban algunos cambios. Aquellas que entienden el verdadero valor de la RSE la consideran una oportunidad para innovar y una ventaja competitiva. Así, este tipo de empresas hace frente, por ejemplo, a la reducción de costos y a la incertidumbre laboral, con estrategias innovadoras enfocadas en hacer más eficientes los procesos empresariales.

Se podría acotar que contemplar las variables ambientales y sociales les da la posibilidad de generar nuevos modelos de trabajo, productos, y servicios; y les permite abrir y ocupar nuevos lugares en el mercado. Divulgar de forma rápida y efectiva dichas innovaciones, y transferirlas a otras entidades, crea un ciclo virtuoso que beneficia a todos por igual. De este modo, esta concepción es el puntapié inicial para redefinir un modelo de negocio y para incorporar la RSE a la estrategia empresarial.

Sin embargo, es preciso destacar que, en muchos casos, la implementación de RSE en Argentina se ha visto reducida a una estrategia de marketing, y no ha logrado generar verdaderos cambios ni mejoras para la sociedad a pesar de existir un marco normativo vigente a nivel nacional. Cabe mencionar que existe un proyecto de ley presentado en marzo del 2015 por el senado, donde se acota actualizar lo normado<sup>1</sup>.

Sobre todo, los países europeos comenzaron a generar estímulos para incentivar el desarrollo sostenible, por ejemplo, premiando con superficies adicionales a las construcciones. El segundo paso fue crear el marco regulatorio, en principio voluntario, como base de transparencia para el interesado. En este sentido, numerosos países y organismos internacionales han adoptado dichos marcos con

---

1 Se trata del proyecto de ley RSE, donde se busca que las empresas cuenten con un código de conducta y presenten balance social. Destaca la creación del Registro de Información de Responsabilidad Social Empresaria (RIRSE), que deberá ser auditado por un contador público, entre otros puntos.

el fin de incentivar una genuina gestión de RSE. Poder contar con una guía clara para reportar este tipo de información sin duda terminaría con la presente dificultad de poder comparar el desempeño entre distintas entidades en vista de un desarrollo más sustentable.

### 3.2. La importancia de comunicar el desempeño

Los informes de RSE ayudan a las empresas a evaluar a tiempo las actividades que podrían generar un daño potencial, en tanto permiten que puedan anticiparse a los posibles riesgos, reducir costos futuros y aumentar la eficiencia en la producción. Comunicar de manera precisa los aspectos ambientales, sociales y económicos de la empresa facilita, así, una gestión más eficiente de la información. Además, es una herramienta que abre canales de interacción entre la empresa y sus grupos de interés a través de su cadena de valor.

En los últimos años, la cantidad de iniciativas de reporte sustentable aumentaron significativamente y generaron mucha ambigüedad en las altas esferas de las empresas en torno a qué estándares utilizar, dado que son de aplicación voluntaria. Dicha afirmación está basada en un estudio que realizó la empresa PwC, en donde se examinaron los reportes integrados publicados hasta el 30 de abril del 2013 de 50 empresas líderes del mundo. La investigación expuso fallas en el reporte de información integrada que evidenciaría la falta de comprensión acerca de cómo los negocios crean valor más allá del retorno financiero. Muchos reportes omitieron mencionar riesgos y oportunidades, datos materiales para la continuidad del negocio; y, por lo tanto, solo presentaron decenas y decenas de páginas vacías de contenido significativo para los grupos de interés.

Por este motivo, es importante poder comprender que revelar correctamente información relacionada al medio ambiente, sociedad y Gobierno puede, sin duda, mejorar la estrategia de la compañía a largo plazo. De hecho, a partir del análisis de riesgos que tuvieron que realizar para incluir en el reporte de RSE, algunas compañías descubrieron nuevas oportunidades para el negocio y aseguraron su estrategia a largo plazo.

Cabe señalar, además, que cada vez son más los inversionistas que se interesan en empresas financieramente robustas y resilientes<sup>2</sup>. Por ello, es conveniente que el contador público asesore a la Dirección o Gerencia sobre la elección del reporte que más se adecúe al negocio. A nivel práctico, este trabajo de investigación permitirá también concebir nuevos campos de desarrollo profesional para el contador público a partir de la implementación, redacción y validación del reporte integrado.

---

2 Capacidad de los seres vivos para sobreponerse a periodos de dolor emocional y situaciones adversas. Es un término que se toma de la resistencia de los materiales que se doblan sin romperse para recuperar la situación o forma original. Actualmente, la resiliencia se aborda desde la psicología positiva, la cual se centra en las capacidades, valores y atributos positivos de los seres humanos, y no en sus debilidades y patologías, como lo hace la psicología tradicional.

Según un estudio realizado en 2013 por la consultora KPMG, el 95% de las multinacionales presentaron sus reportes de sustentabilidad ese año, en comparación con un 83% en 2008 y un 64% en 2005. Esto permite afirmar que el tema dejó de ser una preocupación de pocos, para transformarse en una estrategia común. Algunos entrevistados creen también que la implementación de la RSE es excesivamente costosa, pero los ahorros en energía, la mejora en la relación con los clientes y proveedores, y el uso más eficiente de los recursos son algunos de los beneficios obtenidos: beneficios que se traducen en futuros ingresos. El mayor reto es, entonces, obtener datos confiables, cuya dificultad radica en definir cómo medir lo que se quiere informar.

Otro elemento que ha surgido y adquiere cada vez más fuerza son las redes sociales como Facebook, Twitter, LinkedIn y YouTube, ya que son consideradas la innovación más importante en cuanto a forma de difusión y capacidad de aumentar el alcance y la permeabilización del tema más allá de los límites de los reportes corporativos. A esta RSE se le denomina RSE 2.0.

Diferentes empresas han comenzado a utilizar dichas redes como canales de comunicación e interacción con sus grupos de interés, y a divulgar su estrategia en materia de RSE. A través de la información que se genera en las redes sociales, la empresa puede conocer el interés de los consumidores y cómo desean que esta actúe con el entorno. Prácticamente, no existe multinacional o gran empresa en la actualidad que no utilice las redes sociales. Sin embargo, también pueden representar un gran dolor de cabeza, cuando los usuarios se sienten defraudados y accionan en su contra a través de comentarios negativos. El caso más famoso es el de la empresa Monsanto, que ha recibido múltiples críticas por sus acciones poco amigables con el medio ambiente.

Finalmente, pese a que se ha enfatizado sobre la comunicación de las estrategias de RSE por parte de las empresas, debe quedar claro que su internalización debe ser plena o entendida en toda su dimensión. Comunicarla es solo una parte de dicho proceso.

### **3.3. Informe integrado: un desafío global**

En la actualidad, las compañías en el mundo conocen y, en su mayoría, usan el reporte integrado (RI). En 2012, el mayor porcentaje de RI correspondió a empresas europeas, seguido por África, mientras que, en el 2015, el porcentaje mayor se inclinó a favor de Asia-Pacífico, y se obtuvo un porcentaje parejo entre Europa y América (GESTIÓN, 2015).

Este nuevo enfoque de comunicar el desempeño para obtener una visión estratégica sobre el modelo de negocio en todos los frentes tanto internos como externos permite determinar estrategias, definir perspectivas, e identificar riesgos y oportunidades que, en suma, generen valor en la empresa.

En definitiva, el reporte integrado permitirá a las empresas no solo obtener

información en todos los enfoques de su actividad, sino ser más competitivas y sustentables en el tiempo; en consecuencia, serán socialmente responsables. En ese sentido, un RI comprende información financiera y no financiera, que es una forma de lenguaje comunicacional avanzado, mediante el uso de metodologías y estándares que permitan un informe con un lenguaje universal común, sencillo, preciso y comprensible para el grupo de interés.

La creación de valor al generar reportes integrados traspasa, entonces, las fronteras de lo financiero, enfocándose en seis tipos de capital: el de tipo financiero, de trabajo, intelectual, humano, social y natural, tal como lo señala el Consejo Internacional de Reporte Integrado (IIRC).

Por su parte, cabe mencionar que el capital natural<sup>3</sup> es un factor fundamental para el desarrollo global sustentable; por lo tanto, es imprescindible que los actores, como el sector empresarial, tomen conciencia de este capital como fuente de recurso en el horizonte de la actividad de la misma, siendo una oportunidad o un riesgo en el corto, mediano o largo plazo de una empresa.

Es necesario impulsar estas iniciativas, pese a que la tendencia común es la integración. Para ello, el IIRC, que es una coalición global de reguladores, inversores, empresas, emisores de normas, profesionales contables y organizaciones no gubernamentales que trabajan en conjunto con el GRI, han generado una opción de cambio. Tanto el IIRC como el GRI comparten la misma visión: la comunicación de la creación de valor debería ser el próximo paso en la evolución del reporte corporativo.

Bajo esta iniciativa, en diciembre del 2013, se publicó el informe *The International IR Framework*. Este se caracteriza por tener un alcance más amplio e integral, y por ofrecer una perspectiva a largo plazo de la organización. No obstante, la preocupación de la IIRC por realizar el acompañamiento y promover la aplicación en busca de la estandarización no solo se limitó a la presentación de dicho informe. Así, en noviembre del 2015, publicó una guía de elaboración de informes integrados, documento que se enfoca, por un lado, en cómo establecer parámetros y procesos para identificar la materialidad; y, por otro lado, en la manera adecuada de engranar esos procesos en la gestión para fundamentar dicha materialidad. En este sentido, el reporte integrado responde a nuevas exigencias que, a su vez, también se adaptan a un mundo en constante transformación.

El IIRC establece seis principios rectores para sustentar un reporte integrado, el enfoque estratégico y la orientación hacia el futuro: conectividad de la información, capacidad de respuesta a partes interesadas, materialidad y concisión, confiabilidad e integridad, coherencia, y comparabilidad. Por lo tanto, el reporte integrado tiene un papel fundamental en esta transformación, ya que ofrece al mercado y a la

---

3 Se entiende como la más vital de todas las fuentes de capital, base de todas las restantes; constituye el fundamento sobre el que se sustentan nuestras economías y sociedades. Se advierte que el concepto hace referencia a aquellos elementos de la naturaleza que producen valor para las personas, sea en forma directa o indirecta. En este sentido, se cita como ejemplos a las selvas, ríos, tierras, minerales y océanos, y a los recursos renovables y no renovables (CIMA, 2014, pp. 1,3 y 5).

sociedad una herramienta para la mejor toma de decisiones. En esta línea, debe ser entendido como un balance financiero.

Además, el IIRC presenta como objetivos principales<sup>4</sup>:

- Mejorar la calidad de información disponible para permitir que los proveedores de capital financiero tengan una eficiente y productiva asignación del capital.
- Promover un enfoque más coherente y eficiente.
- Mejorar la rendición de cuentas y la administración de los capitales (financiero, industrial, intelectual, humano, natural, social y relacional), y promover el entendimiento entre la empresa y los grupos de interés.
- Apoyar el pensamiento integrado, y la toma de decisiones y acciones que se enfoquen en la creación de valor en el corto, mediano y largo plazo.

Con el tiempo, se prevé que el reporte integrado se convertirá en la única norma del reporte corporativo para lograr la conectividad de la información, los capitales y sus interdependencias. Esta práctica ya es mundialmente conocida, y diferentes agrupaciones e instituciones vienen sumando esfuerzos en su estandarización.

## **4. Desafío empresarial y profesional**

### **4.1. El pensamiento integrado**

Todos coinciden en que las empresas deben informar con transparencia y eficiencia su impacto ambiental sea positivo o negativo. Incluso, algunos consideran que esa información es igual o más importante que la información financiera. La divulgación de información por parte de las empresas es, así, la base para la salud de los mercados financieros modernos, ya que los ingresos no se pueden asignar con prudencia ni seguridad a empresas que no declaran correctamente los riesgos a los que están expuestas.

La razón es simple: una menor cantidad de información resulta en una menor cantidad de seguridad para los grupos de interés. De la misma manera en que los datos financieros omitidos por Enron, en el 2000, dieron lugar a pérdidas millonarias, los inversores de *British Petroleum* (BP) enfrentaron pérdidas de hasta US\$ 32 mil millones del valor de mercado de la empresa, en el 2010, tras haber omitido la presentación de riesgos ambientales. Por lo visto, la información es el oxígeno del mercado. En el mundo de hoy, donde lo intangible es la mayor parte del valor de mercado de una empresa que cotiza en bolsa, la divulgación de los resultados medioambientales es esencial.

Otro problema importante es la incomprensión de la información por parte de quienes toman decisiones. Aún hoy, es evidente la dificultad de ciertas empresas

---

4 Ver IIRC en <http://integratedreporting.org/>



para medir y dar a conocer sus esfuerzos. Así, muchos inversionistas todavía no logran darse cuenta del valor que estos generan porque la información no es clara.

Por otro lado, algunos Gobiernos en vías de desarrollo no cuentan con un presupuesto público suficiente para orientar sus políticas al cuidado de un determinado recurso natural. Los clientes y consumidores, a su vez, no consiguen comparar el rendimiento entre empresas, dado que estas utilizan principios y estándares de reportes diferentes entre sí. Esto no significa que la información sea mejor o peor, sino que la forma de medir ciertos indicadores puede variar a razón del método o criterio que se utilice. En este sentido, la principal falla es el desequilibrio que se presenta en los reportes, donde, por ejemplo, las acciones pasadas ocupan un espacio muy grande, y los planes y compromisos a futuro son inexistentes.

Por el contrario, el reporte integrado consolida información relevante sobre la estrategia y los resultados de la compañía, describiendo el contexto social, económico y ambiental en el que opera la organización. La visión a largo plazo del IIRC parte, entonces, de la aplicación del pensamiento integrado dentro de las buenas prácticas empresariales, tanto en el sector público como en el sector privado, siendo el reporte integrado su principal facilitador. Se busca, ante todo, un cambio en el proceso de crear información, con el objetivo de medir las ganancias y pérdidas de los seis tipos de capital<sup>5</sup>.

El IIRC enfatiza la importancia del pensamiento integrado dentro de la organización, en tanto conduce a la toma de decisiones y acciones integradas, que consideran la creación de valor a corto, mediano y largo plazo. De esta manera, la organización adapta su estrategia y modelo de negocio para poder responder más eficazmente ante el entorno externo, riesgos y oportunidades.

El 2013 fue un año de grandes cambios para la sustentabilidad a nivel mundial. Tanto las iniciativas del GRI como las del IIRC enfocaron sus metas hacia una misma dirección, que preanunciaba una revolución en la forma en que las empresas entienden y reportan la sustentabilidad. El tercer gran evento, ese mismo año, fue la presentación del *Carbon Disclosure Project (CDP)*, que anunció la creación de la mayor base de datos de capital natural del mundo. El CDP cuenta con el apoyo de 722 inversionistas, que gestionan 87 trillones de dólares en activos, es decir, un tercio del capital invertido en el mundo. De este modo, el CDP comenzó a recopilar datos sobre el carbono, el agua y los bosques de más de cinco mil empresas.

A partir de esta iniciativa, el mercado logra métricas fiables y comparables de los resultados anteriores y de la estrategia a futuro, buscando la integración de la cadena de suministro. Cuanto más incorporado esté el pensamiento integrado en las actividades de una organización, más natural será el flujo de información para los reportes de gestión, análisis y toma de decisiones, por lo que se generará una mejor integración entre los sistemas de información que soportan la comunicación interna y externa.

---

5 Los seis tipos de capital fueron mencionados en el capítulo sobre reporte integrado, párrafo 3.

Por otro lado, el pensamiento integrado también acelera acciones que van demostrando avances. Ejemplo de ello es la Comisión Europea que, en diciembre del 2014, estableció que las empresas del sector público con más de 500 empleados cuentan con dos años para presentar información no financiera de forma obligatoria. No solo se les solicita que presenten información relacionada a las áreas de medioambiente, sociedad, derechos humanos y anticorrupción, sino también deben presentar una descripción del modelo de negocio, resultados y riesgos de las prácticas relacionadas a los temas anteriormente mencionados, y políticas utilizadas para el control de gestión.

Además, se recomienda el uso de estándares internacionales, como los mencionados en el marco conceptual, y se espera que los primeros reportes se presenten en el 2018, cubriendo el periodo 2017-2018. Dado que es un tema que, hasta el día de hoy, está en constante transformación, es lógico que muchas empresas que cumplen con los requisitos de obligatoriedad estén confundidas o hasta perplejas respecto de qué estándares utilizar. Sin embargo, el propósito es claro: inducir a que estas compañías se enfoquen bajo un pensamiento integrado.

De este modo, es posible señalar que la implementación del reporte integrado ayuda a asegurar que la gestión interna esté alineada a la información que se publica a terceros con la estrategia corporativa y con las operaciones de la organización, pese a que, además de su considerable tiempo y esfuerzo de implementación, puede presentar retos a nivel organizacional, cultural, técnico, de comunicación y de gestión del rendimiento.

Ahora bien, los beneficios del Reporte Integrado no se pueden medir si la empresa se limita a juntar información de diferentes fuentes (interna y externa) para crear el informe. Se requiere, más bien, una convergencia de diferentes modos de pensar y de personas con conocimientos, experiencia profesional, y perspectivas variadas y hasta opuestas. Así, la alta dirección, con el apoyo del director financiero, puede facilitar el proceso, conectando diferentes sectores y procesos relevantes de una organización con los sistemas adecuados para ofrecer una eficaz toma de decisiones integrada.

## **4.2. Campos de acción bajo un pensamiento integrado**

El director financiero y todas las áreas de Finanzas juegan un papel central en la implementación del reporte integrado en los siguientes campos de acción:

### **4.2.1. Conectividad**

El pensamiento integrado depende de una mayor conectividad entre toda la organización. Dada su amplia visión de la organización, el director financiero puede asegurar la correcta conexión entre las personas, los procesos y los sistemas, tres elementos fundamentales para comenzar el camino hacia la integración. Una planificación más conectada y una mejor comunicación es, entonces, el desafío

de los cinco principales sectores que se encargan de la preparación y emisión de informes:

- Finanzas y Contabilidad: preparación de reportes financieros.
- Relaciones Institucionales: preparación del reporte de sustentabilidad.
- Sector legal: preparación de informe de asesoramiento legal y cumplimiento.
- Sector normativo (más conocido como *Compliance*).
- *Controlling*: preparación de informe de planificación y gestión de los riesgos.

#### 4.2.2. Foco en el contexto externo

Las organizaciones flexibles y ágiles normalmente poseen procesos internos e información con foco en la creación de valor. La identificación y la comprensión de las cuestiones relevantes para la toma de decisiones implican reunir información y análisis de varias fuentes, e incluyen las siguientes funciones:

- Analizar el impacto de las grandes tendencias mundiales y los cambios en el entorno empresarial.
- Comprender el impacto de los productos y/o servicios que se producen o brindan en la sociedad y en los mercados.
- Comprender cómo afecta a la reputación de la organización la percepción del público.
- Comprender y asimilar las expectativas de los proveedores de capital financiero y de otros grupos de interés.

Un enfoque basado en el contexto externo es el punto de partida para entender cómo la organización crea valor y, a su vez, cómo puede destruirlo.

#### 4.2.3. Integración de la planificación

La planificación integrada permite que el Directorio y la Gerencia esté en conocimiento de los riesgos y oportunidades de la organización, los cuales se deberán gestionar de forma proactiva como parte del proceso de toma de decisiones. Los cambios en el entorno empresarial afectarán la planificación, y cómo se gestiona y mide el rendimiento. La integración del proceso de planificación y gestión implica un enfoque integrado en relación a dos áreas:

- Gestión de riesgos: parte fundamental de la toma de decisiones; incluye a Control interno y *Compliance*.
- Presupuesto: el proceso de presupuesto implica el desarrollo de planes de acción, objetivos e índices de medición de desempeño. Como parte integrante del proceso, el director financiero y los demás sectores de Finanzas deben desarrollar nuevos indicadores para medir el desempeño de cada uno de los capitales que presenta la guía IIRC. Su objetivo es lograr determinar en qué

porcentaje la organización ha logrado sus objetivos estratégicos y sus resultados en relación al capital correspondiente.

#### **4.2.4. Comunicación integrada**

El pensamiento integrado requiere un órgano de gobierno sólido y liderazgo para asegurar que una entera organización sea capaz de comunicar de manera eficaz todas las cuestiones materiales que afectan a la creación de valor. Esta nueva perspectiva requiere que la Dirección comunique los cambios de manera persuasiva para que sean aceptados positivamente y no demore la implementación del reporte integrado.

##### **4.2.4.1. El rol del contador público**

El reporte integrado es una oportunidad única no solo para los miles de contadores matriculados en Argentina<sup>6</sup>, sino para todos los contadores del mundo que desarrollan sus tareas en el sector operativo, de gestión y directivo. La oportunidad radica en centrarse en la creación de valor para la organización y sus grupos de interés, así como en demostrar cómo se crea ese valor comenzando a trabajar de modo integrado y proporcionando un incentivo adicional para el director financiero (CFO) y su equipo. Al contribuir directamente a los esfuerzos de la organización para crear valor desde una perspectiva más amplia que las tradicionales medidas de Contabilidad y Finanzas, los contadores pueden satisfacer de mejor manera las necesidades de sus empleadores y de la sociedad. Esto genera, sin duda, un sentimiento de autorrealización del profesional.

## **5. Las Pymes en Argentina frente a la RSE**

### **5.1. Pymes: experiencias de empresas que generan valor**

La Pymes argentinas representan más del 96%<sup>7</sup> del mercado empresarial en el país, lo cual genera un impacto importante en su economía (LA NACIÓN, 2015). En ese sentido, estas empresas presentan una gran oportunidad de seguir el camino de algunas que utilizan reportes integrados, dado que les suma valor, sea por iniciativa o porque sus clientes son grandes compañías y sienten la exigencia por parte de ellos.

Estas empresas no han incursionado significativamente en el aspecto de los reportes integrados. Muchas de ellas consideran que este tema es para empresas de envergadura. No advierten que el pensamiento integrado, base de este tipo de

---

6 En Argentina, la Universidad de San Andrés y la Universidad Torcuato di Tella ofrecen cursos de capacitación en la elaboración de reportes integrados. Así, son las instituciones pioneras en especialización sobre este tema para el caso argentino.

7 De acuerdo a la referencia, este porcentaje corresponde a 499,200 empresas.

información, obliga a la organización a realizar un autoanálisis de su desempeño, a medir cuestiones que gestionan y a interrelacionarse con sus grupos de interés adecuadamente, lo que les aportaría beneficios a corto, mediano y largo plazo.

No obstante, existen Pymes que han asumido el desafío y han tomado la senda de la sustentabilidad generando reportes integrados, como Tantal, Thermodyne Vial y Amic Metalúrgica<sup>8</sup>, ejemplos que nos permiten romper con las creencias de que estos reportes solo son óptimos para multinacionales o que producen un alto costo (VISIÓN SUSTENTABLE, 2013). Según una encuesta realizada por PWC y publicada el 2016, estas empresas que generan reportes ya constituyen alrededor del 19% de total de Pymes en Argentina. Estas comprendieron la creación de valor de su negocio brindando mayor transparencia y confianza a su comunidad, clientes y trabajadores, y siendo el canal de comunicación de todo su grupo de interés. En este sentido, una PyME puede desarrollarse bajo un contexto sustentable con el objetivo de mantenerse en el tiempo y ser más competitiva.

## 5.2. El papel del organismo regulador en Argentina

En cuanto a la regulación en Argentina, no se ha avanzado significativamente<sup>9</sup>. Sin embargo, se considera que es más importante que las empresas reconozcan la relevancia de la generación de valor a que se vean obligadas a emitir informes que no les generan beneficios.

Explicar el valor del negocio que surge de los estados financieros tradicionales solo refleja parte de la historia de una organización. Se deben considerar tres elementos clave:

- Se requiere del formato y el desempeño del negocio basado en la información financiera y operacional para comprender el estado actual del negocio.
- El probable efecto de los riesgos y oportunidades en los planes prospectivos es necesario para ayudar al lector a comprender tanto el contexto en el que se insertan estos planes, así como el grado de incertidumbre para tener una perspectiva del impacto en el valor del negocio.
- Se necesitan, además, el valor de largo plazo del negocio, sus amenazas y oportunidades, y la consideración de sus desempeños en todos los capitales con los que la compañía trabaja, que afectarán necesariamente su valuación.

Una visión conjunta de estas características puede brindar una perspectiva más completa acerca del desempeño y el valor del negocio, con el objetivo de limitar la brecha entre lo que la compañía hace y lo que informa. Esto representa un cambio cultural importante: cambia el foco, previamente dirigido hacia el cumplimiento,

8 Más ejemplos se encuentran en <http://www.visionsustentable.com.ar/2013/09/nc-reporte-sustentabilidad.php>. Sin embargo, se destaca a Tantal como la primera empresa PyME argentina que publica su reporte integrado bajo los lineamientos del GRI.

9 En el capítulo de "La evolución de la Responsabilidad Social Empresaria (RSE)" párrafo 2 se describe las leyes vigentes en el país, así como proyectos que esperan ser debatidos y aprobados por el gobierno.

hacia un enfoque liderado por las necesidades de los grupos de interés y las actividades del negocio.

Para ello, es preciso considerar que, si medir es establecer una correspondencia entre cuestiones del mundo real y los elementos de un sistema de numeración, el establecimiento de esta correspondencia en las empresas requiere la utilización de ciertas reglas de medición, que tenderían a excluir las valoraciones con componentes subjetivos. En principio, el proceso de medición característico y propio de las Ciencias Sociales, y en especial de las Ciencias Económicas, es la cuantificación. Es conveniente destacar que el concepto de medición aquí expresado se adhiere a la doctrina ampliamente extendida que trabaja con una idea de medición concebida en un sentido amplio, dentro del cual se incluyen distintos procesos valorativos.

Por su parte, es necesario incrementar la calidad y la interrelación de la información contable en general; y de los aspectos sociales, ambientales y de gobernabilidad en particular. En esta línea, un proceso de valuación necesita una base de referencia afín a los fenómenos considerados, que permita una visión homogénea y comparable de los mismos, así como conductas éticas que estén a la altura de las estrategias de sustentabilidad subyacentes.

Asimismo, este enfoque supone asumir un respeto hacia el ambiente, y los aspectos sociales y económicos en la actividad profesional, a partir de una ética subyacente que dé respuesta a los grupos de interés que requieren actitudes de honestidad, transparencia y sensibilidad hacia el bienestar humano. Para lograr este objetivo de evolución, es necesario demostrar un pensamiento dirigido hacia un verdadero compromiso social y respeto ambiental. Es evidente que el modelo de desempeño plasmado en los códigos de ética vigentes aún no es suficiente para los desafíos en el largo plazo.

Existen elementos subjetivos y objetivos que también influyen, tales como los factores sociales y culturales, la educación y la historia. Especialmente, el desarrollo del sociologismo ético y la labor de la antropología cultural probaron la conexión que existe entre la valoración ética y el comportamiento real de los hombres, considerando tanto a las costumbres, religiones, entre otros elementos culturales, como a la organización jurídica, económica y social de la comunidad en que viven.

Estas circunstancias forman parte de la valoración, pero no constituyen el todo, dado que falta el aspecto estrictamente objetivo. Los valores son la síntesis de reacciones subjetivas frente a cualidades que se hallan en el objeto. No se trata de una relación sencilla y estática; es, más bien, compleja y dinámica. Así, todos estos factores han contribuido a configurar determinados valores morales, que, si bien no pueden derivarse exclusivamente de elementos fácticos, tampoco pueden distanciarse de toda conexión con la realidad.

## 6. Conclusiones y aportes

- Se espera que el reporte integrado pueda abarcar de mejor manera la complejidad de la sustentabilidad organizacional al facilitar la emisión de un informe cada vez más comprensible para todos los grupos de interés.
- El rol mejorado del director financiero y de todo su equipo jugará un papel muy importante en la facilitación del pensamiento integrado y en la presentación de informes que creen verdadero valor desde los distintos capitales de una organización.
- La mejora en el diálogo con todos los proveedores de capital y principales grupos de interés debería dar lugar a un mayor sentimiento de satisfacción y gratitud profesional. Para muchas entidades, incluir información no financiera en sus informes ha dado lugar a innovaciones, mejor gestión de riesgos, nuevas oportunidades de negocio y una mayor capacidad para crear valor a futuro. Estas prácticas deben ser fomentadas tanto para la sociedad como para los inversores.
- La obligatoriedad de la información financiera y la creación de Normas Internacionales de Contabilidad fue, probablemente, el motor más importante del desarrollo de los mercados de capitales. Sin embargo, el reporte integrado espera incorporar innovación y, a la vez, garantizar la transparencia adecuada de la información no financiera en conjunto con la información tradicional.
- Las Pymes que se encuentren a la vanguardia encontrarán en el informe integrado una herramienta de gestión que les aportará una diferencia competitiva importante y una diferenciación para la toma de decisiones.

## 7. Referencias bibliográficas

Baron, R. (2014). *The Evolution of Corporate Reporting for Integrated Performance*. París: OECD Headquarters.

Chartered Institute of Management Accountants. (s.f.) Cima. Recuperado de <http://www.cimaglobal.com/>

Consejo Internacional de Reporte Integrado (IIRC). (2014). El marco internacional. Recuperado de <https://www.globalreporting.org>

Consejo Internacional de Reporte Integrado. (IIRC). (2014). The International IR-Matrix. Recuperado de <https://www.globalreporting.org>

Federación Internacional De Contadores (IFAC). (2015). Guidance for the preparation of integrated reports. Recuperado de <http://integratedreporting.org/resource/materiality-in-integrated-reporting/>

Fronti, I. (2007). Responsabilidad social empresaria: su medición e información a través de la contabilidad microsocia. Proyecto UBACyT E-810. Buenos Aires.

Gestión. (2015). La sostenibilidad en el Perú: el perfecto equilibrio. Sección Economía. Lima. Recuperado de <http://gestion.pe/economia/sostenibilidad-peru-perfecto-equilibrio-2149707>

Global Reporting Initiative (GRI). (2014). External Assurance of Sustainability Reports. Amsterdam. Recuperado de <https://www.globalreporting.org>

Global Reporting Initiative (GRI). (2015). G4 Sustainability Reporting guideline. Amsterdam. Recuperado de <https://www.globalreporting.org>

IIRC y IFRS Foundation. (2013). Memorandum of understanding. UK

KPMG. (2013). Integrated Reporting: Performance insight through Better Business Reporting (Issue 2). Recuperado de <http://www.kpmg.com/integratedreporting>

La Nación. (2015). Las PyMES serán jugadores clave del futuro. Sección Economía. Buenos Aires. Recuperado de <http://www.lanacion.com.ar/1817784-las-pymes-seran-jugadores-clave-del-futuro>

Piacquadio, C. (2013). *Información integrada y contabilización del capital natural*. *Contabilidad y Auditoría*, 20 (39)

PriceWaterhouseCoopers. (2014). Corporate performance: What do investors want to know?. Innovate your way to clearer financial reporting. Recuperado de <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/publications/investor-view/assets/pwc-investor-survey-ir-september2014.pdf>

PriceWaterhouseCoopers. (2014). Reporte Integrado: ¿Está preparado? Buenos Aires. Recuperado de <https://www.pwc.com.ar/es/publicaciones/assets/reporte-integrado-esta-preparado.pdf>

PriceWaterhouseCoopers. (2015). Implementing Integrated reporting. Recuperado de <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-ir-practical-guide.pdf>

PriceWaterhouseCoopers. (2015). Sustainability disclosure: is your company meeting investor expectations? Recuperado de <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/in-the-loop/sustainability-disclosure-guidance-sasb.pdf>

PriceWaterhouseCoopers. (2016). Encuesta PwC sobre Sostenibilidad en América Latina. Buenos Aires. Recuperado de <https://www.pwc.com.ar/es/sustainability/publicaciones/assets/encuesta-desarrollo-sostenible-2016.pdf>

PriceWaterhouseCoopers. (2016). Encuesta PwC sobre Sostenibilidad en América Latina. Buenos Aires. Recuperado de <https://www.pwc.com.ar/es/sustainability/publicaciones/assets/encuesta-desarrollo-sostenible-2016.pdf>

Scavone, G. (2013). La federalización de la producción sustentable como motor de desarrollo nacional. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este

Scavone, G. (2013). Análisis de riesgo en relación con la calidad de información que revelan las empresas responsables. II Simposio Internacional de Responsabilidad



Social de las Organizaciones (SIRSO). Río de Janeiro, Brasil 8 y 9 de junio del 2012

Shell. (2015). Sustainability Report 2014. Recuperado de <http://s05.static-shell.com/content/dam/shell-new/local/corporate/environment-society/sustainability-summary-2014.pdf>

Sodexo. (2014). Registration document fiscal 2013. Francia. Recuperado de [http://www.sodexo.com/files/live/sites/sdxcomglobal/files/020\\_Global\\_Content\\_Master/Building\\_Blocks/GLOBAL/Multimedia/PDF/Finance/Reference\\_Document/sodexo-registration-document-2013-interactive.pdf](http://www.sodexo.com/files/live/sites/sdxcomglobal/files/020_Global_Content_Master/Building_Blocks/GLOBAL/Multimedia/PDF/Finance/Reference_Document/sodexo-registration-document-2013-interactive.pdf)

Sustainability Accounting Standard Board (SASB). (2014). Asset management and custody activities. San Francisco. Recuperado de <http://www.sasb.org/>

Telefónica (2015). Informe Integrado 2014. España. Recuperado de [http://www.fundaciontelefonica.com/wp-content/uploads/2015/07/informe\\_anual\\_fundacion\\_telefonica\\_2014.pdf](http://www.fundaciontelefonica.com/wp-content/uploads/2015/07/informe_anual_fundacion_telefonica_2014.pdf)

Vodafone. (2016). Informe Integrado anual Vodafone España 2014 – 2015. Madrid. Recuperado de [http://www.vodafone.es/c/statics/informe\\_anual.pdf](http://www.vodafone.es/c/statics/informe_anual.pdf)

**Fecha de recepción: 26/09/2019**

**Fecha de aceptación: 30/11/2019**

**Correspondencia: veronicarsanabria@gmail.com**

**lmorales.ngc@gmail.com**

**gscavone@gmail.com**



## Relación entre la identidad profesional y el rendimiento académico de los alumnos de la especialidad de Administración (SENATI)

Daysi Garcés Saavedra

Facultad de Administración y Negocios, Universidad Tecnológica del Perú, Lima

### Resumen

El objetivo de esta investigación es determinar la relación entre la identidad profesional y el rendimiento académico de los alumnos de la especialidad de Administración (SENATI). Se empleó el método inductivo analítico, de diseño no experimental y correlacional, orientado a una muestra probabilística de 334 alumnos dentro de una población total de 2940, usándose cuestionarios elaborados por la investigadora. Los resultados demostraron que la identidad profesional estaba correlacionada con el rendimiento académico, según Spearman, a partir de un índice de 0,759, altamente significativo, con p-valor en la prueba chi-cuadrado de 0.00. Finalmente, se concluyó que existe una alta relación entre la identidad profesional y el rendimiento académico.

*Palabras clave:* Identidad profesional, rendimiento académico, percepción de la carrera, expectativas por la carrera, aprendizaje, alumnos.

## Relationship between professional identity and academic performance of students in the specialty of Administration (SENATI)

### Abstract

The objective of this research is to determine the relationship between the professional identity and the academic performance of the students of the specialty of Administration. The analytical inductive method was used, of non-experimental and correlational design, oriented to a probabilistic sample of 334 students within a total population 2940, using questionnaires developed by the researcher. The results showed that professional identity was correlated with academic performance, according to Spearman, with an index of 0.759, highly significant, with p-value in the chi-square

test of 0.00. Finally, it was concluded that there is a high relationship of professional identity and academic performance.

*Keywords:* **Professional identity, academic performance, career perception, career expectations, learning, students.**

## **Relação entre a identidade profissional e o desempenho acadêmico dos estudantes da especialidade de Administração (SENATI)**

### **Resumo**

O objetivo desta pesquisa é determinar a relação entre a identidade profissional e o desempenho acadêmico dos estudantes da especialidade de Administração. Utilizou-se o método indutivo analítico, de desenho não experimental e correlacional, orientado a uma amostra probabilística de 334 estudantes de uma população total de 2940, utilizando questionários desenvolvidos pela pesquisadora. Os resultados mostraram que a identidade profissional se correlacionou com o desempenho acadêmico, segundo Spearman, com um índice de 0,759, altamente significativo, com valor de p no teste do qui-quadrado de 0,00. Por fim, concluiu-se que existe uma alta relação de identidade profissional e desempenho acadêmico.

*Palavras-chave:* **Identidade profissional, desempenho acadêmico, percepção de carreira, expectativas de carreira, aprendizado, alunos.**

## 1. Introducción

La deserción universitaria presenta múltiples causas. Una de ellas es la falta de identidad con la profesión elegida. Al respecto, SENATI (2015) realizó el Informe del Comité de Acreditación, que evidenció la falta de supervisión y monitoreo al perfil del egresado, en tanto el 30% de los alumnos de la Escuela de Administración de SENATI desertan anualmente. Bajo ese contexto, la presente investigación busca determinar la relación entre la identidad profesional y el rendimiento académico de los alumnos de la especialidad de Administración de SENATI del distrito de los Olivos, en Lima Norte, durante el periodo 2016.

Según Fernández (2006), *"la identidad es un proceso continuo de construcción de sentido de sí-mismo, que atiende a un atributo cultural, o a un conjunto relacionado de atributos culturales, al que se le da prioridad sobre el resto de fuentes de sentido"* (p.102). Por lo tanto, la identidad profesional puede configurarse sobre la base del entorno profesional y social que rodea la institución donde se estudia.

Por otro lado, en términos de Retana (2005), el rendimiento académico es el nivel de conocimiento expresado en la nota numérica que obtiene un alumno como resultado de una evaluación que mide el producto del proceso enseñanza-aprendizaje en el que participa. Este se presenta en las siguientes dimensiones: (a) responsabilidad, (b) nivel de aprendizaje, (c) nivel socioeconómico y (d) evaluación.

## 2. Bases teóricas

### 2.1. Variable: identidad profesional

#### 2.1.1. Definición de identidad profesional

Como sostiene Lipiansky (1992), la identidad profesional se percibe como una entidad individual construida en relación a un grupo profesional de referencia que influye en el individuo, así como un fenómeno social, puesto que existen modelos que se forman a partir de políticas sociales (p.29). Desde este enfoque, el estudio de la identidad profesional parte de individuos situados en un contexto donde se están implementando estrategias de cambio, las cuales se encausan para generar nuevos modos de operar tanto en el plano teórico como en el práctico.

En primer lugar, el sentimiento de identidad comienza a formarse desde el nacimiento de la persona a partir de las relaciones que esta va proyectando sobre su propio cuerpo, con el medio que la rodea y, fundamentalmente, a partir de la interacción con sus padres, incluso antes del nacimiento, a través de procesos inconscientes, generadores de la conciencia de sí. Al respecto, tal como lo explica Lipiansky (1992), la función de espejo que cumple la mirada de la madre hacia su hijo, es decir, el momento en que el niño mira el rostro de su madre, transmite emociones y sentimientos que van formando la personalidad del hijo a partir de cómo se ve así

mismo (p.29). Por lo tanto, también se puede definir a la identidad como un proceso que va formando gradualmente un conjunto de rasgos de personalidad.

En este sentido, como señala Camilleri (1999), *“la identidad es una entidad a la vez dinámica, en evolución permanente y relativamente estable, coherente, que genera el sentimiento de continuidad y de unicidad”* (p.44). De ahí que, si la dinamicidad le es propia, esta se ve influenciada por el entorno cambiante, el cual le presenta referentes positivos o negativos, y genera adaptaciones o cambios identitarios.

Considerando esta última idea, la identidad puede, entonces, entenderse como la construcción o representación que otro hace de un sujeto (identidad construida por otro), así como la construcción o representación que un actor efectúa acerca de sí mismo (identidad construida por uno mismo). Por lo tanto, si la identidad de las personas guarda una connotación desde dos percepciones, una de ellas dada por nuestro entorno (cómo nos ven los demás); y la otra, por el concepto que tenemos de nosotros mismos, esta debería definirse como el equilibrio o resultado de estas dos percepciones.

### **2.1.2. Estrategias de identidad profesional**

Como planteó Feeire (2010), una de las estrategias identitarias observadas es la de confirmación y búsqueda. Por ejemplo, esta estrategia está presente en docentes con una buena imagen de sí, satisfechos con el camino recorrido, pero que quisieran aprender a ser más competentes, en tanto se encuentran dispuestos al cambio, y a buscar e integrar aquello que les permita dar mejor cuenta de su marcada vocación profesional y sentido de servicio (p.31). En todos ellos, se observa un compromiso activo con el proceso de aprendizaje del programa de formación, en la medida que este logra constituirse en un medio que les permite, por una parte, reducir la distancia entre la percepción – ya positiva - que tienen de sí y elementos de su ideario profesional. Por otra parte, la formación les significa activar o hacer emerger tensiones relativas a nuevos aspectos de su ser que configuran un nuevo ideal de sí como profesional y en un escenario más amplio. Así, por ejemplo, además del mejoramiento del trabajo en el aula, se instala como nuevo ideal el trabajo con metas de mejoramiento en la institución e incluso a nivel comunal.

Otra estrategia identitaria es la de confirmación y proyección. Esta se identifica en sujetos movilizados por una lógica de ascenso y movilidad social, que actúan en una búsqueda de posicionamiento y de reconocimiento social, involucrándose y cambiando en relación a aquellos elementos del programa de formación que le lleven a un mejor posicionamiento en espacios de mayor estatus socioprofesional. En consecuencia, el compromiso de aprendizaje en la formación es relativo y circunscrito a la lógica de posicionamiento social.

Asimismo, se observa una estrategia identitaria de desafección. Esta se desarrolla en sujetos movilizados por elementos identitarios relacionados principalmente con el reconocimiento que esperan de los otros y el ascenso de su estatus socioprofesional. Coherentemente con ello, el compromiso con el proceso de aprendizaje y, en especial, con los contenidos de la formación es mínimo. En este sentido, estos

sujetos consideran que haber sido seleccionados ya es un reconocimiento de su calidad profesional y no se involucran en nuevos aprendizajes que le signifiquen cuestionamiento y cambio.

Finalmente, se observa la estrategia identitaria de compromiso relativo. Esta expresa interés respecto de algunos contenidos de aprendizaje, resistencia hacia aspectos normativos y distancia hacia las figuras de autoridad del programa de formación. Se observa en algunos docentes con una trayectoria no claramente develada y con referencia a resistencias a las normas administrativas e institucionales. Por lo tanto, si bien se encuentran procesos de aprendizaje en este caso, también se observa resistencia a los mismos, como si se tratara de un mecanismo de defensa para ocultar sus vacíos y debilidades.

### **2.1.3. Teoría humanista de identidad**

En términos de Reyes (2007), la perseverancia ha de entenderse como el aliento o la fuerza interior que nos permite llevar a buen término lo que emprendemos (p.39). En esta instancia, aquellos que son perseverantes tienen una alta motivación y un profundo sentido de compromiso, que les impiden abandonar las tareas que comienzan y los animan a trabajar hasta el final. Dicho de otro modo, aquel que cree en lo que hace y actúa con paciencia para sortear los obstáculos, si no pierde de vista sus metas y lucha contra el cansancio o el desánimo, sentirá una incomparable satisfacción cuando logre sus objetivos.

### **2.1.4. Encontrar lo verdadero**

En términos de Holland, (2003), las estratagemas que adoptamos al iniciar nuestro camino y formación como profesionales solo nos permiten alterar las huidas inconscientes que nos conducirán a un éxito pasajero antes de que se instale un contexto menos idealista. En este sentido, solo observando nuestras pautas de comportamiento, de lo que mental y espiritualmente queremos realizar en nuestra vida, encontraremos un sentido y experimentaremos el alivio de sosegar esa búsqueda frenética de lo nuevo, de lo mejor y de la mayor felicidad.

Asimismo, cabe reconocer que, pese a que gastemos cantidades ingentes de energía, aprovechamos tan solo una parte mínima de dicho potencial que no se canaliza. De ahí que, si se dosificara tal ímpetu, se lograría grandes avances en diferentes ámbitos de la vida, pero, primordialmente, en lo profesional.

### **2.1.5. Libertad de elección**

Para Reyes (2007), dicha selección consciente de metas se consigue a partir de la libertad de elección, es decir, aquella que empleamos para tomar decisiones sobre lo que nos afecta en lugar de permitir que los acontecimientos se conviertan en factores decisivos. A su vez, esto refuerza la confianza en nosotros mismos, puesto que se configura como la constatación de que se ha creado una vida acorde con nuestras necesidades en lugar de precipitarnos hacia un objetivo poco pensado

hacia nuestra felicidad. Por el contrario, aquellos que logran enfocarse en sí mismos son capaces de proyectar un final positivo ante cualquier meta, pese a los tropiezos y dificultades.

Algunas veces, el deseo por el objetivo se modificará, en tanto disminuirá el ímpetu de búsqueda o se elegirá otro fin. En estos casos, la capacidad de ser flexible es vital, dado que esta nos permite, con claridad y precisión, poder reestructurar el camino y enfoque con el cual decidimos emprender un continuo devenir en el que las experiencias, más que los conocimientos teóricos, nos formarán, sobre todo en función de una introspección sobre nuestras experiencias pasadas y nuestros aportes diarios. De este modo, encaminados hacia el logro de nuestras metas profesionales, se logrará obtener una identidad profesional como base de aquello que configura lo que deseamos ser por nosotros mismos antes que por los demás.

### **2.1.6. Identidad profesional: otorgar sentido a la vida**

Por lo visto, mucho de nuestro recorrido presenta bases teóricas. Sin embargo, ¿qué es lo que realmente hacemos para conseguir nuestras metas? ¿Cuáles son los mecanismos simples que también tienen sentido y que pueden conducir al conocimiento?.

En efecto, el rigor científico en torno a cómo deber ser un profesional se encuentra en los libros para aquel que quiera la veracidad. No obstante, en ocasiones, el ser humano “piensa” a partir de la intuición o la improvisación, dos formas de creación y de conocimiento que usamos todos los días. Es tal su riqueza y su utilidad que difícilmente podrán ser desplazadas por la ciencia, por lo que, entonces, debemos aprender a actuar desde diferentes caminos de pensamiento y acción, senderos de conocimiento que, a veces, se complementan y, en otros momentos, se contradicen. Finalmente, seremos nosotros los que deberemos optar por el camino más óptimo según la situación. Allí radica la gran diferencia: aprender es más que la acumulación de saber; es lograr que esos libros sean parte de una escuela diaria, una escuela de la vida que nos forma y educa hacia una identidad en nuestra profesión.

### **2.1.7. Identidad y profesión**

El concepto de identidad puede ser definido por diferentes disciplinas. Desde la Filosofía, el origen del concepto de identidad se expresa en el estudio de los antiguos griegos como el resultado de cierta tendencia de la razón a reducir lo real a lo idéntico. Asimismo, el Diccionario de la Real Academia Española la define como la calidad de idéntico hecho de ser una persona o cosa, la misma que se supone o se busca, mientras que la psicología aporta definiéndola como el conjunto de rasgos o cualidades que se le atribuyen a los otros y que sirven para describirlos, y, por lo tanto, para identificarlos. En esta línea, se designa a la identidad como la imagen que los demás forman sobre alguien o algo.

Esta última puede definirse como la diferenciación del ser en relación a otros, de los cuales queremos distinguirnos. Su búsqueda genera crisis y conflictos, que son

o deben ser el motor de los cambios en los pensamientos colectivos, tanto como procesos de enriquecimiento de dicha identidad. En esta línea, sin esos conflictos, es difícil que se produzcan los cambios que se desean alcanzar.

### **2.1.8. El puente de la educación consciente**

Según Gallegos (1999), se entiende a la educación holística como el *“viaje a través del puente de la libertad, desde un estado de relativa dependencia conductual inconsciente hasta un reconocimiento de la responsabilidad, de la interconexión de todo y del propósito humano dentro de esa totalidad”* (p.52). Este viaje educativo a través del puente es totalmente necesario para ser miembros responsables de la familia humana; es un proceso transformador de la vida basado en un profundo cambio de la conciencia, y del despertar espiritual y cultural.

Se podría decir que, al nacer, entramos al puente de la vida y dependemos de nuestros padres u otras personas para nuestra supervivencia. Es decir, es un estado de no autonomía. Conforme crecemos, aprendemos cómo cuidarnos a nosotros mismos y comenzamos a viajar de un estado de dependencia a uno de independencia. Dicho proceso significa recorrer la mitad del puente educativo; es un proceso cuyo éxito depende de una educación cuidadosa durante la infancia y la adolescencia, en el que la confianza juega un papel crucial.

## **2.2. Bases teóricas de la variable dependiente**

### **2.2.1. Rendimiento académico: definiciones**

De Natale (1990) afirma que el aprendizaje y el rendimiento implican la transformación de un estado determinado en un estado nuevo. Este se alcanza con la integración de una unidad diferente con elementos cognoscitivos y de estructuras no ligadas inicialmente entre sí.

Asimismo, resumiendo la propuesta de Adell (2002), esta plantea que el rendimiento académico tiene como indicador más aparente y recurrente a las notas o los resultados escolares que obtienen los alumnos. Además, afirma que se trata de un constructo complejo, determinado por un gran número de variables como la inteligencia, motivación, personalidad, actitudes, contextos, entre otros. Por último, enfatiza que el rendimiento académico no solo debe traducirse como la obtención de calificaciones altas por parte de los alumnos, sino también en el aumento del grado de satisfacción psicológica, del bienestar del propio alumnado y del resto de elementos implicados, sean padres, profesores o la administración institucional.

Por su parte, Aranda (1998) concluye que el rendimiento académico es el resultado del aprovechamiento escolar en función de diferentes objetivos escolares. Así, si bien algunos homologan al rendimiento académico con el éxito o el fracaso en el estudio, expresado a través de notas o calificativos, según Aranda, el rendimiento académico es un conjunto de habilidades, destrezas, hábitos, ideales, aspiraciones,



intereses, inquietudes y realizaciones que aplica el estudiante para aprender. Es un indicador del nivel de aprendizaje alcanzado por el mismo; por ello, el sistema educativo brinda tanta importancia a dicho indicador. En tal sentido, el rendimiento académico se convierte en una tabla imaginaria de medida para el aprendizaje logrado en el aula, que constituye el objetivo central de la educación.

En el rendimiento académico, intervienen otras variables externas al sujeto, como la calidad del maestro, el ambiente de clase, la familia, el programa educativo; y otras variables psicológicas o internas, como la actitud hacia la asignatura, la inteligencia, la personalidad, el autoconcepto del estudiante y la motivación. En suma, el rendimiento académico del alumno también depende de su situación material y social de existencia, que debe ser tomada en cuenta en el momento de evaluar su nivel de aprendizaje. De esta manera, de acuerdo a las aseveraciones previas, el rendimiento académico verdadero es el resultado del sacrificio de uno mismo, así como el éxito satisfactorio, la compensación de la perseverancia, y la respuesta positiva al interés y consagración del ser.

Por otro lado, cabe indicar que, para Bourdieu (como se cita en Camarena, Chávez y Gómez, 2012), el rendimiento, en su acepción actual, se acunó en las sociedades industriales, por lo que su derivación más directa proviene del mundo laboral industrial, donde las normas, criterios y procedimientos de medida se refieren a la productividad del trabajador. En este sentido, al evaluar ese tipo de rendimiento, se establecen escalas "objetivas" para asignar salarios y méritos. En otras palabras, el rendimiento es un criterio lógico, que se relaciona con la productividad y la rentabilidad de inversiones, entre otros temas, por lo que, usualmente, su valoración ha tenido como fin principal la optimización de la eficiencia del proceso de producción y de sus resultados.

En el ámbito educativo, son diversas las definiciones de rendimiento escolar, ya que no se ha precisado de manera unívoca la naturaleza del problema. De este modo, por una parte, el carácter descriptivo de los estudios de rendimiento destaca la importancia asignada a la medición, por lo que el estudio de rendimiento se reduce a la cuantificación de sus funciones reales y se expresa a través de medidas con las que se intenta describir el grado de adecuación que el funcionamiento de un sistema educativo presenta con respecto a sus objetivos centrales (Camarena, Chávez y Gómez, 2012, p.32).

Asimismo, como señala García (como se cita en Camarena, Chávez y Gómez, 2012), se entiende por "evaluación del aprovechamiento escolar", también denominada como rendimiento en el proceso de enseñanza-aprendizaje, "*al acopio sistemático de datos cuantitativos y cualitativos, que sirve para determinar si los cambios propuestos en los objetivos de aprendizaje se están realizando en los alumnos*" (p.33).

Ahora bien, es necesario ubicar al rendimiento en, por lo menos, tres momentos metodológicos:

- Considerarlo como parte integrante del proceso escolar con el que interactúa, bajo caracteres comunes a los otros elementos del mismo y que adquieren, a la vez, rasgos distintivos;

- Establecer la articulación de las manifestaciones específicas del rendimiento entre sí para definir sus vinculaciones e implicaciones; y
- Estructurar analíticamente las manifestaciones del rendimiento en la dinámica del proceso escolar.

Esta ubicación permite contextualizar al rendimiento en el proceso escolar y determinar los elementos que lo generan y estructuran. Sin embargo, pese a que existen criterios de evaluación múltiples por parte de los docentes, aún se aplica exclusivamente el criterio de las calificaciones para medir el rendimiento académico en la educación superior, medio más usado para operacionalizar el rendimiento académico desde un primer nivel.

### 2.2.2. Variables académicas que influyen en el rendimiento de los estudiantes universitarios

De la amplia variedad de variables académicas asociadas al rendimiento en la educación superior, el consenso de investigadores ha destacado las siguientes:

- **Características académicas del colegio de procedencia:** es decir, ¿cuáles son los tipos de colegios de donde proceden los estudiantes universitarios peruanos? Se busca evaluar si la formación que se brinda en ellos influye sobre el rendimiento académico universitario. Según Tejedor, (2003) estas características se clasifican así:
  - Por el financiamiento: los colegios pueden ser públicos o privados. Los primeros se pueden subdividir, a su vez, en colegios públicos clásicos, donde el Estado financia la totalidad de sus gastos; y en colegios públicos de convenio, donde instituciones armadas o religiosas subsidian parte del presupuesto. Si los colegios son privados, también existen diversas posibilidades: puede ser confesional, a cargo de una orden religiosa; o laico, con una promotora sin ningún vínculo religioso católico o protestante.
  - Por la admisión de estudiantes según su sexo: los colegios pueden ser mixtos, solo de mujeres o solo de varones.
  - Por la evaluación de ingreso a sus alumnos: existen instituciones donde conseguir una vacante de ingreso solo es posible luego de que el estudiante sea sometido a diversas pruebas psicológicas y/o académicas. Si se verifica que reúne el nivel adecuado para poder estudiar en la institución, procede su matrícula. Por otro lado, existen otras instituciones donde el ingreso pasa por demostrar que se puede pagar la pensión mensual.
  - Por la cantidad de estudiantes: ¿cuántos alumnos estudian por aula y cuántas aulas hay por año? En la actualidad, no se encuentran tendencias definidas: puede haber colegios cuyas aulas alberguen a más de 40 estudiantes, como otros que albergan a un máximo 30.

- Por el acompañamiento: el tipo de tutoría también es un factor a tener en cuenta. Existen colegios donde el tutor no pasa de ser un profesor al que se le asigna una o más horas de tutoría para completar su carga lectiva, hasta colegios con todo un sistema tutorial, donde el tutor se dedica exclusivamente a un aula con el seguimiento personalizado de cada uno de sus tutorados.
- Por los niveles académicos: la división por niveles es una técnica usada para organizar las aulas según las calificaciones obtenidas. Usualmente, se divide un aula con los alumnos de mejor ponderado y otra con los de inferior promedio. Esta clasificación suele presentarse en colegios peruanos.
- **El rendimiento escolar:** como lo muestra Tejedor (como se cita en Ocaña, 2011), los resultados en la educación básica secundaria y el rendimiento en la enseñanza superior están directamente relacionados. Así, el rendimiento académico previo constituye una variable sintética, en la que concurren numerosos factores (aptitud del alumno, voluntad, esfuerzo, características de la enseñanza que ha recibido, etc.), así como refleja el resultado del aprendizaje y la expresión, en cierto sentido, de toda la persona del alumno en cuanto estudiante (p.7).

Conjuntamente, respecto del bajo rendimiento escolar, en Ocaña (2011), se menciona que *“una investigación realizada en España determinó que la causa principal del fracaso académico es la falta de conocimientos de base, de los cuales un bajo rendimiento previo puede dar señales”* (p.8). Al respecto, Tejedor y García Valcárcel (citados en Ocaña, 2011) determinaron que, *“en opinión de los docentes, la variable que más incide en el bajo rendimiento es el escaso nivel de conocimientos previos en el alumno para cursar las asignaturas, seguida de la falta de autocontrol, autoexigencia y responsabilidad del estudiante”* (p.8). Es decir, si se cuenta con un buen rendimiento en secundaria, se obtendrá también un buen rendimiento universitario, por lo que se puede deducir que, mientras mayor sea el nivel de conocimientos previos, mejor será la base sobre la cual se construirán los nuevos conocimientos.

- **Rendimiento en las evaluaciones de aptitud y los exámenes de admisión:** tradicionalmente, no se toma una prueba de aptitud para ver si el estudiante merece ingresar o no a una determinada universidad. De este modo, como señala Ocaña (2011), *“en países como Estados Unidos y España, las universidades seleccionan a sus alumnos a través de pruebas nacionales”* (Ocaña, p. 8), mientras que, en nuestro país, el examen de admisión aún es un instrumento de selección utilizado para decidir el ingreso de un estudiante a la universidad, aunque no es uniforme el tipo de evaluación a aplicar. Existen universidades que toman una sola prueba para todos sus postulantes; otras toman exámenes diferenciados según la carrera a la que se postula (UNMSM); o la admisión tiene diferentes modalidades, además del examen, como entrevistas y entrega de cartas de recomendación de profesores (UPC), entre otros. También, existen universidades donde ser parte del tercio superior garantiza el ingreso automático (Universidad de Lima).

De la misma manera, también existen universidades donde el examen de admisión se ha convertido en una prueba diagnóstica que no tiene carácter selectivo, sino, como su nombre lo dice, busca conocer cuál es el nivel base de los postulantes.

- **El rendimiento previo en cursos prerequisites u otras asignaturas universitarias:** sobre esta categoría, diversos estudiosos indican que el rendimiento académico universitario es proporcional al promedio acumulado o ponderado en esa casa de estudios. Además, Krieg y Uyar (como se cita en Ocaña, 2011) encontraron que *“la asistencia a clase y el porcentaje de trabajos para desarrollar en casa que fueron aprobados, entre otros factores, aportaban positivamente al desempeño”* (p.10).

Por su parte, en cuanto a las horas brindadas al trabajo, así como a la carga académica y sus afectaciones al rendimiento académico, los diversos estudios demuestran que estas sí influyen sobre el desempeño. Así, Girón y González (2005), analizando el caso de un programa académico de Economía, encontraron que, si el estudiante disminuía el número de créditos en que estaba matriculado, su rendimiento general (promedio) se incrementaba (p.11).

### 2.2.3. La vocación del estudiante

Investigaciones como la de García (como se cita en Ocaña, 2011) evidencian que tener una opinión favorable y una visión optimista del futuro se relacionan con la obtención de un mejor rendimiento académico (p.11).

Asimismo, se debe tener en cuenta que, si la carrera que el estudiante sigue es la correspondiente a su primera opción profesional, también podría generarse un mayor rendimiento, como lo muestra Fita, Rodríguez y Torrado (como se cita en Ocaña, 2011).

### 2.2.4. Las facilidades académicas

Generalmente, se ha relacionado la infraestructura de las casas de estudios y la tecnología del propio alumno con la probabilidad de contar con un mejor desempeño académico. Al respecto, Aitken (como se cita en Ocaña, 2011) encontró que *“la nota promedio en la universidad se incrementa si mejora la calidad del ambiente físico en el cual el estudiante realiza su trabajo académico (comodidades para el estudio, biblioteca, aulas, etc.)”* (p.12). Además, según García (como se cita en Ocaña, 2011), la asistencia a tutorías también se asocia a un mejor rendimiento académico, así como el contacto con los pares (compañeros de estudios). En consecuencia, se debería incentivar el trabajo en grupo y fomentar la asesoría docente.

### 2.2.5. El rendimiento académico en el Perú: evaluaciones académicas

De acuerdo a Reyes (2007), las evaluaciones académicas pueden agruparse en dos categorías: aquellas dirigidas a la consecución de un valor numérico (u otro)

y aquellas encaminadas a propiciar la comprensión (insight), en tanto se emplee la evaluación como parte del aprendizaje (p. 39). Para el presente artículo, se ha considerado el primer caso, es decir, la evaluación dirigida a la consecución de un valor numérico o nota.

Para Reyes (2007), esta se ha de entender como la expresión cuantitativa o cualitativa a partir de la que se valora o mide el nivel del rendimiento académico en los alumnos. En este sentido, las calificaciones escolares son el resultado de los exámenes o de la evaluación continua, tarea compleja que exige del docente obrar con la máxima objetividad y precisión (p. 39).

En cuanto al sistema de calificación en que se basan las universidades en nuestro país, Reyes (2007) comenta que la mayor parte de las calificaciones se basan en el sistema vigesimal, sistema en el cual el puntaje obtenido (de 0 a 20) se traduce en la categorización del logro de aprendizaje, el cual puede variar desde “aprendizaje bien logrado” hasta “aprendizaje deficiente”.

Asimismo, en lo referente a la promoción y repetición de ciclos, así como a los programas de recuperación académica o evaluación de recuperación, estos dependen de la normatividad respectiva de cada casa de estudios.

### 2.2.6. Factores que inciden en el rendimiento académico

Según los estudios realizados en Latinoamérica, existen diversos factores asociados al rendimiento académico de los estudiantes. A continuación, se presenta un listado general, sin explicar sus interrelaciones ni el peso relativo que presenta en el mejoramiento de los aprendizajes, con el fin de evitar redundar sobre información ya revisada en investigaciones previas de diferentes países y regiones.

De acuerdo a los estudios realizados por Briones (1996), este afirma que, considerando las posibilidades de incidencia y manipulación por parte de los actores más directamente implicados en las acciones educativas, se potencia un mejor desempeño en un corto plazo (p.51). Entre estos actores, figuran los siguientes: la escuela, su organización y administración; los profesores; los procesos pedagógicos; los alumnos; la familia; la comunidad; la municipalidad y el ministerio.

Cabe indicar que los factores mencionados anteriormente son diversos; sin embargo, en el marco de la presente investigación, resulta fundamental, al margen de los demás factores, centrarse en los procesos pedagógicos, los profesores y los alumnos, por ser aquellos que más involucrados están en el tema de estilos de aprendizaje.

- **Profesores:** específicamente, la variable que consideraremos será el dominio de los contenidos y las estrategias metodológicas para comunicarlos. Al margen de otros aspectos, se ha elegido dicha variable porque, como señala Briones (1996), es evidente que los profesores que cuentan con un mayor dominio de los contenidos comprendidos en el proceso de la transmisión y de estrategias metodológicas obtienen mejores logros en sus alumnos. De este modo, el dominio de los contenidos y de la metodología son asumidos como parte de la especialización

profesional y de la responsabilidad del maestro para lograr una mejor dotación y comprensión de los conocimientos en los estudiantes.

- **Alumnos:** resumiendo lo planteado por Briones (1996), se sabe que, dentro de esta variable, existen diversos aspectos relacionados con el rendimiento académico. Así, podemos enfocarlo desde un nivel macro, como cuando lo sustentamos desde la base de un estado nutricional para afirmar, por ejemplo, que este asegura las condiciones mínimas en las cuales se da el proceso de enseñanza y aprendizaje. Sin embargo, también existen otras variables que influyen directamente sobre el educando, como la autoimagen del alumno y sus necesidades. La primera afirma que aquellos alumnos con una autoimagen positiva presentan una alta posibilidad de generar mejores logros de aprendizaje, mientras que lo segundo alude a cuatro campos específicos: las necesidades de conocer sentimientos y significados asociados a las actividades, es decir, de comprender lo que trabajan en clase a partir de herramientas para potenciar la capacidad de “aprender a aprender”; las necesidades de revisión de tareas y evaluación, entendidas como los mecanismos para verificar el rendimiento académico; las necesidades de desafíos, que se concretizan en el nivel de motivación; y, finalmente, la necesidad del respeto de sus estilos de aprendizaje, lo que implica presentar la información de diversas maneras para que el estudiante comprenda mejor los diversos significados de los textos escolares.

### 2.2.7. Procesos pedagógicos

Atendiendo a la propuesta de Briones (1996), en relación a esta variable asociada al rendimiento académico, se afirma que la distribución del tiempo en la sala de clases resulta importante, puesto que, a mayor tiempo disponible para el desarrollo de las actividades de aprendizaje, mayor será el tiempo en las áreas curriculares. Además, se hace referencia a la coherencia entre la palabra y la acción por parte del profesorado, en tanto ello involucra la credibilidad del educador y la confianza del alumno en el proceso de aprendizaje.

Asimismo, Briones (1996) comenta sobre los estilos de conducción docente, de los cuales resulta más efectivo el estilo interactivo. Este se presenta cuando el maestro orienta, facilita y brinda las herramientas necesarias para que los estudiantes construyan sus aprendizajes teniendo en cuenta sus necesidades e intereses.

Por último, también se considera a la asignación de tareas con sentido y a la revisión de ellas como parte de los procesos pedagógicos relacionados al rendimiento, debido a que, como concluye Briones (1996), aquellos estudiantes que realizan tareas fuera de clase cuentan con un mejor rendimiento en las evaluaciones.

### 2.2.8. Evaluación del rendimiento académico

El proceso de evaluación tiene como objetivo examinar la calidad del diseño curricular y la ejecución del proceso de enseñanza-aprendizaje, así como las

condiciones en las que este se desarrolla. De ahí que este proceso deba ser una actividad permanente de la institución, orientada hacia un examen continuo de los métodos y de las modalidades de enseñanza.

Desde otro enfoque, la evaluación del rendimiento académico del estudiante busca, además, examinar el desempeño del estudiante en su proceso de formación, tomando en cuenta sus condiciones y capacidades. En esta línea, la evaluación se lleva a cabo para determinar si el estudiante está preparado para enfrentar las nuevas etapas en el proceso de su formación, por lo que se constituye como el referente básico que indica el nivel de calidad de todos los elementos que intervienen en el proceso educativo.

### 2.2.9. Modelos explicativos del rendimiento académico

De acuerdo con Adell (2002), *“un modelo intenta articular y explicar hechos o situaciones a través de variables interrelacionadas en un conjunto coherente, considerando que se puede conferir a las relaciones entre los fenómenos observados”* (p.43). En torno a esta perspectiva, a nuestro parecer, al realizar un estudio sobre el rendimiento académico, se hace necesario estudiar un conjunto de variables tanto internas como externas y en diferentes ámbitos (personal, familiar y escolar), las mismas que, tras correlacionarse, brindan una visión más amplia de los factores determinantes.

A partir de los planteamientos anteriores, según Rodríguez (como se cita en Adell, 2002), existen cuatro clases de modelos: psicológicos, sociológicos, psicosociales y eclécticos.

### 2.2.10. Dimensiones de las variables del rendimiento académico

De acuerdo con Adell (2002), una vez que se han seleccionado las variables por ámbitos, como predictores del rendimiento académico, valoradas en notas y según el nivel de bienestar, se procederá a abordar la descripción de sus componentes para entender mejor el sentido, alcance y perfil de cada variable predictora. Estas se clasifican, a su vez, en variables del ámbito personal, familiar, escolar y comportamental.

- **Variables del ámbito personal:**

En este grupo, se encuentran aquellas variables que consideran al alumno como protagonista principal del acto educativo. En consecuencia, las variables que estructuran su personalidad y que la afectan resultan decisivas. Así lo entienden Summers y Wolfe (como se cita en Adell, 2002), cuando afirman que las características del estudiante son el principal factor para la determinación del rendimiento, producto de su personalidad, y, por tanto, influenciado por cualquier circunstancia que afecte su equilibrio personal.

- **Variables del ámbito familiar:**

En este ámbito, parece haber un acuerdo general en calificar a la familia como la organización social fundamental para el rendimiento, dado que las primeras relaciones de aprendizaje social, conformadas como las primeras pautas de comportamiento y de la personalidad del estudiante, se conforman bajo su entorno. En este sentido, es posible señalar que la convivencia entre personas inmaduras y maduras, sean los hijos y los padres o hermanos mayores respectivamente, genera un flujo de relaciones enriquecedoras, a partir de las cuales se beneficia, sobre todo, a los hijos. De ahí que la condición educativa atribuida a la familia parece no ser objeto de discusión, tal como señala Adell (2002), quien considera que *“los antecedentes familiares de los alumnos son el determinante individual de mayor importancia en los resultados escolares”* (p.52).

- **Variables del ámbito escolar:**

A juicio de la autora, el ámbito escolar es una de las variables que cobra mayor relevancia en torno al rendimiento académico de los alumnos, debido a que, en este escenario, se concretiza el proceso de enseñanza-aprendizaje entre los alumnos y los profesores, los dos protagonistas o coprotagonistas centrales de la actividad académica. Al respecto, la necesidad de formación, el afán y la ilusión de los primeros son los elementos que justifican la profesionalización, competencia y vocación de los segundos. De este modo, Clemente (como se cita en Adell, 2002) señala que, dejando de lado una omnipotencia innecesaria, se requieren profesores competentes, capaces de reconocer y valorar las capacidades y condiciones de los alumnos, las mismas que deben animar a desarrollar y a compartir con los demás.

- **Variables del ámbito comportamental:**

En la actualidad, existen diversos posicionamientos que resaltan a la actitud como un aspecto central para el rendimiento académico de los alumnos, debido a que son consideradas como predisposiciones a actuar. De ahí que Adell (2002) afirme que el *“rendimiento escolar es el resultado de una conducta, lo cual presenta una visión más integral e integradora de las variables que influyen en el rendimiento”* (p.48).

### **3. Metodología**

- Participantes: la población estuvo conformada por 2940 estudiantes de la especialidad de Administración de SENATI, ubicado en el distrito de los Olivos, en Lima Norte, durante el periodo del 2016.
- La muestra se obtuvo según la fórmula siguiente, donde “n” = muestra; “M” = población; “p” y “q” = son valores representados por (0.5); “ME” = margen de error; “NC” = nivel de confianza al 95 %; “Z” = valor Z de NC = 1.96; y “1” = constante.



$$n = \frac{Npq}{\left[ \frac{ME^2}{NC^2} (N-1) \right] + pq}$$

$$n = \frac{2540(0.5)(0.5)}{\left[ \frac{(0.05)^2}{(1.96)^2} (2540-1) \right] + (0.5)(0.5)}$$

- La muestra fue probabilística y la constituyeron 334 alumnos.
- Instrumentos: se empleó un cuestionario para medir la identidad profesional y otro para la variable de rendimiento académico, ambos elaborados por la investigadora y bajo las validaciones de expertos.
- Procedimiento: se realizó la encuesta en 1 hora, correspondiente al tiempo máximo de llenado de un cuestionario de 20 preguntas, en el que, por cada variable, se empleó media hora.

Luego de las encuestas obtenidas, se realizó la base de datos en Excel, así como, empleando SPSS 23, se obtuvieron los resultados, cuyos datos se procesaron en tablas y gráficos junto con sus respectivas interpretaciones.

Para establecer la relación de las hipótesis, se empleó el estadístico coeficiente de correlación de Spearman. En cada caso, se obtuvo un coeficiente alto y positivo que estableció el nivel de relación significativa entre las variables planteadas. Así, el coeficiente de correlación de Spearman se calculó a partir de las puntuaciones obtenidas en una muestra de dos variables. Para ello, se relacionaron las puntuaciones obtenidas de una variable con las puntuaciones obtenidas de la otra. Ambas consideraron los mismos participantes o casos.

Finalmente, cabe indicar que el coeficiente "Rho" de Spearman puede variar de -1.00 a +1.00 (Hernández, 2006 p. 345), y que la prueba de hipótesis se realizó a través del Chi cuadrado de Pearson.

#### 4. Resultados

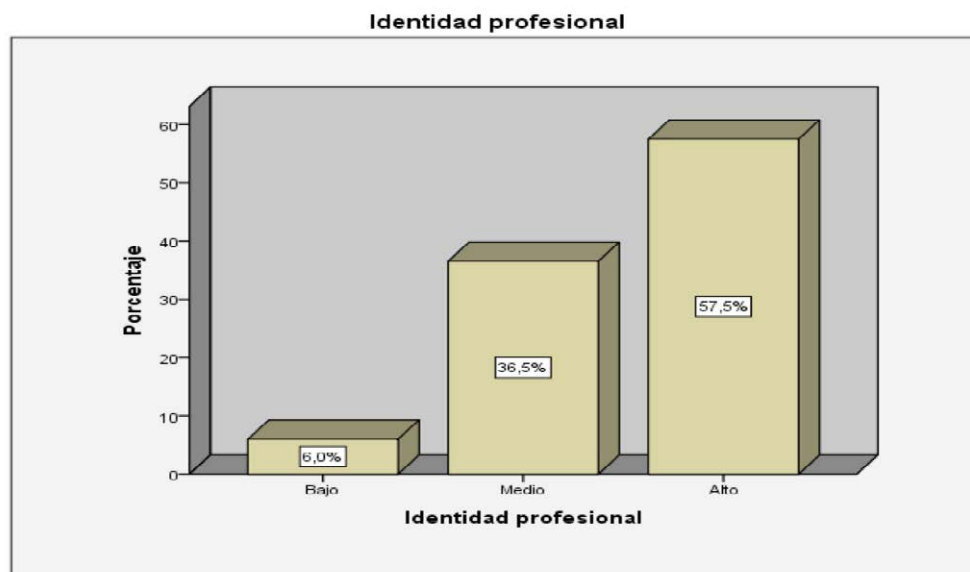
Los instrumentos de recolección de datos fueron validados por un grupo de doctores expertos. Asimismo, se obtuvieron los coeficientes de confiabilidad Alfa de Cronbach de 0,854 y 0,882 para medir la variable de identidad profesional y de rendimiento respectivamente.

**Tabla 1. Niveles de la identidad profesional**

Niveles	Frecuencia	Porcentaje
Bajo	20	6,0
Medio	122	36,5
Alto	192	57,5
<b>Total</b>	<b>334</b>	<b>100,0</b>

Fuente: Elaboración propia

**Gráfico 1. Niveles de la identidad profesional**



Fuente: Elaboración propia

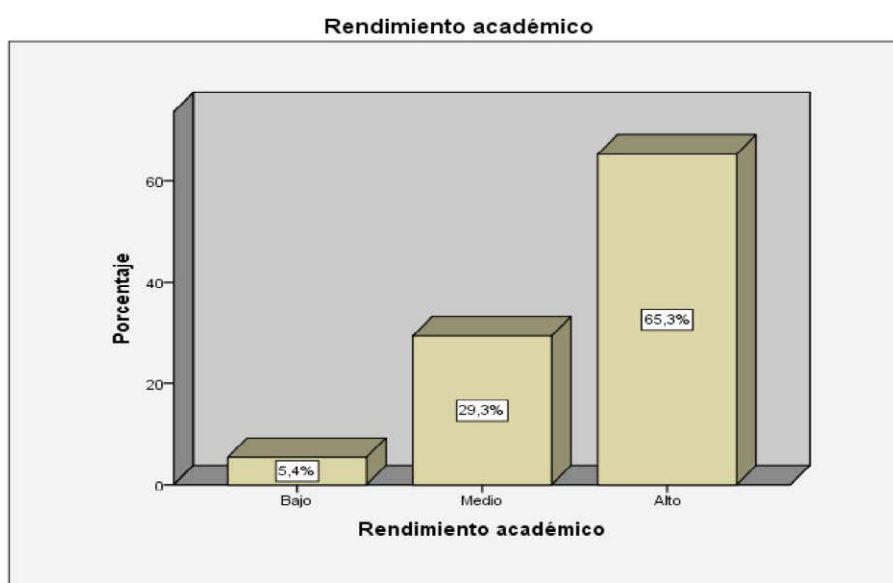
Como se puede observar en la tabla y el gráfico 1, el 57.5% de los alumnos de la muestra se encuentra en un nivel alto de identidad profesional; el 36.5%, en un nivel medio; y el 6%, en un nivel bajo.

Tabla 2. Niveles de rendimiento académico

Niveles	Frecuencia	Porcentaje
Bajo	18	5,4
Medio	98	29,3
Alto	218	65,3
<b>Total</b>	<b>334</b>	<b>100,0</b>

Fuente: Elaboración propia

Gráfico 2. Niveles de de rendimiento académico



Fuente: Elaboración propia

Por su parte, la tabla y el gráfico 2 muestran que el 65.3% de los alumnos de la muestra se encuentra en un nivel alto del rendimiento académico; el 29.3%, en un nivel medio; y el 4.4%, en un nivel bajo.

Asimismo, al tratarse de variables categóricas, se realizó la prueba de dependencia. Para ello, se sometió a la prueba de Chi cuadrado de Pearson y se estableció el uso del estadístico de Rho Spearman, que, de acuerdo a la teoría de análisis estadístico, es el medio adecuado para variables politómicas.

**Tabla 3. La identidad profesional y el rendimiento académico**

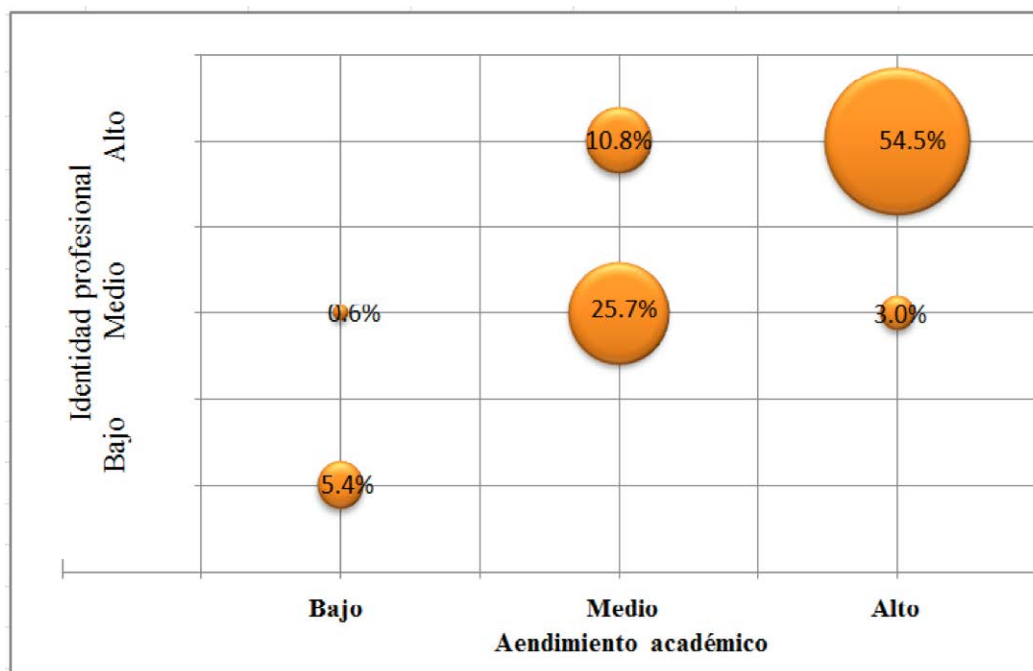
		Rendimiento académico			Total	
		Bajo	Medio	Alto		
Identidad profesional	Bajo	Recuento	18	2	0	20
		% del total	5,4%	0,6%	0,0%	6,0%
	Medio	Recuento	0	86	36	122
		% del total	0,0%	25,7%	10,8%	36,5%
	Alto	Recuento	0	10	182	192
		% del total	0,0%	3,0%	54,5%	57,5%
<b>Total</b>	Recuento	18	98	218	334	
	% del total	5,4%	29,3%	65,3%	100,0%	

Chi-cuadrado de Pearson = 456,266a g.l. = 4 p < .000  
 Correlación de Spearman = 0,759\*\* p < ,000

Fuente: Elaboración propia

Como se muestra en la tabla 3, la identidad profesional está relacionada con el rendimiento académico, según la correlación de Spearman, bajo un índice de 0,759\*\*. Este representa una correlación alta de variables y altamente significativa. Además, según la prueba de independencia (Chi-cuadrado: \*\*\*p < ,000), también altamente significativa, se acepta la relación entre la identidad profesional y el rendimiento académico de los alumnos de la muestra.

**Gráfico 3. La identidad profesional y el rendimiento académico**



Fuente: Elaboración propia

De este modo, como se observa en el gráfico 3, la identidad profesional en un nivel bajo, es decir, el 5.4 % de los alumnos de la muestra, percibe un nivel bajo de rendimiento académico; la identidad profesional en un nivel medio, que constituye el 25.7 % de la muestra, percibe un nivel medio del rendimiento académico; y, por último, la identidad profesional en un nivel alto, igual al 54.5% de la muestra, también se encuentra en un nivel alto de rendimiento académico.

## 5. Conclusiones

- La identidad profesional se relaciona directa ( $Rho=0,759$ ) y significativamente ( $p=0,000$ ) con el rendimiento académico de los estudiantes.
- La identidad profesional se relaciona directa ( $Rho=0,763$ ) y significativamente ( $p=0,000$ ) con la dimensión de responsabilidad de los estudiantes a un nivel alto.
- La identidad profesional se relaciona directa ( $Rho=0,692$ ) y significativamente ( $p=0,000$ ) con el nivel de aprendizaje de los estudiantes a un nivel moderado.
- La identidad profesional se relaciona directa ( $Rho=0,707$ ) y significativamente ( $p=0,000$ ) con el nivel socioeconómico de los estudiantes a un nivel alto.
- La identidad profesional se relaciona directa ( $Rho=0,777$ ) y significativamente ( $p=0,000$ ) con la dimensión de evaluación de los estudiantes a un nivel alto.

## 6. Referencias bibliográficas

Adell, M. (2002). *Estrategias para mejorar el rendimiento académico de los adolescentes*. Primera Edición. Madrid: Editorial Pirámide

Álvarez Martín, F. (2004). Perfeccionamiento docente e identidad profesional. *Revista Docencia*, 24. Chile

Belén, C. (2010). *Relación familiar y su influencia en el rendimiento académico de los alumnos de la Institución Educativa Particular José Ingenieros del distrito de Ate*. (Tesis de maestría). Universidad Cesar Vallejo, Perú

Camarena, C. M., Chávez G., A. M., & Gómez V., J. (1985). Reflexiones en torno al rendimiento escolar y a la eficiencia terminal. *Revista de educación Superior*, 14(53).

Cancino, E. (2011). *Relación entre el clima social y el Rendimiento Académico de los estudiantes de la Institución Educativa Limoncarro del distrito de Guadalupe, Pacasmayo* – 2011. (Tesis de maestría). Universidad Privada ULADECH, Perú

De Natale, M.L. (1990). Rendimiento escolar. En *Diccionario de Ciencia de la Educación*. Madrid: Paulinas

Díaz, A. (2012). *Relación entre los estilos de aprendizaje y el rendimiento académico de las estudiantes de la Escuela Profesional de Enfermería de la Facultad de Ciencias de la*

*Salud de la Universidad Nacional del Callao – 2012.* (Tesis de maestría). Universidad Nacional del Callao, Perú

Domínguez, L. (2007). La elección de la profesión y el desempeño laboral como contenido esencial del proyecto de vida en la juventud. *Boletín Electrónico de Investigación de la Asociación Oaxaqueña de Psicología*, 3(1), 34-43

Flores, R. (2015) *Identidad profesional y el rendimiento académico según los estudiantes de Universidad Inca Garcilaso de la Vega.* (Tesis de maestría). Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Perú

Holland, J. (2003). *La elección vocacional.* Teoría de las carreras. Cuarta edición. México D.F.: Editorial Trillas

Jasso, J., Rivero, J., Chávez, A., Almanza, C. R. y Conchas, M. (2011). *Estilos de aprendizaje y rendimiento académico en estudiantes de la Facultad de Educación Física y Ciencias del Deporte de la Universidad Autónoma de Chihuahua, México.* (Tesis de maestría). Universidad Autónoma de Chihuahua, México

Morales, A., Rojas, L. E., Hidalgo, C., García, R. Z., Molinar, J. E. (2013). *Relación entre estilos de aprendizaje, rendimiento académico y otras variables relevantes de estudiantes universitarios.* (Tesis de maestría). Universidad Autónoma del Estado de México, México

Ocaña, Y. (2011). Variables académicas que influyen en el rendimiento académico de los estudiantes universitarios. *Revista Investigación Educativa*, 15(27), 1-13

Reyes, Y. N. (2007). *Relación entre el rendimiento académico, la ansiedad ante los exámenes, los rasgos de personalidad, el autoconcepto y la asertividad en estudiantes del primer año de Psicología de la UNMSM.* (Tesis de pregrado) Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú

Santos, L. (2006). *Estudio sobre estilos de aprendizaje y rendimiento académico en alumnos del primer año de la facultad de Ciencias de la Educación de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohman.* (Tesis de maestría). Universidad Jorge Basadre Grohman, Perú

Trejos, M. (2015). *Identidad profesional y el rendimiento académico en las instituciones públicas.* (Tesis de maestría). Universidad Militar Nueva Granada, Colombia

**Fecha de recepción: 27/09/2019**

**Fecha de aceptación: 30/11/2019**

**Correspondencia: [jdaysi1529@hotmail.com](mailto:jdaysi1529@hotmail.com)**



## Reflexiones éticas en torno al profesional contable: de la guía preventiva a la sanción y mediciones obligadas

**Patricia Rita Llanos Ocampo**

Miembro de la Comisión Técnica Nacional de Administración y Finanzas de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, Lima, Perú

### Resumen

El presente artículo busca reflexionar sobre aspectos primordiales de la ética profesional contable, hacer visibles las herramientas disponibles y los procedimientos para la implementación de un sistema ético, así como proponer preliminarmente un método de medición y evaluación de la ética profesional. Para ello, desde un método descriptivo documental, se analiza el código de ética de la profesión global y nacional, el reglamento de investigación y disciplina, los códigos de conducta, y los modelos de sistemas éticos y de medición de valores, con el objeto de llamar la atención del profesional contable sobre la manera en que se realiza la formación ética, y la necesidad de implementar un sistema de medición y evaluación de los principios éticos. Finalmente, se concluye en llevar a cabo un trabajo integrado para sensibilizar en torno a una cultura ética; reformar su enseñanza, y actualizar y difundir permanentemente las herramientas disponibles para tal fin; fortalecer a las organizaciones contables, gremiales y empresariales con la implementación del sistema ético; y promover la investigación que desarrolle el sistema de medición y evaluación de la ética profesional contable.

*Palabras clave:* **Código de ética, principios éticos fundamentales, investigación y disciplina, sistema ético, sistema de medición de valores.**

## Ethical reflections on the accounting professional: from the preventive guide to the penalty and mandatory measurements

### Abstract

This article seeks to reflect on key aspects of professional accounting ethics, make available the available tools and procedures for the implementation of an ethical system, as well as preliminary propose a method of measuring and evaluating professional ethics. For this, from a documentary descriptive method, the code of ethics of the global and national profession, the regulation of research and discipline, the codes of conduct, the models of ethical systems and measurement of values are analyzed, in order to call the attention of the accounting professional on the way in which ethical training is carried out, and the need to implement a system of measurement and evaluation of ethical principles. Finally, it concludes in carrying out an integrated work to raise awareness about an ethical culture; reform its teaching, and constantly update and disseminate the tools available for this purpose; strengthen accounting, trade and business organizations with the implementation of the ethical system; and promote research that develops the measurement and evaluation system of professional accounting ethics.

*Keywords:* Code of ethics, fundamental ethical principles, research and discipline, ethical system, value measurement system.

## Reflexões éticas sobre o profissional contábil: do guia preventivo às penalidades e medidas obrigatórias

### Resumo

Este artigo busca refletir sobre os principais aspectos da ética profissional em contabilidade, disponibilizar as ferramentas e procedimentos disponíveis para a implementação de um sistema ético, além de propor, preliminarmente, um método para medir e avaliar a ética profissional. Para isso, a partir de um método descritivo documental, são analisados o código de ética da profissão global e nacional, a regulamentação da investigação e disciplina, os códigos de conduta, os modelos de sistemas éticos e a mensuração de valores, a fim de chamar a atenção do profissional de contabilidade sobre a maneira como o treinamento ético é realizado e a necessidade de implementar um sistema de medição e avaliação dos princípios éticos. Finalmente, conclui executando um trabalho integrado para aumentar a conscientização sobre uma cultura ética; reformar seu ensino e atualizar e disseminar constantemente as ferramentas disponíveis para esse fim; fortalecer as organizações contábeis, comerciais e empresariais com a implementação do sistema ético; e promover pesquisas que desenvolvam o sistema de medição e avaliação da ética profissional em contabilidade.

*Palavras-chave:* Código de ética, princípios éticos fundamentais, pesquisa e disciplina, sistema ético, sistema de medição de valor.



## 1. Introducción

En el Perú, como en otros países, los profesionales contables, veedores económicos y sociales de la fe pública, disponemos de un código de ética, que incluye principios fundamentales y normas de comportamiento, así como un reglamento de investigación y disciplina, ambos de observancia obligatoria, tanto o en un mayor nivel que las NIIF y las NIA. Por otra parte, algunas sociedades de auditoría cuentan con códigos de conducta como importantes iniciativas dentro de sus organizaciones, que, sin embargo, no se encuentran alineados a los instrumentos éticos autorizados por los organismos profesionales globales y nacionales. Estas herramientas éticas (códigos y reglamentos) no han sido ampliamente difundidas y su aplicación en la práctica se percibe como mínima, lo que habría determinado que los sistemas éticos no se encuentren completos en su implementación y/o correlacionados, o que se consideren optativos en las organizaciones contables y por los profesionales de la contabilidad en general; por consiguiente, esto ha repercutido en que no se haya avanzado en lo que puede denominarse la medición y evaluación de la ética profesional.

En estas circunstancias, el objetivo del presente artículo es reflexionar sobre esta problemática, hacer visibles estos valiosos instrumentos éticos y poder establecer procedimientos explícitos para la implementación de un sistema ético, así como proponer los pasos iniciales con miras a desarrollar un sistema de medición y evaluación de la ética profesional.

## 2. Marco teórico

### 2.1. Código de ética de la profesión global y nacional: guías preventivas

La IFAC, Federación Internacional de Contadores, órgano rector a nivel mundial de la profesión contable, en cumplimiento de su misión, publica el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, elaborado por su consejo independiente, emisor de normas internacionales de ética para contadores (IESBA). En constante actualización, este código establece requisitos éticos mínimos y normas de conducta para ser aplicados por los contadores profesionales, del mismo modo como se precisa que una institución o firma miembro de la IFAC, como es el caso de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú (JDCCPP), no puede aplicar normas menos rigurosas que las establecidas en dicho código a menos que sea prohibido por las leyes o reglamentos del país. En este sentido, según se afirma en JDCCPP (2015), *“este código sella una característica distintiva del profesional contable: su responsabilidad de actuar a favor del interés público y no solo de satisfacer las necesidades de un cliente o empleador individual”* (p.4).

En el Perú, con la Resolución de JD N° 009-2015-CD/JDCCPP del 31 de agosto de 2015, se aprobó la adopción integral del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, edición 2014, en su versión en español, última traducción en forma

completa en este idioma a la fecha de redacción del presente artículo. De igual manera, sobre la base de este manual, se actualizó el Código de Ética profesional del Contador Público Peruano, con la Resolución de JD N° 015-2015-CD/JDCCPP del 11 de diciembre del 2015, que, entre otras modificaciones, incorpora los principios fundamentales y secciones relacionadas al Reglamento de Investigación y Disciplina, acción que ha permitido cumplir con una de las obligaciones que la JDCCPP, como miembro de IFAC, debía acatar (DOM 4).

Por su parte, el 15 de junio del 2019, la IFAC ha publicado el Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (incluidas las normas de independencia), edición 2018, en su versión en inglés, renombrado y reestructurado, documento que se puede apreciar en su presentación virtual e interactiva por bloques en la página web del IESBA.

## **2.2. Principios éticos fundamentales de la profesión contable: los cinco mandamientos ineludibles del contador excelente**

Según lo establece el IESBA (2014), *"el profesional de la Contabilidad cumplirá los siguientes principios fundamentales: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional"* (p.10). Estos principios son de cumplimiento obligatorio y se ratifican en el Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales, versión en inglés del 2018, según se establece en la sección 110.1 A1.

Sobre la base de este código, en sus diferentes facetas y actividades profesionales y empresariales, el contador público deberá acatar los cinco principios fundamentales de la profesión contable, que se convertirán en los cinco mandamientos ineludibles de un contador de excelencia. Estos principios se resumen así: (1) integridad, principio que subyace a todos los demás y que implica actuar conjugando todos los valores para hacer lo justo y correcto; (2) objetividad, que se refiere a la actuación del profesional con independencia, libre de prejuicios, conflictos de intereses (reales, percibidos o presuntos), o influencia indebida de terceros, en favor de la conservación y predominio del juicio profesional; (3) diligencia y competencia profesional, que se demuestra con un servicio oportuno y de alta calidad, con respeto a las normas técnicas, y que implica, además, generar ideas creativas para la innovación y actualización continua del servicio contable, siempre dotado de un impacto superlativo en nuestros clientes; (4) confidencialidad, principio que avala y protege el respeto de la privacidad de la información obtenida como resultado de nuestras relaciones profesionales y empresariales, que no debe revelarse sin autorización expresa, salvo por un mandato legal o profesional, ni emplearse en provecho propio o de terceros; y (5) comportamiento profesional, que busca evitar conductas que arriesguen la reputación y el prestigio de nuestra profesión, así como cumplir con las normas y reglamentos relevantes del gremio contable (IESBA, 2018).

### 2.3. Reglamento de Investigación y Disciplina: facultad de sancionar las inconductas

El Reglamento de Investigación y Disciplina del Contador Público Peruano, que la JDCCPP debió elaborar en base a los lineamientos de la DOM 6, se aprobó en el Perú con la Resolución de JD N° 014-2015-CD/JDCCPP, el 11 de diciembre del 2015.

Instituido como un instrumento justo y efectivo para la profesión contable, este reglamento establece lo siguiente:

- Normas y procedimientos para investigar y sancionar las inconductas éticas y profesionales de los contadores públicos colegiados, así como el proceso de apelación
- Órganos encargados de los procesos: Comité de Ética y Tribunal de Honor, órganos de los colegios departamentales; y el Tribunal de Honor Nacional, órgano de la JDCCPP.
- Tablas de infracciones y sanciones: leves, graves y muy graves.

Bajo esta delimitación, tal reglamento se aplica a todos los contadores públicos del Perú (independientes y dependientes), y a los organismos institucionales encargados de los procesos, desde que entró en vigencia en el Perú, el 1 de junio del 2016.

### 2.4. Códigos de conducta: herramientas éticas y de gestión

Lozano y Schwartz (como se mencionó en Biedma-Ferrer, 2018) señalan que “los códigos de conducta constituyen la puesta en práctica de la reflexión ética de modo que esta sea operativa, constituyendo una herramienta de respuesta a la cuestión ética en la empresa” (p. 2). Por otra parte, Kaptein (según se referencia en Biedma-Ferrer, 2018) afirma que el código de conducta

*es un documento de política institucional que define las responsabilidades de una organización hacia sus stakeholders, o la conducta que la organización espera de sus empleados, que recoge los principios, valores, y las reglas que la empresa asume y quiere que lideren el desarrollo de su actividad. (p. 2)*

Por lo tanto, un código de conducta representa, para una organización, una herramienta ética y de gestión que, redactado voluntariamente, incorpora valores, principios y normas de conducta, para orientar y autorregular el comportamiento de sus integrantes ante sus pares, jefes, subordinados, clientes, proveedores internos y externos, y la sociedad en general. Asimismo, su contenido dependerá de la cultura de la organización y, por lo general, incluirá modelos de conducta contra la corrupción, y a favor de la protección del medio ambiente y el trato laboral, el rechazo a la discriminación, el respeto a la legislación, etc.

Finalmente, es necesario precisar que los códigos de conducta son instrumentos diferentes al Código de Ética, al Reglamento de Investigación y Disciplina, y al Código de Responsabilidad Social Corporativa, lo que no significa que no estén alineados a estos macroinstrumentos éticos.

## 2.5. Sistema ético integral: etapas a seguir

Para Óscar Diego Bautista, doctor y magister por la Universidad Complutense de Madrid y por la Universidad Internacional de Andalucía, respectivamente, los instrumentos éticos deben poder ser aplicados en la práctica e integrarse a un modelo o sistema ético integral que comprenda las siguientes etapas: (1) identificación de la ética como materia prima, es decir, con el objeto de “recordar (por si a alguien se le había olvidado), enseñar (por si alguien desconocía) y reafirmar (por si no se comprendió bien)” la responsabilidad de realizar lo correcto y evitar las inconductas; (2) asignación de un responsable, usualmente, del comité ético, conformado por personas íntegras, seleccionadas y en número reducido; (3) preparación de los instrumentos éticos y de la legislación, tales como el marco jurídico, los códigos de ética, el material ético e instrumentos educativos; (4) aplicación de una estrategia ética y un plan de acción para la operatividad del trabajo; y, por último, la fase de (5) supervisión, control y evaluación, de manera permanente, que incluye una ciudadanía vigilante, así como un sistema de quejas y denuncias, de sanciones ejemplares y de comunicación fluida (Bautista, 2015).

## 2.6. Sistema de medición de valores: los indicadores éticos

Daniel Vargas Peña, doctor en Filosofía y docente de la Universidad Autónoma de Santo Domingo, ha realizado un estudio prolijo y metódico que podría sentar las bases de un sistema de medición de valores. Para Vargas, es posible establecer indicadores de principios y valores a través de las actitudes y los resultados que se relacionan con ellos. De este modo, señala y esquematiza los pasos a seguir, los cuales resumimos como sigue: (1) ordenar y seleccionar los valores o principios a medir; (2) determinar, por cada valor o principio, la actitud que está al inicio de la acción práctica; y (3) establecer el resultado, que es la acción consumada. Sobre lo dicho, nos presenta algunos ejemplos como los siguientes: al principio de justicia, le corresponde la imparcialidad como actitud y el equilibrio como resultado; al principio de bondad, la sensibilidad como actitud y el servicio como resultado, entre otros (Vargas, 2015).

Asimismo, el indicador es un concepto que se revela en cada acción que se realiza, por lo que se pueden establecer varios indicadores para un determinado principio, tal como lo plantea Vargas (2015) para los casos siguientes:

*la responsabilidad es un valor que tiene cuatro indicadores: cumplir el deber, puntualidad, asumir consecuencias y dar la cara. Del mismo modo, la transparencia es un valor del principio Verdad al presentar como indicadores: claridad, rendir cuentas, sinceridad, franqueza y auto-crítica [sic]. (p. 2)*

Para cerrar el círculo reflexivo, no podemos dejar de mencionar que un sistema de medición, en general, es un conjunto de elementos relacionados entre sí con el objetivo de proporcionar a un tercero (observador) un valor numérico que corresponde a la variable que se quiere medir.

### 3. Metodología

Para el presente estudio, se considera una investigación documental y descriptiva, mediante la aplicación de un método deductivo.

### 4. Resultados

#### 4.1. De la ética general a la ética profesional: una visión práctica

Han pasado muchos siglos desde la ética de Sócrates, Platón y Aristóteles, insignes filósofos de la antigua Grecia; sin embargo, el objetivo final del desarrollo pleno del ser humano y el logro de la felicidad se mantienen incólumes. Ahora bien, si revisamos el concepto de ética, vamos a encontrar diversas acepciones, desde las más complejas hasta las simples, pero, en esta oportunidad, quisiera comunicar una apreciación sencilla y sistémica que nos acerque un poco más a este concepto y que nos ayude a entenderlo en toda su dimensión.

En primera instancia, consideremos a la ética como el saber en torno a los valores universales, que incluyen a los valores individuales, llámense bondad, honestidad, lealtad, justicia, puntualidad, prudencia, tolerancia; y a los valores sociales, como la fraternidad, el patriotismo y respeto, la responsabilidad y solidaridad, etc. Este saber nos guía o ayuda a decidir cómo actuar en todas las actividades de nuestra vida diaria, con el objetivo de desarrollarnos plenamente como seres humanos, y para obtener, sobre la base del respeto a los demás, satisfacción y felicidad, entendiéndose a este último término como bienestar, prosperidad, seguridad, tranquilidad de espíritu, entre otros (González, 2012).

Si comparamos esta noción a aquella dentro del ámbito profesional, encontramos que esta última responde al conocimiento de los principios fundamentales, aceptados generalmente por la profesión contable global, como son la integridad, la objetividad, la diligencia y competencia profesionales, la confidencialidad y el comportamiento profesional, que nos ayudarán a decidir cómo actuar en todas las actividades contables, laborales o académicas, y en las interrelaciones con nuestros diferentes grupos de interés. En este sentido, la ética profesional también busca el desarrollo pleno de los contadores para lograr un mejor entendimiento con nuestros pares, colaboradores, clientes y la sociedad en general, siempre sobre la base del respeto mutuo y del interés público.

Dicho de otro modo, como señala Howard Gardner, creador de la teoría de las inteligencias múltiples, la pericia técnica no es el único requisito para ser un profesional de excelencia, sino también un comportamiento y práctica éticos. Así, Gardner concluye: *"En realidad, las malas personas no puedan ser profesionales excelentes. No llegan a serlo nunca. Tal vez tengan pericia técnica, pero no son excelentes. Lo que hemos comprobado es que los mejores profesionales son siempre ECE: excelentes, comprometidos y éticos"* (p. 1).

En síntesis, diremos que los profesionales de excelencia deben, por lo tanto, cumplir tres requisitos: ser competentes (ser expertos en sus labores); ser comprometidos (poseer objetivos individuales, organizacionales y de servicio público, todos alineados); y ser éticos, es decir, personas con valores, que otorguen la confianza y transparencia necesarias para satisfacer las demandas sociales.

## **4.2. La ruta ética en la formación del profesional contable: necesidad de reformas**

Para educar a un profesional con valores, se debe seguir una ruta que se inicia, sin duda, con la formación familiar, y que continúa bajo la labor del sistema educativo a través de todos sus niveles (escuela, colegio, universidad, instituciones gremiales, empresas, sociedades de contadores, etc.), conocimiento a reflejarse, luego, en el ejercicio profesional. Asimismo, esta formación base ha de respaldarse por una política de Estado, que promueva los valores y la anticorrupción en todos los sectores, mediante la institución de un sistema ético integrado, encargado de fortalecer y mejorar la formación ética de los profesionales. En este sentido, no es posible hablar de esfuerzos aislados y de corto plazo, pues el cambio generacional se verá en los resultados futuros.

Bajo este ideal, es necesario que la persona, más allá de su profesión e intereses, se forme sobre la base de los valores universales, individuales y sociales, en una edad temprana, desde el hogar, la comunidad y la escuela, y a través del ejemplo y la práctica continua de conductas y actitudes correctas, que den como resultado a un ciudadano ético. Al pasar a la siguiente etapa de formación profesional, este fortalecerá sus valores universales y generará, sobre esta base, valores profesionales desde su formación universitaria (pregrado o posgrado), de especialización o de actualización, durante su participación como miembro de una institución gremial y en sus actividades profesionales en las diversas organizaciones en las que deba desempeñarse, ya sea en forma independiente o dependiente.

Si bien este es el escenario ideal, cabe recordar que las conductas pueden ser modificables en el tiempo y en todo momento, dado que estas se forman a partir de hábitos y estos son actos repetitivos. De este modo, si modificamos un hábito inadecuado por uno correcto y lo repetimos continuamente, se podrá modificar una conducta que vulnere a la ética. Al respecto, en el caso peruano, se ha instituido el Plan Nacional de Integridad y Lucha contra la Corrupción por el periodo del 2018 al 2021, que presenta como ejes centrales de acción a la prevención de la corrupción, la identificación y gestión de riesgos, y el fortalecimiento de la capacidad sancionadora.

Ahora bien, específicamente en torno a la formación del contador profesional y para la redacción del presente artículo, consideré pertinente revisar la malla curricular de algunas universidades e instituciones peruanas, que ofrecen la especialidad de Contabilidad. Tras esta revisión, se pudo observar que muchas no contaban con el curso de Ética profesional o solo incluían uno de tipo general; asimismo, si contaban con el primero de ellos u otro similar, este se ubicaba, en la mayoría de

los casos, al final de la carrera o especialización, en tanto se propone como un curso de presentación de las normas, principios y valores profesionales, sin incidir en la necesidad de incorporarlos como componentes en la formación del profesional contable.

Bajo este vacío, considero necesario plantear la implementación de un curso general de Ética y de Ética profesional, incluso de Filosofía, pero, al inicio de la carrera contable, que no solo se limite a un curso de iniciación profesional, pues la ética debe estar presente transversalmente en todas las materias para poder ser evaluada, además, al término de la carrera. Al respecto, es importante mencionar que, en la Reunión de Autoridades universitarias de la carrera profesional de Contabilidad, a nivel de todo el Perú y en el 2015, con miras a cumplir la DOM 2, una de las obligaciones como miembros de IFAC, dentro del Plan de Acción de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, se recomendó abordar cuál debe ser el contenido de la formación profesional en Contabilidad. En esta reunión, se concluyó considerar tres grandes componentes:

- Contabilidad, finanzas, auditoría, tributación y conocimientos relacionados;
- Conocimiento de la organización y de los negocios; y
- Conocimientos y competencias en tecnología de la información.

Asimismo, también se recomendó que la enseñanza de la ética, así como de las NIIF, se realizara en forma transversal en todos los cursos de la carrera de contabilidad (Finanzas, Auditoría, Costos, Gestión, Sistemas contables, etc.). Para ello, la aplicación de la metodología de casos es sumamente efectiva, dado que la enseñanza de casos prácticos precisa aquellas situaciones que generan conflictos con los principios profesionales, así como aporta para la identificación de las amenazas, que suelen atentar contra los principios éticos; de las salvaguardas, que eliminan o minimizan el riesgo de las primeras; y de las soluciones a tales conflictos. Así, en la vida profesional y frente a una situación determinada, la enseñanza de estos casos ayudará al profesional contable a realizar una reflexión ética de la mano del juicio profesional y las normas técnicas, es decir, una unión de lo ético con lo técnico, en la medida que, como lo afirma Schmidt (2014), *"estos casos con preguntas para la discusión están diseñados para provocar reacciones espontáneas en los participantes, (y) pretenden promover la discusión de estas reacciones a la luz del marco teórico"* (p. 97).

Con este fin, los docentes presentan, indiscutiblemente, la doble responsabilidad de transmitir no solo conocimientos, sino también valores, para que la ética sea incluida como parte de una formación integral que se inicie con el ejemplo de la práctica docente. Es necesario, así, precisar que la labor docente no solo se realiza en las aulas universitarias, sino también desde las instituciones gremiales, en el propio ejercicio profesional, y en las sociedades de contadores cuando se trasmite conocimiento y valores a nuestros subordinados, incluso entre pares y superiores.

Finalmente, y sin la intención de ser disruptivos, es posible añadir la necesidad de que, en la formación del profesional contable, también se incorporen estudios humanísticos de Filosofía, Literatura, Historia del arte y del pensamiento, entre otros,

que, como precisaba el nobel chino Mo Yan, si bien no cuentan con una rentabilidad económica en el corto plazo, sí presentan una en el largo plazo: alimentan la mente, el espíritu, el alma, y nos ayudan a entendernos y a vivir mejor, condiciones necesarias del pensamiento ético.

### **4.3. Herramientas para formar profesionales contables éticos: de la guía preventiva a la sanción obligada**

Si bien nuestra personalidad formada en valores debería ser la que nos señale límites de acción, en la vida profesional, aparecen situaciones mucho más complejas, derivadas de hechos financieros, económicos, administrativos, comerciales, etc., que posibilitan que, en determinado momento, necesitemos contar con ciertas guías y ayudas para resolver lo que es correcto o no, y, según sea el caso, para aplicar la sanción correspondiente.

Previendo dicha necesidad, nuestra profesión a nivel global y nacional cuenta con herramientas éticas que faciliten la toma de decisiones. A nivel global, contamos con el Código de Ética de IFAC, que fue adoptado integralmente el 2015 en el Perú; y a nivel nacional, disponemos del Código de Ética profesional del Contador Público Peruano, así como del Reglamento de Investigación y Disciplina. Sin embargo, ¿conocemos los contadores peruanos sobre la existencia de estos instrumentos éticos normativos y su contenido?, ¿los aplicamos o los consideramos útiles? De realizar una encuesta, tal vez, podríamos encontrar respuestas negativas. Esto obligaría a una reflexión para que los organismos institucionales de la profesión contable profundicen la difusión de dicho código y reglamento, de una forma más agresiva, así como establezcan el salto entre la identificación de una guía preventiva y la sanción obligada.

Por otra parte, algunas firmas de auditoría cuentan con los denominados códigos de conducta, que, como los anteriores, constituyen guías para tomar decisiones con ética. Adicionalmente, algunos códigos de conducta incorporan casos para ayudar al profesional auditor sobre el comportamiento a seguir de presentarse una situación determinada en su actividad profesional. No obstante, si bien conforman excelentes iniciativas, estos instrumentos éticos no explicitan los cinco principios éticos fundamentales de cumplimiento imperativo, por lo que se desligan del Código de Ética de la profesión contable al no guardar un lenguaje uniforme.

Al respecto, es necesario que se homogenicen estas herramientas éticas considerando la última versión del Código de Ética de IFAC, vigente a partir de su publicación en junio del 2019 y de observancia obligatoria para todos los países miembros de IFAC, entre ellos, el Perú. Es indispensable que se revise dicho código, ya que presenta modificaciones sustanciales al incorporar una cuarta sección relacionada a las normas internacionales de independencia, con normas de conducta aplicables a los trabajos de auditoría y de consultoría. De este modo, todos los instrumentos éticos, como condición imperativa, deberían renovarse y adaptarse al nuevo entorno, en concordancia con los tiempos; y alinearse para la formación de un sistema homogéneo de regulación ética. Este es un trabajo pendiente a ser desarrollado por



las instituciones gremiales, organizaciones contables y profesionales en general, gran matriz que debería emplear como marco de referencia global a los cinco principios fundamentales del Código de Ética de IFAC.

Ahora bien, algunos profesionales satanizan estos instrumentos y los consideran insuficientes, olvidando que son de cumplimiento obligatorio, e incluso, como una apreciación personal, hasta en un mayor grado que las NIIF y las NIA, normas que se cumplen sin dudas ni murmuraciones. Asimismo, se suele olvidar que el objetivo de estos instrumentos éticos es servir de guía y poseer capacidad sancionatoria; que estos se pueden actualizar en el tiempo con los aportes de todos los profesionales contables; y que, si los conociéramos y aplicáramos integralmente, no dudaríamos de su utilidad, utilidad que, con un ejemplo, podría quedar graficada, en tanto la aplicación del Código de Ética nacional y del Reglamento de Investigación y Disciplina podría ayudar, significativamente, a resolver el resquebrajamiento institucional de algunos colegios de contadores públicos del Perú, causantes del gran daño al prestigio de la profesión contable peruana, tanto a nivel nacional como internacional.

Ante este panorama, considero necesario pasar de la invocación preventiva a la sanción obligada, es decir, que la palabra y la acción estén alineadas para salvar nuestro mayor intangible: la reputación del contador público del Perú. Así, parafraseando al vate universal César Vallejo, con la autoridad y humanidad que su verbo confiere, aceptemos que es tiempo de ponernos el alma del profesional ético; ya llegó el día.

#### 4.4. Sistema ético integral: órganos y procedimientos

El sistema ético integral aplicable a la profesión contable está compuesto por los siguientes elementos:

- **Código de ética y reglamentos:** incluye al Código de Ética de IFAC, al Código de Ética Nacional, y a su Reglamento de Investigación y Disciplina.
- **Comités de ética:** son creados al interno de las sociedades de contadores y de las instituciones gremiales, formados por profesionales probos para supervisar al código y sus reglamentos, recibir denuncias y realizar seguimiento de las sanciones, cuando corresponda.
- **Procedimientos operativos:** se requieren para afrontar las amenazas a la ética profesional, y para procesar las quejas o denuncias.
- **Procedimientos de evaluación:** se constituyen sobre la base de un sistema de medición de la ética, aún pendiente de creación.

Considerando que los dos primeros elementos han sido motivos de desarrollo en los numerales anteriores, vamos a centrar la atención en los procedimientos operativos, y dejaremos a los procedimientos de evaluación y medición para un ítem especial.

En esta instancia, podemos establecer los procedimientos operativos evidentes para afrontar situaciones de conflicto ético que afecten los principios fundamentales. Con la ayuda del marco conceptual del Código de Ética de IFAC y las diferentes experiencias que se suscitan en el desarrollo del trabajo profesional del contador en sus diversas especialidades, estos procedimientos los podemos resumir en cuatro pasos:

- 1. Identificar la amenaza:** significa determinar el hecho que afecta a los principios fundamentales, que genera dudas o temores. Según el Código de IFAC, estas amenazas pueden ser “de interés propio, de autorevisión, mediación, familiaridad y de intimidación” (IESBA, 2018, p. 23).
- 2. Analizar la situación:** implica establecer a quién se afecta, y qué guías o herramientas de ayuda se van a utilizar. Estas guías, según el Código de Ética de IFAC (IESBA, 2018), pueden ser las siguientes:
  - a. Creadas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias:
    - Juicio profesional y sentido común, derivado de la formación teórica y práctica
    - Principios, códigos y reglamentos de ética de la profesión
    - Normas profesionales
    - Normas legales aplicables
    - Procedimientos disciplinarios del gremio y de los reguladores
    - Revisiones externas (informes, declaraciones y comunicaciones), realizadas por un tercero legalmente habilitado o a partir de la información producida por un profesional contable.
  - b. Creadas en el entorno del trabajo:
    - Códigos de conducta de la firma
    - Procedimientos específicos de actuación y consultas a supervisores, coaches, jefes, comités de ética, comité de calidad y riesgos, socios, profesionales de RR.HH., asesores legales, etc.
- 3. Decidir qué hacer:** reconoce qué salvaguardas (procedimientos, medidas o soluciones) se pueden aplicar para eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable, luego de haber analizado y revisado todas las guías y ayudas posibles. En resumen, plantea la elección correcta del camino a seguir sobre la base de nuestro valores, juicio profesional y normas técnicas.
- 4. Reportar y comunicar a canales éticos (comité de ética u órgano similar):** en caso de ser necesario, también se podría comunicar a los órganos éticos de la profesión contable (en el Perú, a los colegios departamentales y a la JDCCPP). Además, las líneas éticas, los correos éticos y los días éticos son

ayudas que nos permiten reportar información que afecte a la moral. Existen también softwares especializados para canalizar las denuncias, incidentes y propuestas de mejora, como un servicio externo realizado por terceros para evitar cualquier conflicto de interés en una organización.

En síntesis, el cuarto paso servirá para que las organizaciones, los profesionales contables en general y las entidades educativas posean una base de datos de expedientes o casos éticos para el trabajo diario y como material académico, con miras a reforzar, fortalecer e implementar escudos protectores que eviten o minimicen, en el futuro, las infracciones a la ética profesional.

#### **4.5. Necesidad de una metodología de medición y evaluación de la ética profesional**

La ética debería ser medible para así eliminar el prejuicio de que aquello que no se mide, no se realiza. En este sentido, no es suficiente definir la ética profesional y sus principios, sino también se deben medir y evaluar para mejorar las prácticas profesionales y fortalecer nuestros puntos débiles.

Ahora bien, la evaluación se presenta como un reto por la connotación altamente subjetiva que se le puede dar a los valores o principios profesionales, y aún más porque no contamos, en nuestra profesión, con instrumentos formalizados para su medición. De este modo, surge la necesidad de contar con un sistema de medición de la ética que permita la autoevaluación, y la evaluación integral o evaluación de 360 grados, que se puede realizar entre pares, jefes, subalternos, clientes (internos y externos), y proveedores internos de información, aplicando principalmente la técnica de la observación de las conductas del profesional contable.

Si bien no es propósito del artículo definir ahora un sistema de medición y evaluación, sino el de dejar la inquietud entre todos nosotros de investigar sobre ello y dar aportes iniciales para ir diseñándolo o bosquejándolo, consideramos, para ello, partir de la premisa de que la organización debe contar con un código de ética, un comité de ética y procedimientos operativos (canales internos y externos de comunicación de incidentes y de denuncias por infracciones a los principios fundamentales, que buscan la sugerencia de mejoras). Luego, los pasos iniciales a seguir para la medición y evaluación de la ética profesional, que no implican mucho costo, serían los siguientes:

- a. Establecer los principios éticos fundamentales que se evaluarán: asumimos los cinco principios fundamentales de la profesión contable a nivel global (integridad, objetividad, diligencia y competencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional)
- b. Definir indicadores a través de las conductas deseables para cada uno de los principios: se sugiere establecer cinco conductas por principio.
- c. Otorgar una valoración sobre la base de cinco respuestas posibles utilizando la escala tipo Likert (siempre, casi siempre, algunas veces, casi nunca y nunca)

- d. Realizar la evaluación de los datos y establecer el nivel ético (muy alto, alto, medio, bajo y muy bajo) con alertas tipo semáforo (verde, ámbar y rojo)

En la Tabla 1, como avance de lo que podría ser este sistema de medición, aún por perfeccionar, podemos apreciar los indicadores resultantes de los pasos anteriores para uno de los principios éticos de la profesión contable, el de integridad, que es transversal a todos los demás.

**Tabla 1. Indicadores para medir el principio de integridad**

P1		Integridad (actuar de acuerdo con los valores universales)			
Conducta deseable	Indicador	Respuestas posibles	Puntuación	Escala de evaluación	
P1.A	Soy franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.	Honesto	Siempre	5	Muy alto
P1.B	Cumplo con mis objetivos personales y los objetivos de mi actividad profesional.	Comprometido	Casi siempre	4	Alto
P1.C	Actúo de manera equilibrada y otorgo a otro lo que le corresponde.	Justo	Algunas veces	3	Medio
P1.D	Cumplo mis compromisos con responsabilidad y puntualidad.	Responsable	Casi nunca	2	Bajo
P1.E	Cuido mi reputación profesional y de la Cía. en la que trabajo.	Prudente	Nunca	1	Muy Bajo

Fuente: Elaboración propia a partir de los principios fundamentales del Código de Ética de IFAC

Para concluir, es preciso recordar a Norman Vincent Peale, creador de la teoría del pensamiento positivo, quien afirma que “lo que la mente puede concebir y creer, y el corazón desear, puedes conseguirlo”. A juicio de la autora, y respecto del tema que nos une, este mensaje debe ser recordado para que, en los años venideros, se puedan desarrollar trabajos de investigación sobre un sistema de medición y evaluación de la ética del profesional contable, que contribuya a la mejora de nuestra profesión y permita que los contadores públicos, en sus diversas especialidades y actividades, sean considerados como los profesionales más respetados y más éticos.

## 5. Conclusiones

- Se requiere realizar un trabajo en conjunto entre organizaciones contables, entidades gremiales, empresariales, educativas y estatales, para la sensibilización de una cultura ética que permita el posicionamiento de la profesión contable en la sociedad y la retroalimentación de información en aras de fortalecer los valores éticos en todos los niveles.
- La enseñanza de la ética se debe realizar de manera transversal e interactiva en todas las materias y en todos los niveles de formación profesional, bajo la metodología de casos. Adicionalmente, es necesario que se incorpore un curso de Ética profesional al inicio de la carrera o programa académico, y uno al final, de carácter evaluativo, así como la incorporación de materias humanísticas.
- Se debe actualizar el Código de Ética profesional del Contador Público Peruano y el Reglamento de Investigación y Disciplina sobre la base de la última versión del Código de Ética publicado por IFAC, así como difundirlos y aplicarlos permanentemente, de tal forma que se constituyan como los marcos de referencia para los códigos de conducta de las firmas de auditoría, auditores independientes y de la profesión contable en general.
- Es necesario fortalecer las organizaciones contables, instituciones gremiales y empresariales, con la implementación de un sistema ético, y de un sistema de medición y evaluación de la ética profesional como parte de una cultura que fomente la integridad y la transparencia sobre la base del respeto a todos los grupos de interés y con el objetivo del interés público.
- Se requiere promover la investigación para el desarrollo y establecimiento de un sistema de medición y evaluación de la ética profesional sobre la base de los principios éticos fundamentales de la profesión contable.

## 6. Referencias bibliográficas

Bautista, O. (2015). Componentes para el diseño de un Sistema Ético Integral para prevenir la corrupción. RC ET Ratio, VI(10), 43-53. Recuperado de [http://contraloriadelpoderlegislativo.gob.mx/Revista\\_Rc\\_et\\_Ratio/Rc\\_et\\_Ratio\\_10/Rc\\_et\\_Ratio\\_10\\_completa.pdf](http://contraloriadelpoderlegislativo.gob.mx/Revista_Rc_et_Ratio/Rc_et_Ratio_10/Rc_et_Ratio_10_completa.pdf)

Biedma-Ferrer, J. (2018). Los códigos de conducta en las organizaciones. Estudio del compromiso de los códigos de conducta con los recursos humanos en las organizaciones turísticas. Revista Turydes: Turismo y Desarrollo. Recuperado de <https://www.eumed.net/rev/turydes/24/codigo-conducta.html>

Gardner, H. (11 de abril del 2016). Una mala persona nunca llega a ser un buen profesional. Barcelona: La Vanguardia. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/lacontra/20160411/401021583313/una-mala-persona-no-llega-nunca-a-ser-buen-profesional.html>

González, F. (2012). *Ética empresarial*. Lima, Perú: Fondo Editorial UAP

IESBA, VE. (2014). Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. New York, Usa: Federación Internacional de Contadores – Versión en español (IFAC).

IESBA, VI. (2018). Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (incluidas las normas internacionales de independencia). New York, Usa: Federación Internacional de Contadores – Versión en inglés (IFAC) Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/final-pronouncement-restructured-code-19>

JDCCPP, V1. (2015). Cartilla del Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad. Lima, Perú: Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú. Recuperado de <http://jdccpp.org.pe/reglamentos.php>

Schmidt, E. (2014). *Ética y negocios para América Latina*. Lima, Perú: Universidad del Pacífico

Vargas, D. (2015). El Sistema Ético-Político. Principios, Valores e Indicadores. Recuperado de <https://www.apeironestudiosdefilosofia.com/single-post/2016/03/10/El-sistema-%C3%89tico-Moral-Principios-Valores-e-Indicadores>

**Fecha de recepción: 27/09/2019**

**Fecha de aceptación: 30/11/2019**

**Correspondencia: pattyloc@hotmail.com**

**pllanoso@urp.edu.pe**



## El rol del contador público frente a la aplicación de la Informática aplicada a la Tributación

Edith Pilar Quispe Espinoza

Facultad de Ciencias Administrativas y Contables,  
Universidad Peruana Los Andes, Huancayo, Perú

### Resumen

En el presente artículo, se analizan las aplicaciones de la Informática en el campo de la Tributación contable, es decir, los métodos, técnicas y procesos que son administrados desde dicha disciplina, con el fin de almacenar, procesar y transmitir información en formato digital, y en beneficio de la Tributación. Principalmente, como se presentará, esta puede emplearse como herramienta de recaudación y fiscalización por parte de la SUNAT, función que expone el reto de incluir parte de los saberes de la ciencia informática a la función del profesional contable.

*Palabras clave:* Informática, tributación, profesión contable, recaudación y fiscalización.

## The role of the public accountant vis-à-vis the application of Computer Science applied to Taxation

### Abstract

In this article, we analyze the applications of Information Technology in the field of accounting taxation; that is to say, how certain methods, techniques and processes what are managed from the Computer Science, with the purpose of storing, processing and transmitting information and data in digital format, and for the benefit of taxation.

Mainly, as will be presented, this can be used as a collection and control tool by SUNAT, a function that exposes the challenge of including part of the knowledge of computer science to the role of the accounting professional.

*Keywords:* Computer science, taxation, accounting profession, collection and control.

# O papel do contador público em relação à aplicação da informática aplicada à tributação

## Resumo

Neste artigo, analisamos as aplicações da Tecnologia da Informação no campo da tributação contábil; isto é, como certos métodos, técnicas e processos são gerenciados a partir da Ciência da Computação, com o objetivo de armazenar, processar e transmitir informações e dados em formato digital e em benefício da tributação. Principalmente, como será apresentado, isso pode ser usado como ferramenta de coleta e controle da SUNAT, uma função que expõe o desafio de incluir parte do conhecimento da ciência da computação no papel do profissional de contabilidade.

*Palavras-chave:* **Informática, tributação, contabilidade, cobrança e controle.**



## 1. Introducción

Diversos procesos informáticos están siendo aplicados a los sistemas de contabilidad, ya que, ante un gran volumen de registros y datos, es necesario organizarlos digitalmente, por ejemplo, para la obtención de informes y estados financieros. Más allá de los aportes de la ciencia informática a la profesión contable, esta utilidad revela ciertas preguntas en torno a ambas disciplinas, como las que siguen:

- ¿Recibimos una adecuada preparación académica en Informática o, por el contrario, esta nos limita en el ejercicio profesional?
- Si la Informática presenta cada vez más incidencia en nuestro sistema tributario, ¿conocemos cuál es la normativa en materia informática aplicable a las exigencias de la SUNAT?
- ¿Los profesionales contables estamos preparados para afrontar esta reingeniería tributaria, por ejemplo, conociendo nuestros deberes y derechos como contribuyentes y frente a las auditorías tributarias?
- En el caso contrario, ¿de qué manera la intervención de la Administración Tributaria vulnera nuestros derechos respecto de la solicitud de los programas fuentes informáticos?

El objetivo del presente artículo es analizar estas interrogantes considerando los retos que implica la aplicación de esta reingeniería informática al campo de la tributación, donde el profesional contable, dentro del contexto de la economía digital y el comercio electrónico, podrá realizar **un control preventivo o una auditoría tributaria preventiva electrónicos**, para los siguientes casos:

- En los procesos de revisión de información contable que respaldan las operaciones tributarias;
- Como herramienta de análisis de datos, a partir de sus diferentes libros y registros contables;
- Para la detección de errores y riesgos tributarios;
- Como herramienta para evaluar sus operaciones con softwares de auditoría;
- Para realizar monitoreos en tiempo real, entre otros.

## 2. Metodología

La investigación se realizó en la ciudad de Huancayo, en junio del 2019. Así mismo, parte de un enfoque descriptivo y explicativo no experimental, sobre la base de la revisión de conceptos básicos de Informática y del campo de la Tributación, y sobre la intervención de la Administración Tributaria en procesos de fiscalización y su relación con la normativa en materia jurídica, informática y tributaria.

### 3. Marco teórico

Para el desarrollo del marco teórico, partiremos de la parte legal que nos orienta al cumplimiento del pago de nuestras obligaciones tributarias con relación e incorporación de sistemas informáticos para tal fin, como sigue:

#### 3.1. Constitución Política del Perú (1993)

##### Capítulo IV del Régimen tributario y presupuestal

**Artículo 74°.** - Los **tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley** o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

... El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

##### Título I de la persona y de la sociedad

##### Capítulo I. - Derechos fundamentales de la persona

**Artículo 2°.** - Toda persona tiene derecho:

6. a que los **servicios informáticos, computarizados** o no, públicos o privados, **no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar;**
8. a la libertad de **creación intelectual**, artística, técnica y científica, **así como a la propiedad sobre dichas creaciones y a su producto** (el Estado propicia el acceso a la cultura y fomenta su desarrollo y difusión);
10. al **secreto** y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados (las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos solo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las **garantías** previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen).

**Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.** Los libros, comprobantes, y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las **acciones** que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por **orden judicial**.

#### 3.2. Sistema Tributario Nacional

En mérito a facultades delegadas, el Poder Ejecutivo, mediante **Decreto Legislativo N° 771**, dictó la **Ley Marco del Sistema Tributario Nacional**, vigente a partir de 1994, con los siguientes objetivos:

- Incrementar la recaudación;
- Brindar al sistema tributario una mayor eficiencia, permanencia y simplicidad; y
- Distribuir equitativamente los ingresos que corresponden a las municipalidades.

Asimismo, se ha de recordar que el **Código Tributario constituye el eje fundamental del Sistema Tributario Nacional**, ya que sus normas se aplican a los distintos tributos.

Frente a estas dos primeras disposiciones, debemos cumplir con el pago de los tributos impuestos por el Estado, de acuerdo a la capacidad contributiva de cada una de las personas y contribuyentes o sujetos-responsables, ya que, así como la Constitución brinda los deberes y derechos de los ciudadanos peruanos, es el Código Tributario el que regirá lo propio para los contribuyentes, tal como lo replica la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional.

### 3.3. La Informática y la fiscalización de la Administración Tributaria

El Estado, al ejercer su potestad tributaria, emplea materias jurídicas e informáticas para regular el uso de los sistemas de información y, así, garantizar que estos sistemas o la legislación misma sean fiscalizados por la SUNAT.

Por fiscalización, habrá que entender toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la Administración, cuya finalidad es constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales. Asimismo, para efectos de la SUNAT, se ha promulgado el Decreto Supremo N° 085-2007-EF N° 207 Y 049°, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Este señala las siguientes acciones de fiscalización:

- Procedimientos de fiscalización (definitiva, parcial y **electrónica**),
- Verificaciones por devoluciones,
- Control de las obligaciones formales,
- Cruces de información, y
- Acciones inductivas (esquelas, cartas y **acciones virtuales**).

Además, según el tributarista Zolezzi, la SUNAT aplica los siguientes mecanismos al realizar las fiscalizaciones:

- Auditoría vertical: la fiscalización es selectiva y diferenciada, profunda, por estratos y previa al programa anual de fiscalización.
- Auditoría horizontal: también puede ser masiva respecto de hechos puntuales, pero solo si son comunes a numerosas empresas. Para ello, es fundamental contar con todas las estadísticas.

- Manejo de bases de datos: permite la protección organizada de estadística e información relevante para los distintos procesos de fiscalización.

Por su parte, sobre la base de lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, la SUNAT posee discrecionalidad como supuesto de plena libertad para sus fiscalizaciones. Estas se encuentran sometidas a la ley y al derecho con el objetivo de inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como deben estar taxativamente señaladas en la norma.

Al respecto, con relación a la Informática aplicada a la Tributación, los deberes y derechos de los contribuyentes, así como de la Administración Tributaria son los que siguen:

- El Código Tributario (TUO CT, 2013) señala en el Libro segundo: la Administración Tributaria, los administrados y la asistencia administrativa en materia tributaria; a partir del Título II: facultades de la Administración Tributaria, y en el Capítulo II: facultades de determinación y fiscalización:

### **Artículo 62°.- Facultad de fiscalización**

**Núm. 2.** *En los casos de que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:*

- a.** *Copia de la **totalidad** o parte de los soportes portadores de **microformas** gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones, que incluyan **datos vinculados con la materia imponible**. (Se deberá) ... suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación. En caso de que el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, **podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.***

En otras palabras, el Código Tributario contempla la fiscalización de contribuyentes que usen sistemas informáticos en sus operaciones contables empresariales, lo que implica que, además, estos contribuyentes deben contar con equipos idóneos, bases de datos, herramientas de comunicación y cruce de información, y con personal calificado. Asimismo, se debe precisar que esta exigencia que puede pedir la Administración está relacionada con las normas vigentes del Decreto Legislativo N° 681 sobre el valor probatorio y efectos legales del microfilm y del documento informático, contenidas en el concepto de microformas.

- El Archivo General de la Nación, en "Uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo" – Decreto Legislativo N° 681 (1991), en el ítem I. Preliminar y IV. Efectos legales, indica:

**Artículo 1°.** - En esta ley, las expresiones que, a continuación, se indican tienen los significados siguientes:

**Núm. 2.** En los casos de que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:

- a. Microforma:** imagen reducida y condensada (o compactada) de un documento, que se encuentra grabada en un medio físico, técnicamente idóneo, que le sirve de soporte material portador, mediante un proceso foto químico, electrónico o que emplee alguna otra tecnología de efectos equivalentes... (para) que tal imagen se conserve y pueda ser vista y leída con ayuda de equipos visores, pantallas de video o métodos análogos; y pueda ser reproducida en copias impresas, esencialmente iguales al documento original fiscalizado.

**Artículo 8°.** - Los medios portadores de las microformas, con arreglo a lo dispuesto en esta ley, **sustituyen a los expedientes y documentos originales micrograbados en ellos, para todos los efectos legales.** Estos medios han de ser archivados, siempre que las disposiciones legales **exijan la conservación de documentos y archivos por cierto plazo o hasta un término señalado.** Se entiende que tal obligación puede cumplirse mediante el mantenimiento de los archivos de microformas obtenidos conforme a esta ley. (...); por lo cual ya pasan a conformarse en microarchivos.

**Artículo 13°.** - Los microarchivos o los documentos en ellos **son válidos para cualquier revisión de orden contable o tributaria,** así como para exámenes y auditorías públicas o privadas. Pueden ser exhibidos ante los inspectores, revisores, auditores y autoridades competentes, directamente, mediante su presentación en pantallas o aparatos visores, sin requerirse copia en papel, salvo que tengan que ser presentados los documentos en algún expediente o en caso similar.

En referencia al tema, Núñez Ponce (2012) indica: “para tener un efecto probatorio, se debe cumplir con los requisitos **formales** (autenticados en su micrograbación por fedatario o notario) y **técnicos** (que incluyen el uso de equipos adecuados que garanticen, entre otros, la inalterabilidad, fijeza y duración del documento)”. Según lo establece el DL 681, las microformas obtenidas que cumplan los requisitos formales y técnicos pueden sustituir, para todos los efectos legales, **a los expedientes y documentos originales micrograbados en ellos.**

- Código Tributario, en el Libro segundo, a partir del Título IV: obligaciones de los administrados, señala:

**Artículo 87°.** - **Obligaciones de los administrados**

**Núm. 4.** Llevar los libros de contabilidad u otros libros, y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

**Núm. 7.** Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (...)

**Núm. 8.** Mantener en condiciones operativas estos sistemas de programas electrónicos y afines que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los debidos procedimientos que respalden sus declaraciones determinativas e informativas.

Por lo dicho, ¿los profesionales contables estamos preparados para realizar de manera óptima estas labores? ¿Contamos con los equipos necesarios para tal fin? En todo caso, ¿qué sucedería si no cumpliéramos con estas indicaciones? Bajo la normativa, esta falta generaría un caso de infracción, tal como se señala:

- Código Tributario; Libro cuarto: infracciones, sanciones y delitos; Título I: infracciones y sanciones administrativas

**Artículo 177°. - Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma**

**Núm. 3.** No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información.

- Código Tributario; Libro segundo: la Administración Tributaria, los administrados y la asistencia administrativa en materia

**Artículo 62°. - Facultad de fiscalización**

**Núm. 2.** (...) la Administración Tributaria podrá exigir:

- b.** Información o documentación relacionada con el equipamiento informático, que incluya los **programas fuente, de diseño y programación** utilizados, y las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados, o que el servicio sea prestado por un tercero.

Cabe señalar que el requerimiento de información puede ser atendible, pero, dentro de esta facultad, se incluye la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda exigir el programa fuente. Este es conservado por el autor o presenta un uso restringido, autorizado por su autor, mientras que los programas objeto se entregan en las licencias de uso de software. Por otro parte, debe tenerse en cuenta que los softwares o programas de computación están protegidos por los derechos de autor, tal como lo indica la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), en el Documento de Grupo de Expertos sobre Protección Jurídica del Software.

- **Según la Ley 13714 (1996) y el Decreto Legislativo N° 882 – Derechos de autor**, se deben considerar los siguientes puntos:
  - Los derechos intelectuales y morales son inherentes al autor, tales como los de reivindicación, integridad, retiro u oposición a cualquier uso sobre su obra creada; en cambio, los derechos patrimoniales son los que permiten el disfrute económico de la obra.
  - La transferencia de software se hace generalmente bajo la modalidad de licencias de uso, por lo cual no se transfiere la propiedad, solo el uso.

En consecuencia, para que se cumpla la exigencia de entregar el programa fuente, deberá mediar la autorización expresa del autor. De no haberla, se estaría vulnerando los derechos morales e intelectuales inherentes al autor. Por otro lado, el requerimiento de diseño y programación utilizados puede constituir el pedido de creaciones intelectuales que, por su originalidad, también estén dentro del ámbito de protección del derecho de autor, por lo cual, en estos casos, también se debería considerar, normativamente, mecanismos para resguardar los derechos intelectuales y morales inherentes al autor.

- Finalmente, debemos adicionar que, respecto de los facultados de la Administración Tributaria, se ha de cumplir con otras formalidades relacionadas a la Informática aplicada a la Tributación, cuyo incumplimiento generaría una incursión en infracción, como sigue:

### **Artículo 62°.- Facultad de fiscalización**

**Núm. 2.** (...) la Administración Tributaria podrá exigir:

- c. *El uso de equipo técnico de **recuperación visual de microformas** y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación. Además, podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información (...) (y) señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.*

### **Artículo 87°.- Obligaciones de los administrados**

**Núm. 13.** *Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por esta*

**Artículo 177°. - *Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma***

**Núm. 11.** *No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.*

### **3.4. Fiscalización electrónica**

La Administración Tributaria está realizando una reingeniería informática tributaria bajo sus facultades, al presentarnos la fiscalización electrónica como medio o herramienta para efectuar las fiscalizaciones a los diferentes contribuyentes. Precisamente, aquí se devela el papel del profesional contable de asumir estos retos que nos permitan obtener resultados positivos de cumplimiento oportuno y veraz tras nuestras obligaciones tributarias. Dichas facultades se encuentran descritas en el Código Tributario, como sigue:

- Código Tributario, en el Libro segundo: la Administración Tributaria, los administrados y la asistencia administrativa en materia; a partir del Título II: facultades de la Administración Tributaria; en el Capítulo II: facultades de determinación y fiscalización.

**Artículo 62°- B. - *Fiscalización parcial electrónica*** (referido en el último párrafo del artículo 61°)

La finalidad de la fiscalización electrónica no es solo obtener información completa sobre todos los movimientos del contribuyente, sino también conocer sus hábitos de consumo. Además, es un procedimiento óptimo para el Estado o la Administración Tributaria (así como el Sistema de Emisión Electrónica de Comprobantes de Pago-SEE y el Programa de Libros Electrónicos-PLE), ya que implica una mayor rapidez y efectividad en la recaudación y en la fiscalización, condición primordial para la reducción de la evasión fiscal, de alto nivel en el país.

Sin embargo, para considerar esta opción, es preciso que se determinen sus debilidades, sobre todo en relación a las responsabilidades que quedan en manos del contribuyente, a cargo del profesional contable. Esto implica que debemos educar a los contribuyentes y orientarlos hacia una cultura tributaria, para una labor conjunta. De este modo, las debilidades a superar son las siguientes:

- a. Revisar constantemente el buzón SOL; y
- b. Evitar los casos de inconsistencias entre los libros electrónicos (envíos de PLE), las emisiones de los comprobantes electrónicos (SEE) y las declaraciones mensuales (por ejemplo, el PDT 621), donde se debe considerar que la liquidación preliminar que realiza la SUNAT se liquida por la propia información que emite el contribuyente. En este caso, con previos cruces de información y



conciliación de datos con terceros (información declarada), la SUNAT realizaría una preliquidación. En este sentido, la fiscalización sería consecuencia de un error en la verificación de los datos del contribuyente.

Asimismo, la fiscalización electrónica implica que los profesionales contables a través de la Informática, por ejemplo, atiendan los plazos de las garantías de defensa (10 días) en el tiempo adecuado, para evitar la obtención de una multa o reparo que perjudique al contribuyente. Esta es otra limitación de dicho proceso que requiere, además de nuestra reflexión como profesionales contables en torno a cómo afrontar esta reingeniería tributaria, pensar en el actuar del contribuyente, quien, al igual que los profesionales contables, deberá recibir una capacitación para no incurrir en infracciones.

### **3.5. Asistencia administrativa mutua en materia tributaria**

Desde hace algún tiempo, los países han empezado a buscar la transparencia en la información al igual que el intercambio de datos tanto entre países como entre organismos administradores de tributos. Como se ha visto, esta mejora requiere de una nueva aproximación a la Informática.

En el caso peruano, la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria es el mecanismo que busca adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, la fiscalidad internacional, la erosión de bases imponibles, los precios de transferencia y la lucha contra la evasión tributaria.

Al respecto, esta ha sido incorporada en el Código Tributario, Libro segundo, Título VIII: Asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que nos refiere lo que sigue:

***Artículo 102°- A. - Formas de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria***

La SUNAT presta y solicita asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente según lo señalado en los convenios internacionales y, de manera complementaria, de acuerdo a lo dispuesto en el presente código. Por lo tanto, la SUNAT proporciona la información solicitada, aun cuando carezca de interés fiscal, y asume que la información solicitada por la autoridad competente es relevante para los fines tributarios del convenio internacional.

La asistencia administrativa comprende las siguientes formas:

- a. Intercambio de información a través de una solicitud, de manera automática, espontánea y mediante fiscalizaciones simultáneas en el extranjero.
- b. Asistencia en el cobro de deuda tributaria con el establecimiento de medidas cautelares.

- c. Notificación de documentos: estos serán notificados en el idioma en que sean requeridos por la SUNAT, salvo disposición diferente establecida en los convenios internacionales.

#### 4. Conclusiones

- El profesional contable presenta una inadecuada preparación académica en materia de Informática relacionada a la Tributación. Esto se presenta como un límite de su ejercicio profesional, en la medida que no le permite ser consultor en Informática Contable Tributaria para atender requerimientos de la gerencia.
- El profesional contable debe asumir el reto de afrontar esta reingeniería informática aplicada a la tributación tomando en cuenta, por un lado, los contextos actuales de la economía digital y el comercio electrónico; y, por otro, las bases de datos a realizar para **un control preventivo electrónico** o una **auditoría tributaria preventiva electrónica**.
- El desconocimiento de las normativas en materia jurídica e informática aplicadas a la Tributación nos limita a ejercer nuestros derechos (solicitud de programas fuentes), por lo que es necesario que estas normas sean aplicadas con criterios de justicia y de razonabilidad, que permitan el adecuado cumplimiento de la labor fiscalizadora de la Administración Tributaria.
- En la medida que las fiscalizaciones electrónicas surgen a partir de las declaraciones del propio contribuyente, debemos ser más cuidadosos respecto de la información que brindamos. La correcta aplicación de los sistemas electrónicos superaría posibles impases, además de que contribuiría al propio desarrollo del país en función de la recaudación correcta y oportuna.

#### 5. Referencias bibliográficas

Constitución Política del Perú (Const.). (29 de diciembre de 1993). Art 2 y Art 74. Lima - Perú: Congreso de la República

Laines, J. (2004). *La nueva tecnología de la información y la comunicación: cambios en el sector empresarial*. Revista Internacional REGIS de Contabilidad y Auditoría

Núñez, J. (2012). *Tributación e Informática: Un Enfoque Jurídico Informático del Régimen Tributario Vigente*

OCDE. (2009). *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos Tributación Fiscal y Comercio Electrónico - Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*

Presidencia de la República. (11 de octubre de 1991). Decreto Legislativo N° 681 (Uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo)

Presidencia de la República. (30 de diciembre de 1993). Decreto Legislativo N° 771 (Ley Marco del Sistema Tributario Nacional)

Presidencia de la República. (23 de abril de 1996). Ley N° 13714 - Decreto Legislativo N° 882 (Ley sobre el derecho de Autor)

Presidencia de la República. (22 de junio de 2013). Decreto Supremo N° 133-2013-EF (Texto Único Ordenado del Código Tributario)

Salinas, O. (1993). El impacto de la Informática en la formación del contador público: realidades y expectativas. Quipukamayoc. Recuperado de <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/6068>

Velasco, R. (2003). *Economía digital: del mito a la realidad*. Barcelona: Kriterion, Tusquets Editoriales

**Fecha de recepción: 27/09/2019**

**Fecha de aceptación: 20/11/2019**

**Correspondencia: edith\_q\_e@hotmail.com**



## Análisis del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes: servicios digitales, asistencia técnica y *know how* (periodo 2018-2019)

Jorge Enríquez Moreno<sup>1</sup>, Angela María Cobos Apaz<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Unidad de Posgrado, Universidad Ricardo Palma, Lima, Perú

<sup>2</sup>Analista tributaria, Tax & Legal

### Resumen

El presente trabajo técnico busca analizar el impuesto a la renta no domiciliado en los siguientes establecimientos permanentes (EP): servicios digitales de caso, asistencia técnica y regalías, dentro del periodo 2018-2019. En primer lugar, con respecto al impuesto a la renta no domiciliado de establecimientos permanentes, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 1424, no solo ha dado la definición de EP, sino que ya no podrá ser modificada por Decreto Supremo, como podía serlo cuando la definición era meramente reglamentaria. Asimismo, la ley ha tratado de dar cierto contenido al concepto de “actividades preparatorias o auxiliares” al definirlo como “todo aquello que no es esencial y significativo para las actividades de la entidad”, mas resulta confuso. Finalmente, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en el CDI, firmado por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), el conocido “EP por servicios” ha sido incluido, considerados, además, la asistencia técnica y el know how; sin embargo, en el caso de los servicios digitales que sean realizados por una no domiciliada de Brasil, se aplicará la tarifa del 15%; si es de Suiza, de 10%; y si son sujetos no domiciliados de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, del 0%, siempre que no se consideren EP.

*Palabras clave:* No domiciliados, establecimientos permanentes, servicios digitales, asistencia técnica, *know how*.

# Analysis of the non-domiciled income tax in permanent establishments: digital services, technical assistance and know-how (period 2018-2019)

## Abstract

This technical work seeks to analyze the non-domiciled income tax in the following permanent establishments (EP): digital case services, technical assistance and royalties, within the 2018-2019 period. First, with respect to the non-domiciled income tax of permanent establishments, the Executive Branch, through Legislative Decree No. 1424, has not only given and updated the definition of EP, but can no longer be modified by Decree Supreme, as it could be when the definition was merely regulatory. Likewise, the law has tried to give some content to the concept of “preparatory or auxiliary activities” by delineating a definition of this concept, but everything that is not essential and significant for the entity’s activities would seem confusing. Finally, within the assumptions contained for the configuration of an EP in the CDI, signed by Peru with Chile, Canada, Mexico, Portugal, Korea and Switzerland (not Brazil), the well-known “service EP” has been included, considered, In addition, technical assistance and know-how; however, in the case of digital services that are performed by a non-domiciled company in Brazil, the 15% rate will apply; if it is from Switzerland, 10%; and if they are not domiciled subjects of Canada, Chile, Korea, Mexico and Portugal, of 0%, only provided if they are not considered EP.

*Keywords:* Non domiciled, permanent establishments, digital services, technical assistance, know how.

# Análise do imposto de renda não domiciliado em estabelecimentos permanentes: serviços digitais, assistência técnica e *know-how* (período 2018-2019)

## Resumo

Nas últimas três décadas, o mundo enfrentou mudanças vertiginosas, onde a sociedadeEste trabalho técnico busca analisar o imposto de renda não domiciliado nos seguintes estabelecimentos permanentes (EP): serviços digitais de casos, assistência técnica e royalties, no período 2018-2019. Primeiro, com relação ao imposto de renda não domiciliado de estabelecimentos permanentes, o Poder Executivo, por meio do Decreto Legislativo nº 1424, não apenas deu e atualizou a definição de PE, mas não pode mais ser modificado pelo Decreto Supremo, como poderia ser quando a definição era meramente regulatória. Da mesma forma, a lei tentou dar algum conteúdo ao conceito de “atividades preparatórias ou auxiliares”, delineando uma definição desse conceito, mas tudo o que não é essencial e significativo para as atividades da entidade parece confuso. Finalmente, dentro das premissas contidas para a configuração de um

EP no CDI, assinado pelo Peru com Chile, Canadá, México, Portugal, Coréia e Suíça (e não o Brasil), o conhecido “EP de serviço” foi incluído, considerado, Além disso, assistência técnica e know-how; no entanto, no caso de serviços digitais executados por uma empresa não domiciliada no Brasil, será aplicada a taxa de 15%; se é da Suíça, 10%; e se não forem sujeitos domiciliados no Canadá, Chile, Coréia, México e Portugal, de 0%, desde que não sejam considerados EP.

*Palavras-chave:* **Sem domicílio, estabelecimentos permanentes, serviços digitais, assistência técnica, know-how.**

## 1. Introducción

### 1.1. Antecedentes

El tratamiento del establecimiento permanente (en adelante, EP) es quizás uno de los puntos más importantes en la tributación internacional, porque, cuando un sujeto no domiciliado califica como EP, según la legislación del país de la fuente, solo tributará en el país de residencia. En ese sentido, es fundamental conocer en qué circunstancias se califica o no como EP.

Al respecto, la incorporación del artículo 14°-B del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta – Decreto Supremo N° 179-2004 (en adelante, LIR), efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424, publicado, a su vez, el 13 de setiembre del 2018 y vigente a partir del 01 de enero de 2019, permite contar en nuestra legislación con un concepto de EP que antes no se había delimitado con tanta especificidad. Sin embargo, las modificaciones requieren de múltiples precisiones para su correcta aplicación, por lo que se torna urgente la emisión de normas reglamentarias, y de normas e informes relativos al tema por parte de la SUNAT, que permitan aclarar el sentido de la ley. Hasta entonces, la aplicación de las nuevas normas sobre EP, en buena parte, estará sujeta a la interpretación, tal como sucede, por ejemplo, con los servicios prestados del exterior hacia el Perú, que pueden acompañarse de una variedad de factores y características, y que terminan configurando un supuesto de asistencia técnica, regalías o, quizás, de servicios digitales de fuente peruana.

Asimismo, conviene mencionar que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1424 señala que esta regulación surge

*al haberse detectado que, a fin de eludir la configuración de un EP, algunos grupos empresariales fragmentaban un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias partes con el fin de alegar que cada una de ellas tenían carácter preparatorio o auxiliar, dado que esas actividades no configuran un EP.*

En sentido estricto, el origen de esta disposición parte de las recomendaciones de la Acción 7 del Plan BEPS de la OCDE. Esta añade lo siguiente:

El apartado 4.1 tiene como objetivo impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter preparatorio o auxiliar. Según el apartado 4.1, las excepciones previstas en el apartado 4 no se aplican a un lugar de negocios que, de ese modo, podría constituir un establecimiento permanente, cuando las actividades que se llevan a cabo en ese lugar y otras actividades de la misma empresa o de empresas estrechamente relacionadas ejercidas en ese mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado constituyen funciones complementarias, que son parte de la operación de un negocio cohesionado. Sin embargo, para

que el apartado 4.1 se aplique, al menos uno de los lugares donde dichas actividades se ejercen debe constituir un establecimiento permanente o, si no es el caso, la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las actividades relevantes debe ir más allá de lo que son las actividades meramente preparatorias o auxiliares.

Como se puede apreciar, la nueva regulación contemplada en la LIR ha tomado, casi de manera literal, lo señalado en las recomendaciones del Plan BEPS. Sin embargo, la norma no es clara en cuanto a los supuestos específicos que esta comprende o ante qué supuestos esta podría, o debería, ser aplicada por la Administración Tributaria o por los propios contribuyentes.

Por otro lado, al amparo de la delegación de facultades otorgadas al Poder Ejecutivo, el Decreto Legislativo N° 945, vigente a partir del 2004, incorporó nuevos supuestos de operaciones que califican como rentas de fuente peruana, en alusión a los servicios de asistencia técnica (en adelante, AT), y sobre todo a partir del inciso j), que, en el 2007, se reformó a través del Decreto Legislativo N° 970 y, finalmente, por el Decreto Legislativo N° 1120.

En la misma exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945, se indicó que, considerando el principio de neutralidad, corresponde dar el mismo tratamiento a los bienes digitales y a los bienes físicos, pues la importación de estos últimos no se encuentra gravada con el IR, como señala Muñoz Salgado (2008, p.168). Tal estado determinó tasas diferenciadas para servicios muy similares, por las cuales el auditor tributario de la SUNAT o un consultor tributario privado habría de considerar los siguientes escenarios posibles ante un sujeto no domiciliado:

- Se aplicará una tasa de 30% para las operaciones obtenidas mediante servicios digitales prestados a través de Internet, y de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país, de conformidad con el artículo 9°, inciso i) e inciso j) del artículo 56° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por D.S. N° 179-2004-EF.
- Se aplicará una tasa de 30% para los servicios técnicos prestados en el país, contenidos en el inciso d) del artículo 9° y en el inciso e) del artículo 56° de la LIR.
- Se aplicará una tasa de 30% para la transmisión de conocimientos secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero y de otra índole, referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos guarden con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que estos tomen de ellos. Estos serán calificados como regalías, de conformidad con el artículo 27° e inciso d) del artículo 56° de la LIR.
- Se aplicará una tasa de 15% por los servicios de AT cuando esta se utilice económicamente en el país, tal como se establece en el inciso j) del artículo 9° y en el inciso f) del artículo 56° de la LIR.



- En el ámbito de los convenios de doble imposición, estos se encuentran gravados con la tasa del 15% por los servicios de AT cuando esta se utilice económicamente en el país y cuando sea realizada por un no domiciliado de Brasil, mientras que se respetará una tasa del 10% si corresponde a un no domiciliado de Corea, Portugal o Suiza, y del 0% en función de un no domiciliado de Canadá, Chile y México.
- En el caso de los servicios digitales, estos se encuentran gravados con la tasa del 15% si corresponde a un no domiciliado de Brasil; de 10%, si es de Suiza; y de 0%, si es de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal.
- Se gravará un 0% por los servicios realizados íntegramente en el exterior.

En ese sentido, la existencia de tasas diferenciadas para servicios que resultan complejos de diferenciar ha generado que servicios gravados al 30% sean declarados por los contribuyentes domiciliados como si se tratara de servicios de AT, al 15%, o en su defecto, al 10% o 0%. De este modo, se perjudica la recaudación del fisco peruano, realizado por establecimientos permanentes.

## 1.2. Planteamiento del problema

### 1.2.1. Problema general

¿Cuál es la incidencia del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes de los servicios digitales, asistencia técnica y know how para el periodo 2018-2019?

### 1.2.2. Problemas específicos

- ¿Cuáles es la incidencia del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes?
- ¿De qué manera el impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes incide en los casos de servicios digitales, asistencia técnica y know how en el periodo 2018-2019?
- ¿Cuál es la incidencia de los servicios digitales, asistencia técnica y know how realizados por los EP, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea y Suiza en los ejercicios 2018 y 2019?

## 1.3. Objetivos de la investigación

### 1.3.1. Objetivo general

Analizar la incidencia de los servicios digitales, asistencia técnica y *know how* durante el periodo 2018-2019.

### 1.3.2. Objetivos específicos

- Analizar la incidencia del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes.
- Analizar la incidencia de los servicios de servicios digitales, asistencia técnica y *know how* realizados por las EP, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea y Suiza en los ejercicios 2018 y 2019.

### 1.4. Justificación de la investigación

La globalización ha originado la posibilidad de que muchos servicios se realicen de manera extraterritorial sin necesidad de presencia física en el territorio del Estado de la fuente, como el caso de los servicios digitales o de asistencia técnica. Es decir, la práctica tributaria internacional ha ocasionado que muchas compañías multinacionales replanteen la transferencia de tecnología, de modo que, en lugar de ceder derechos de uso sobre la propiedad intangible, transfieren el conocimiento por medio de servicios físicos o el uso del Internet. Por lo tanto, el estudio de la fiscalidad de los establecimientos permanentes, respecto de los servicios digitales, asistencia técnica y *know how*, será enfocado desde dos principales perspectivas: por un lado, desde la conceptualización y el tratamiento tributario general que le brinda la legislación peruana a las EP; y, por otro lado, a partir de las consecuencias fiscales específicas, en caso resulte aplicado un convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI) suscrito por el Perú. Sobre la base de estos resultados, se buscará corregir las debilidades que se están presentando en los casos mencionados.

## 2. Metodología de investigación

La investigación fue descriptiva, bibliográfica, documental y de caso; asimismo, para el recojo de la información, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de fuentes de información, tales como textos, revistas, tesis y artículos periodísticos, a partir de las que se elaboraron fichas bibliográficas como instrumentos para la organización de datos.

## 3. Marco teórico

A continuación, desarrollaremos el concepto de EP en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, así como en los convenios de doble imposición suscritos por el Perú, en lo referente a los servicios digitales, asistencia técnica y *know how*.

### 3.1. Análisis del impuesto a la renta no domiciliado en un establecimiento permanente

#### a. Concepto de los establecimientos permanentes

Según Yañez (2017), el concepto de EP nació en el siglo XIX (1899) en Alemania, en el convenio de doble imposición firmado entre Prusia y Austria/Hungría, cuando existían muy pocas empresas multinacionales y cuando el comercio transfronterizo mayormente se refería al intercambio entre las áreas de jurisdicciones vecinas. Asimismo, León (2016) agrega que el concepto actual de EP se desarrolló en las primeras discusiones de los foros de la OCDE. Para dicho organismo, el Estado de la residencia es el que posee el derecho exclusivo de gravar los ingresos de una empresa, excepto si dicha empresa realiza actividades comerciales en otro Estado a través de un EP. De este modo, **el EP funciona como un límite al poder tributario del Estado de la fuente, ya que su existencia evidenciaría una conexión económica entre la empresa no residente y el Estado de la fuente.**

Por otro lado, de acuerdo a la Guía comparativa entre CDIs celebrados por el Perú (2011), de conformidad con los párrafos 1 y 2 del artículo 5° del Convenio de Doble Imposición, y para efectos de este, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocio, mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad, sean las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales. Además, según el párrafo 3 del mismo artículo, la expresión “establecimiento permanente” también incluye, entre otros, a una obra o proyecto de construcción; a la instalación o montaje, solo cuando dicha obra o proyecto prosiga en el país durante un periodo o periodos que, en total, excedan los 183 días y dentro de un tiempo máximo de doce meses; y a la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías por parte de una empresa del Estado contratante, por intermedio de sus empleados u otras personas encomendadas por la empresa para dicho fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en ese Estado, para el mismo proyecto o relacionado a este, por un periodo o periodos que, en total, excedan los 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

#### b. El impuesto a la renta no domiciliado y los establecimientos permanentes

Tal como señala Peña (2018), de acuerdo al artículo 6° de la LIR,

los no domiciliados que realizan una actividad económica en el Perú tributan de acuerdo al principio de la fuente o territorialidad; es decir, se someten a tributación aquellos ingresos considerados de fuente nacional en el país donde se genere la riqueza. A partir del 1 de enero del 2019, a raíz de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424, se ha presentado un artículo 6° mejor redactado, preciso y acorde con lo señalado en el artículo 14°, inciso h) de la LIR, ley que otorga personería jurídica a los establecimientos permanentes para efectos fiscales... (En ese sentido), el inciso e) del artículo 7° de la LIR se enlaza perfectamente con el inciso h)

del artículo 14° de la LIR, cuando incluye a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliado alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Por lo tanto, como sostiene Peña (2018), la confusión que generan tanto el artículo 6° como el literal h) del artículo 14° de la LIR aún se mantiene en pie cuando dejan entrever que las sucursales, las agencias y los establecimientos permanentes pertenecen a una misma clasificación, en tanto se utiliza la conjunción “o” en su enumeración, a pesar de que el inciso a) del artículo 3° del reglamento de la LIR sí indica una distancia entre el EP, sucursal y agencia. En este sentido, de dicha lectura se desprende que tales entidades son completamente diferentes; por lo tanto, la norma parece ser contradictoria en cuanto a la regulación de los EP.

Además, cabe precisar lo dispuesto en el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1424, que incorpora el artículo 14°-B de la Ley del Impuesto a la Renta:

*Artículo 14°-B.- Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente:*

- 1. Todo lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo antes dispuesto, constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar, instalación o estructura fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.*
- 2. Las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, cuando su duración sea superior a ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, en cuyo caso ese será el plazo aplicable.*
- 3. La prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio, o para uno relacionado, por un periodo o periodos que, en total, excedan de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, en cuyo caso ese será el plazo aplicable.*

*(...)*

*“Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, la vinculación se determinará conforme a lo establecido en el inciso b) del artículo 32-A de esta Ley.*

Según Peña (2018), la definición de establecimiento permanente no se encontraba en la LIR, sino que ha sido recogida en el artículo 3° del reglamento de la LIR, lo que vulnera al principio de reserva de la ley, recogido en el artículo 74° de la Constitución. En tal sentido, se puede señalar que la regulación peruana incluía una definición general de EP, que consideraba elementos como la fijeza y la existencia de un lugar de negocio; y, luego, un listado de diversas organizaciones, lugares y actividades consideradas como EP, problema que ha sido superado con la incorporación del artículo 14-B. De este modo, podemos señalar que la LIR peruana combina el criterio de domicilio, regulado en su artículo 6°, con el criterio de la fuente, regulado en su artículo 9°, al señalar que, independientemente del domicilio, las operaciones que califiquen como rentas de fuente peruana se encuentran gravadas con el impuesto a la renta. Así, se entiende que, para los sujetos no domiciliados en el Perú, se aplica el principio de territorialidad, de modo que tales sujetos solo tributan por las rentas originadas que se consideren de fuente peruana conforme a la LIR.

Dicho de otro modo, el Estado de la fuente posee el derecho de gravar las rentas derivadas de las actividades comerciales y obtenidas a través del establecimiento permanente, solo cuando se verifique que la actividad continua implica un involucramiento de la empresa en el mercado del Estado de la fuente.

Por su parte, según el artículo 7° de la LIR y el artículo 3° del reglamento de la LIR, los establecimientos en el Perú de personas no domiciliadas solo son gravados por rentas de fuente peruana. Al respecto, el artículo 3° del reglamento de la LIR establece cuáles son los requerimientos para que se constituya un establecimiento permanente como el lugar fijo a través del cual se realiza, total o parcialmente, la actividad comercial. En consecuencia, salvo los supuestos de agentes dependientes y agencias, el primer test para considerar que existe un establecimiento permanente es la condición de un lugar físico (León, 2012, p.62).

Ahora bien, dado que se trataría de una norma de “recharacterización” de operaciones, donde, a pesar de ejecutarse actividades preparatorias o auxiliares, se le dará a la entidad el tratamiento de un EP, resulta imprescindible que su aplicación esté correctamente regulada, a fin de evitar la afectación de los derechos y la seguridad jurídica de los contribuyentes. Como se puede apreciar, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 1424, no solo ha dado rango de ley a la definición de EP, la cual ya no podrá ser modificada por Decreto Supremo, como podía darse cuando la definición era meramente reglamentaria, sino que ha actualizado este concepto. Así, la nueva norma no solo aborda la problemática suscitada por las disposiciones de los CDI celebrados por el Perú, que, incluso, motivaron la emisión de una consulta institucional de la SUNAT respecto del surgimiento de EP según el CDI celebrado con Chile, sino, además, busca modernizar dicho concepto adoptando las recomendaciones de la OCDE, lo que allana el terreno para la eventual incorporación de nuestro país a dicha entidad.

Sin embargo, tal como hemos visto, las modificaciones requieren múltiples precisiones para su correcta aplicación. En ese sentido, se torna urgente la emisión de normas reglamentarias, y de normas e informes relativos al tema por parte de la SUNAT, que permitan aclarar el sentido de la ley. Hasta entonces, la aplicación de

las nuevas normas sobre EP, en buena parte, estará sujeta a la interpretación. Por lo tanto, más adelante, nos centraremos en el análisis del numeral 3 de la indicada ley.

### **c. Incidencia de los servicios transfronterizos por los establecimientos permanentes**

Duran (2008) señala que el concepto de EP se usa en un CDI con finalidad distinta a la que pueda utilizarse en la legislación nacional de cada Estado contratante. Por lo general, en el caso de las rentas empresariales, la noción de EP establecida en un CDI sirve fundamentalmente para determinar si el sujeto residente en un Estado contratante puede ser sometido a imposición en el Estado de la fuente de la renta que dicho EP genera, mientras que, en la legislación nacional del Estado contratante, esta noción normalmente sirve para establecer el modelo de administración del tributo, esto es si se aplica el modelo conglobante o el modelo analítico (llamado de retención en la fuente) (p.20).

Cabe precisar que los servicios transfronterizos son cada vez más importantes, como los servicios altamente especializados de consultoría, de consultores no residentes itinerantes o los servicios especializados de proveedores para tomar el control de las funciones de empresas no vinculadas. Estos crean nuevas formas de negocios y distribución de funciones de los mismos, como en el caso de los centros compartidos de servicios (Yañez, 2012, p.16). En otras palabras, los servicios altamente especializados podrían ser de asistencia técnica o, en su defecto, podrían ser transferencias de conocimientos a través del *know how*, realizadas por las EP.

Por otro lado, también se debe considerar a los servicios digitales, que, según León (2016), son regulados a partir del artículo 9 (i) de la LIR y del artículo 4-A (b), primer párrafo del reglamento de la LIR. Esta regulación que se incorporó mediante Decreto Legislativo N° 945, una legislación pionera en su momento, estableció un nuevo nexo que permite el gravamen de los servicios digitales sobre la base del **criterio del uso del mercado**. En esta instancia, si un sujeto domiciliado peruano descarga un libro electrónico o música, la operación no califica como servicio digital, puesto que el usuario no es un perceptor de tercera categoría y, por tanto, no está utilizando económicamente tal operación en el país, sea por uso o consumo. Asimismo, si el sujeto fuera un perceptor de rentas de tercera categoría, dicho sujeto no tendría la obligación de retener monto alguno al proveedor, ya que, del enunciado de la norma, solo se gravan los servicios y no los bienes digitales (p.249).

Del mismo modo, como indica León (2016): "Si bien la LIR peruana recoge al concepto clásico de EP, no resulta suficiente para gravar las rentas en una economía digital, toda vez que... solo están sujetos a imposición los servicios digitales, regulados en el artículo 9° de la LIR" (p.251). En ese sentido, dicha normativa tiene un carácter limitado al solo abarcar las operaciones de empresa a empresa (B2B), sin considerar las operaciones con los consumidores finales (B2C) ni gravar los bienes digitales. Por lo tanto, en primer lugar, es necesario evaluar si nuestro país necesita un cambio normativo en esta materia, dado el mayor número de operaciones que se vienen dando entre las empresas vinculadas por la venta y los servicios digitales; y, luego, cuál sería la alternativa más adecuada de las antes mencionadas.

#### d. Incidencia en la retención en la fuente

Según Legis (2014), la figura de la retención en la fuente se puede entender

*como un sistema de recaudación fiscal, que obliga a quienes efectúen determinados pagos a detraer un porcentaje a título del impuesto de cargo de los beneficiarios de los mismos. En otras palabras, la obligación fiscal es de cargo del sujeto no domiciliado quien es el contribuyente de la obligación tributaria. Sin embargo, y dada la circunstancia territorial que obstaculiza el cumplimiento fiscal oportuno, se implementa la figura de la retención en la fuente y se designa como “agente de retención” al sujeto que abona la renta y la contabiliza como gasto o costo, el mismo que se constituye, a su vez, como responsable solidario en la relación jurídica tributaria. (p.1007)*

Asimismo, en torno a las retenciones definitivas generadas a favor de los sujetos no domiciliados por parte de la LIR, agrega:

*Esta practica fiscal significa que la determinacion tributaria se configura cuando el sujeto que efectúa el pago de la renta gravada, o (que) contabiliza como gasto o costo dicho importe sin haberlo pagado, también ha retenido un porcentaje del monto pagado; y, en ese sentido, procede a abonar al fisco dentro de los plazos establecidos. (Por lo tanto, se observa) (...) que el conjunto de situaciones descritas configuran la extinción de la obligación tributaria y, en consecuencia, la absoluta desvinculación con cualquier tipo de requerimiento de pago que pudiese efectuar la Administración Tributaria. (p.1007)*

Por lo observado, como se mencionó en un apartado previo, la definición del establecimiento permanente no se encontraba en la LIR, sino que fue recogida en el artículo 3° del Reglamento de la LIR, lo que vulneraba el principio de reserva de la ley, según el artículo 74° de la Constitución. Sin embargo, tal problema ha sido superado con la incorporación del artículo 14-B de la LIR.

Asimismo, la norma ha pretendido atacar aquellos supuestos de fragmentación corporativa artificiosa. Por ello, es necesario analizar cómo se han realizado sus actividades, sean en el país por la entidad del exterior o aquellas vinculadas, a efectos de determinar si existe un EP o no.

### 3.2. Análisis del impuesto a la renta no domiciliado de un establecimiento permanente en el caso de los servicios digitales, asistencia técnica y *know how* para el periodo 2018-2019

#### a. Caso de obras y servicios

En primer lugar, se han considerado casos de obras y servicios que vienen ejecutándose desde el 2018 y que, por un lado, con anterioridad al 1 de enero de 2019, cumplieron ya los 183 días, por lo que, a dicha fecha, ya se había excedido el

plazo de la norma para la configuración de un EP; o, por otro lado, que aún no han cumplido el plazo de 183 días. Para el último caso, se ha considerado la suma de los días en que se realizó la operación durante el 2018. Así, se calcularía que se cumple el plazo de 183 días el 1 de marzo de 2019, si se tomara en cuenta que el inicio de la operación se produjo el 31 de agosto de 2018, incluso cuando, desde la vigencia del nuevo supuesto, solo han transcurrido 90 días.

Como se puede apreciar, la norma ha pretendido dar cierto contenido al concepto de “actividades de carácter preparatorio o auxiliar”, definiéndolo como “todo lo que no es esencial y significativo de las actividades de la entidad”, que podría resultar confuso. La norma, además, ha señalado que, incluso en el caso de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, podría configurarse un EP cuando estas se realicen conjuntamente con otras actividades en el país, desarrolladas por la entidad del exterior o sus vinculadas, y cuando, constituyendo funciones complementarias, formen parte de un negocio cohesionado, tal como se presenta en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1424.

En segundo lugar, se ha considerado el caso de una empresa de servicios canadiense. Como lo indica el Informe N° 055-2019-SUNAT/7T0000, de tratarse de una empresa domiciliada en Canadá que presta servicios al país a favor de una entidad estatal, “dicha empresa no constituye un establecimiento permanente en el Perú. Tales rentas no se encuentran gravadas con el impuesto a la renta, por lo que dicha empresa no se encuentra sujeta a retención, o al pago del referido impuesto”.

## **b. Caso de asistencia técnica y *know how***

Según Ramos (2016), para los casos de asistencia técnica,

*la regla de fuente termina siendo tan amplia, en comparación con la especificidad del concepto de asistencia técnica, (que)... para fines prácticos, la única novedad de la norma sería precisar que la circunstancia de que el usuario de la asistencia técnica no se encuentre sujeto al impuesto a la renta no enerva el hecho de que se configure un supuesto de fuente peruana y que deba retenerse el impuesto a la renta a cargo del no domiciliado.*

Esa relación de dependencia es calificada, a su vez, como “esencial” por la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, cuando señala que la asistencia técnica “es esencial para el desarrollo de alguna actividad,... (ya que) si el servicio es prescindible, no hay asistencia técnica”. Además, respecto del significado del término “necesario”, empleado en la definición contenida en el inciso c) del artículo 4°-A del reglamento de la LIR, el Diccionario de la Lengua Española lo señala, entre las acepciones posibles, como aquello “que es menester indispensablemente, o que hace falta para un fin”. Así, para que un servicio califique como asistencia técnica, el servicio prestado debe presentar tal grado de conexión con el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicio o cualquier otra actividad realizada por el usuario, que resulte siendo indispensable para el desarrollo de dicho proceso. En otras palabras, sin la prestación de dicho servicio, el usuario no se encontraría en la posibilidad de desarrollar su actividad, factor que resulta esencial



para considerar el servicio como asistencia técnica, como lo indica el Informe N° 168-2008-SUNAT/2B0000.

Sobre este último punto, la Administración Tributaria ha indicado, en el Informe N° 139-2013-SUNAT, que, cuando el servicio no es un insumo, “en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario según el objeto de su giro de negocio, finalidad social o cumplimiento de su función, según sea el caso, no puede calificar como asistencia técnica”. En este sentido, los servicios de reparación de piezas o instrumentos prestados a empresas domiciliadas por parte de sus fabricantes, quienes no son domiciliados en el Perú, calificarían como asistencia técnica y, por lo tanto, se encuentran gravados por el IR.

Ahora bien, mientras que el reglamento dispone que la asistencia técnica comprende los servicios de ingeniería y, a su vez, los de reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos, la SUNAT se pronuncia con mucha cautela debido a la complejidad para calificar un servicio como AT, como se observa en la Carta N° 131-2010-SUNAT/2B0000:

*a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como AT, cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer, en cada caso concreto, la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento.*

En este contexto, para calificar un servicio como asistencia técnica, se debe revisar la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4° del reglamento de la LIR, el cual determina que un servicio puede calificar como AT solo sobre la base de la esencialidad del conocimiento especializado que es transmitido respecto del proceso productivo, de comercialización, etc. Por lo tanto, no es suficiente como criterio de calificación que dichos servicios sean deducibles como gasto por el usuario al amparo del artículo 37° del TUO de la LIR.

Finalmente, a partir de lo señalado por la SUNAT, se debe precisar que “los servicios expresamente detallados en el inciso c) del artículo 4°-A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta califican como asistencia técnica, con prescindencia de la definición señalada en el propio artículo” (Carta N° 033-2014-SUNAT/2B0000). Además, para la misma calificación, si la retribución del servicio constituye una renta de fuente peruana, “será necesario establecer, en cada caso concreto, la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del reglamento de la LIR, los cuales son analizados en los informes N° 014-2005-SUNAT/2B0000 y N° 021-2005-SUNAT/2B0000” (Carta N° 067-2008-SUNAT/20000).

### **c. Caso de servicios digitales**

La SUNAT señala que, si una empresa no domiciliada realiza actividades económicas en el Perú a través de una sucursal o un EP, tal sucursal o EP deberá emitir un comprobante de pago que cumpla con las características y requisitos mínimos, establecidos en el RCP. Por lo tanto, no podrá utilizar aquellos que hubieran sido autorizados según la legislación tributaria del domicilio o residencia de la citada

empresa no domiciliada (Informe N°054-2013-SUNAT/4B0000).

Al respecto y en función del Plan BEPS de la OCDE, León (2016) señala que este busca

*evitar la erosión de las bases imponibles, (mientras que) las acciones que tienen mayor relevancia para la economía digital son la Acción 1, que plantea los problemas que la economía digital presenta a las actuales normas tributarias; y la Acción 7, que presenta propuestas para combatir la elusión que se produce con la indebida utilización del concepto EP. (Así) Las propuestas con respecto al EP incluyen i) la redefinición de su concepto, estableciendo los criterios de “presencia digital significativa” o el “test de presencia significativa; ii) la retención fiscal; y iii) la precisión del concepto de actividades auxiliares y preparatorias. (p.251)*

Considerando esta cita, el artículo 14-B de la ley del IR ha mantenido la excepción de la configuración de un EP en el caso de la realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Sin embargo, ha dado un paso más tras señalar que una actividad cuenta con “**carácter preparatorio o auxiliar cuando no sea parte esencial y significativa de las actividades de la empresa**”.

Asimismo, la norma ha señalado que, incluso en el caso de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, estas podrían configurarse como EP cuando se realicen conjuntamente con otras actividades en el país, desarrolladas por la entidad del exterior o sus vinculadas, y cuando, constituyendo funciones complementarias, formen parte de un negocio cohesionado, el cual podría ser un servicio de asistencia técnica. De no ser calificado como tal, se habrá de considerar como un servicio empresarial realizado en el país, que no es parte esencial o significativa, es decir, como una regalía de *know how* o como un servicio digital gravado con la tasa del 30%.

### **3.3. Análisis de la incidencia de los servicios digitales, asistencia técnica y regalías, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición en los ejercicios 2018 y 2019 realizados por los EP**

#### **a. Limitación de la facultad de imposición del Estado por el CDI**

Para Duran (2008), la facultad de imposición del Estado se ve limitada por la vigencia de los CDI, desde dos enfoques: negativamente, cuando se establecen reglas de reparto de las competencias en su ejercicio; y, positivamente, cuando se delimitan disposiciones coordinadas sobre cómo determinar los impuestos correspondientes. En ese sentido, agrega:

*Los CDI, en el momento actual, no establecen hipótesis de incidencia, hechos imponibles, prestaciones tributarias o ampliaciones de la facultad de imposición del Estado respecto de sus residentes y no residentes, sino, más bien, el tratamiento de los beneficios empresariales y la atribución de los establecimientos permanentes de acuerdo al Modelo OCDE. (p.20).*

## **b. ¿Qué entendemos como “beneficios empresariales de acuerdo al Modelo OCDE”?**

La regla de beneficios empresariales peruana sigue el Modelo OCDE, por lo que procederemos a analizar directamente las reglas de los CDI suscritos por nuestro país.

El párrafo 1 del artículo 7° de los CDI establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo si pueden atribuirse a ese EP. Dicho de otro modo, la regla de beneficios empresariales indica que, si la empresa residente en un Estado (ER) obtiene rentas provenientes del otro EC, como consecuencia de la realización de su actividad empresarial, tales rentas únicamente podrán gravarse en el ER, por lo que se establece un criterio de tributación exclusiva. Consecuentemente, el Estado de la fuente (en adelante, EF), en este caso, Perú, no podrá gravar tal renta. Como resultado, la empresa usuaria de la asistencia técnica residente en Perú considerará tal renta como exonerada y no procederá, en dicho caso, la retención (del 15%) correspondiente a este tipo de renta de fuente peruana.

Sin embargo, los CDI señalan que, si la empresa residente en el ER (digamos, por ejemplo, Chile) lleva a cabo su actividad en el EF (Perú) mediante un EP, las rentas que este obtenga podrán gravarse en ambos Estados, por lo que se aplicaría una regla de tributación compartida. Así, si se configurase un EP en el Perú de la empresa del otro EC, podrán gravar ambos Estados tras aplicar los mecanismos para aliviar la doble imposición internacional según lo disponga cada CDI en particular.

En síntesis, las consecuencias de la aplicación conjunta de los artículos 5° y 7° de los CDI vigentes alrededor del mundo recaen en que las utilidades derivadas de los servicios ejecutados en el territorio de un Estado contratante (Estado de la fuente) por una empresa de otro Estado contratante (Estado de la residencia) no son gravadas en el primer Estado, a menos que sean atribuibles a un establecimiento permanente (EP), ubicado en su territorio, según el Modelo OCDE (2011).

## **c. ¿Cuáles son los mecanismos para evitar la doble imposición internacional?**

En el Perú, se aplican los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición internacional:

Respecto de los mecanismos unilaterales, el literal e) del artículo 89° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece un crédito por dicho impuesto abonado en el exterior y obtenido por rentas de fuente extranjera, siempre que no exceda del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente sobre las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Respecto de los mecanismos bilaterales, cabe mencionar que el Perú tiene vigentes CDI con Canadá, Chile, Suecia y los países miembros de la Comunidad Andina (Oficio N° 0355-2006-SUNAT/10000). A partir de estos CDI, se genera la superposición de jurisdicciones fiscales y, como consecuencia, una doble tributación, únicamente

*cuando una misma renta se grave en cabeza de un mismo sujeto, en el mismo periodo impositivo, y en dos o más Estados a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza; (...) y cuando dos Estados consideran que, bajo su normatividad interna, tienen soberanía fiscal para gravar una misma renta generada por un mismo contribuyente. (Falcón y Pulido, 2012, p.86).*

Asimismo, la propuesta peruana del CDI apunta, como señala Duran (2008), que

*la imposición de beneficios empresariales de un Estado contratante solamente puede someterse por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.*

Del mismo modo, cuando la empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante, siempre desde un establecimiento permanente domiciliado, se atribuirán, para ambos, “los beneficios que este hubiere podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones” (p.284).

Por su parte, la distinción entre asistencia técnica y cesión de *know how* también ha sido desarrollada por la OCDE en sus comentarios al artículo 12° del Modelo del CDI. Respecto de las regalías en dicho modelo, estas son denominadas como cánones y se entienden como procedentes de un EC, cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro EC. En esta línea, solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Además, para tratar las regalías, el modelo establece una regla de tributación exclusiva del ER. Dicho de otro modo, el EF donde se explota el intangible cuyos derechos han sido cedidos temporalmente y por el cual se pagan las regalías no presenta potestad para gravarlas, por lo que ha de considerarlas, en dicho caso, como exoneradas (Ramos, 2016, p.15).

Por lo dicho, el modelo no incluye los pagos por servicios de asistencia técnica dentro del concepto de cánones, toda vez que, de su definición, puede apreciarse, claramente, que la prestación principal es la cesión en uso de un intangible, esto es, de un derecho o un bien incorporal, con relevancia económica o patrimonial, es decir, que puede ser materia del tráfico jurídico. Asimismo, según Ramos (2016), la OCDE

*considera, entre otras razones, que, mientras los contratos de know-how transfieren o suministran información (ya sea preexistente o que se va a desarrollar o crear), incluyendo disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones, en la asistencia técnica, si bien la prestación del servicio puede requerir del uso de conocimientos técnicos, informaciones y*

*habilidades que pueden ser aprovechables por el usuario, estos no se transfieren a la otra parte. (p.3).*

Ahora bien, si recordamos la definición de asistencia técnica contenida en la LIR, observaremos que esta establece dicho servicio como uno a través del cual se proporcionan conocimientos especializados “no patentables”, esto es, experiencias, sugerencias y conocimientos que, si bien son susceptibles de una identificación económica en cuanto a su utilidad, jurídicamente no se han otorgado derechos exclusivos sobre estos (registro de la propiedad intangible). Así, en la asistencia técnica, el servicio presenta un componente intangible, evidentemente, pero este no es patentable, sino que se transmite como parte del servicio, lo que lo diferencia de otros bienes inmateriales. En ese sentido, la LIR realiza una distinción de las regalías por cesión de *know-how* y las rentas por asistencia técnica.

Dicha diferenciación, sin embargo, no es sencilla en el caso de la cesión de *know-how*, pues, en esa situación, el intangible consiste, precisamente, en un conjunto de experiencias y conocimientos prácticos que son objeto de cesión en beneficio del pagador de las regalías. Este supuesto se contiene en el artículo 12° del Modelo OCDE, cuando se señala que son regalías las sumas pagadas por el uso o la cesión en uso, “(...) informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Al respecto, los comentarios al artículo 12° del Modelo indican que el supuesto de regalías por la cesión de *know-how* o conocimientos prácticos se refiere a las retribuciones por

*la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. (...) se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico.*

Estos servicios, sin embargo, no constituyen asistencias técnicas a tenor de la OCDE, tal como lo hemos anotado en la primera parte de este artículo, toda vez que, en la provisión de conocimientos prácticos, la prestación principal y relevante es la de “dar” o ceder el intangible, mientras que, en la provisión de servicios de asistencias técnicas, la prestación central es la de “hacer”, es decir, el llevar a cabo el servicio en sí. De esta forma, mientras que, en la cesión de *know-how*, el adquiriente espera obtener un beneficio económico por la explotación del intangible que se le está cediendo (los conocimientos prácticos), en la asistencia técnica, el usuario espera obtener un beneficio económico del resultado del servicio que se le va a prestar, sin perjuicio de que, como efecto de dicha prestación, adquiera conocimientos especializados que enriquezcan su proceso productivo o comercial. Dichos conocimientos, aunque son proporcionados como consecuencia de la prestación, no son transmitidos ni cedidos por el prestador del servicio; es decir, no son objeto de una transacción, sino que son aprehendidos por el usuario en la operatividad del servicio mismo.

Por lo tanto, se concluye que los pagos que retribuyen los contratos de provisión de conocimientos prácticos o *know how* constituyen regalías que deben tratarse bajo un criterio de tributación exclusiva en el ER, según lo dispone el artículo 12° del Modelo OCDE; asimismo, los pagos que retribuyen los contratos de asistencia técnica constituyen beneficios empresariales que deben tratarse bajo las reglas de tributación exclusiva o compartida, según sea el caso, previsto en el artículo 7° del Modelo.

#### **d. ¿Cuál es la regla de atribución aplicable? ¿Beneficios empresariales o regalías?**

Bajo el principio del beneficio (*benefits principle*), las rentas que obtiene un sujeto bajo el ámbito de aplicación de un CDI deben gravarse primariamente como actividad empresarial y, cuando menos, idealmente, tras ser subsidiaria la aplicación de las reglas relativas a las rentas pasivas. En efecto, el último párrafo del artículo 7° de los CDI dispone que, cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo. Dicho de otro modo, las rentas que obtenga una empresa residente en un EC se rigen, obligatoriamente, por la regla de distribución de potestad tributaria aplicable a los beneficios empresariales; sin embargo, si la renta que obtiene la empresa se encuentra regulada por una regla específica contenida en el CDI, deberá ser aplicable el tratamiento previsto en esta última.

El problema es, precisamente, la calificación de la renta que obtiene quien presta un servicio de asistencia técnica, pues, como hemos visto, presenta un indisoluble contenido intangible e inmaterial en su núcleo. Así, a nivel comparado, los CDI de algunos Estados consideran dicha renta como beneficio empresarial, mientras que otros la califican como regalía o canon, según sea el caso.

#### **e. ¿Qué sucede con los establecimientos permanentes que realizan servicios de asistencia técnica?**

Como se aprecia, los beneficios que obtiene una empresa residente en alguno de los EC con los que Perú ha suscrito un CDI no se encuentran gravados con el IR peruano, **salvo que dicha empresa realice su actividad en el Perú por medio de un EP. En tal supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho EP se encontrarán gravados con el impuesto a la renta peruano.**

Así bien, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en los **CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil)**, se ha incluido el conocido "EP por servicios". Bajo esta figura, se considera que se constituye un EP en un EC con la prestación de servicios por parte de una empresa del otro EC, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en ese Estado por un periodo o periodos que, en total, excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses (Ramos, 2016, p.16). Dicho de otro modo, si la empresa del ER presta

la asistencia técnica a la empresa peruana, enviando para ello profesionales que llevarán el servicio a cabo en el territorio nacional, se configurará un EP, siempre y cuando tales actividades se realicen por más de 183 días (no necesariamente continuos), durante cualquier periodo de doce meses (aunque no calce con el año fiscal).

Si se produjese tal escenario, el EP se considerará residente en el Perú (variando el conflicto de residencia-fuente a residencia-residencia), por lo que ambos EC tendrán derecho a gravar la renta con la aplicación del mecanismo de alivio impositivo que corresponda. Además, respecto del impuesto peruano, tales beneficios deberán gravarse en cabeza del EP, siempre que fuesen atribuibles con la posibilidad de deducir los gastos necesarios para llevar a cabo las actividades del establecimiento. Por el contrario, si el tiempo de permanencia en el país de los técnicos de la empresa del ER que presta el servicio de asistencia técnica no fue mayor a 183 días, ni dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, no habrá mediado la configuración de un EP en el Perú, por lo que se encontrarían las rentas que abone el usuario a favor del proveedor exclusivamente gravados en el ER.

Nota aparte merece el caso del **CDI celebrado con México**, en tanto que, en el párrafo 3 del artículo 5° de su texto, establece un supuesto de EP específico para el caso de servicios de asistencia técnica, conforme al cual, la prestación de este servicio por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por tal fin configurará un EP, siempre que tales actividades se lleven a cabo en un EC por más de 90 días (ya no 183 días), no necesariamente continuos, durante un periodo cualquiera de 12 meses (plazo reducido). La diferencia, como se puede apreciar, es esencialmente el plazo de presencia física que se exige para que se configure el EP por parte de la empresa prestadora del servicio en el otro EC. Así, si la permanencia de los profesionales y técnicos de la empresa no residente que presta la asistencia técnica es mayor a 90 días, aunque no llegue a superar los 183 días (siempre dentro de un periodo cualquiera de 12 meses), se habrá constituido un EP para los fines del CDI, por lo que deberá aplicarse la regla de tributación compartida antes comentada.

En el **caso del CDI con Chile**, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° de dicho convenio, y en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, como regla general, los beneficios que obtenga una empresa del Estado chileno, que no tiene establecimiento permanente en el Perú, no estarán gravados con el IR peruano; y, por ende, no estarán sujetos a la retención que dispone el artículo 76° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Por el contrario, tratándose de una empresa del Estado chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el IR peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del referido convenio, mas no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76° del citado TUO. Por lo tanto, los beneficios deberán tributar según el referido impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 55° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, como un domiciliado. No obstante, si los referidos beneficios empresariales corresponden a rentas de bienes

inmuebles, actividades de transporte terrestre, marítimo o aéreo; dividendos; intereses o regalías, cuyo tratamiento se encuentre regulado en los artículos 6°, 8°, 10°, 11° y 12° del citado convenio, respectivamente, deberán seguir lo dispuesto en dichos artículos (Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000).

Así, para efectos de la aplicación del CDI con Chile:

1. Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único; y cuando los días de las prestaciones de las dos empresas, tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un periodo cualquiera de doce meses. En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el impuesto a la renta.
2. Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú, subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un único proyecto); y cuando los días correspondientes al desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un periodo cualquiera de doce meses. Así, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el IR peruano.
3. Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú y, además, subcontrata a su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades para la ejecución del mismo proyecto en el país; y cuando los días correspondientes al desarrollo de la actividad en el Perú sin recurrir a la subcontratación, conjuntamente con los días correspondientes a la prestación de servicios de la filial, superan los 183 días durante un periodo cualquiera de doce meses. En este supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el IR peruano.
4. En cuanto a la contabilización de los 183 días a los que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del CDI:
  - La contabilización de los 183 días debe completarse dentro de un periodo cualquiera de doce meses desde el inicio de las actividades y no dentro de un año calendario.
  - Para fines del cómputo, no resulta relevante el número de trabajadores de la empresa que se encargue de la realización de las actividades.
  - Los días se cuentan por el periodo en que la empresa desarrolla la prestación de sus servicios en el país, sin tomar en cuenta si dichos servicios corresponden a uno o más proyectos o si estos están vinculados entre sí.



5. La contabilización de los 183 días a los que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio está referida al desarrollo de la actividad en el Estado donde se presta el servicio (Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000).

#### **f. Retención en la fuente de acuerdo a los CDI**

Según el Manual de Fiscalización de la SUNAT (2013), en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición, estos se encuentran gravados con la tasa del 15% por los servicios de AT cuando esta se utilice económicamente en el país y cuando sea realizada por un no domiciliado de Brasil; de 10%, si corresponde a un no domiciliado de Corea, Portugal o Suiza; y de 0% si corresponde a un no domiciliado de Canadá y Chile. Asimismo, se gravará con una tasa de 0 % por los servicios realizados íntegramente en el exterior.

En el caso de los servicios digitales, cuando sea realizado por un sujeto no domiciliado de Brasil, la tasa será del 15%; si el sujeto es de Suiza, de 10%; y si son sujetos no domiciliados de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, de 0%, según los Tratados Tributarios celebrados por el Perú. En consecuencia, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), se ha incluido el conocido “EP por servicios”. Bajo esta figura, se considera que se configura un EP en un EC con la prestación de servicios por parte de una empresa del otro EC, incluidos los servicios de consultorías o de asistencia técnica, por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en ese Estado por un periodo o periodos que, en total, excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Como se mencionó, el caso del CDI celebrado con México toma un camino diferente, en tanto que, en el párrafo 3 del artículo 5° de su texto, se establece un supuesto de EP específico para el caso de servicios de asistencia técnica, según el cual, la prestación de este servicio por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por tal fin configurará un EP, únicamente si tales actividades se llevan a cabo en un EC por más de 90 días. En ese sentido, para el caso del servicio de AT, algunos Estados consideran dicha renta como beneficio empresarial (Chile y Canadá), mientras que otros la califican como regalía o canon, como en el caso de Brasil y México. En el caso de Suiza, se parte de una tributación compartida, cuya tasa es del 10%.

Asimismo, cuando los servicios digitales sean realizados por sujetos no domiciliados de Brasil, será aplicable la tasa de retención del 15%; si es de un sujeto no domiciliado de Suiza, de 10%; y si son sujetos no domiciliados de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, de 0% , siempre y cuando no sean considerados EP, por lo que no se encontrarán afectos al impuesto a la renta peruano.

## 4. Conclusiones

- Con respecto al impuesto a la renta no domiciliado de establecimientos permanentes, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 1424, no solo ha dado la definición de EP, sino que ya no puede ser modificado por Decreto Supremo, como podía serlo cuando la definición era meramente reglamentaria. En este sentido, se ha actualizado este concepto.
- La ley ha tratado de dar cierto contenido al concepto de “actividades preparatorias o auxiliares” al delinear una definición del mismo (“todo lo que no es esencial y significativo para las actividades de la entidad”), mas resulta confuso.
- Dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en el CDI firmado por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), el conocido “EP por servicios” ha sido incluido, considerando la AT y el *know how*. Sin embargo, en el caso de los servicios digitales que son realizados por una no domiciliada de Brasil, se aplicará la tarifa del 15%; si son de Suiza, de 10%; y para efectos de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, del 0% (siempre que no se consideren EP).

## 5. Recomendaciones y propuesta

- Debe optimizarse el control que realiza la Administración Tributaria a los grupos económicos con el propósito de recaudar los ingresos a favor del Estado, por un lado, buscando gravar por reglas de utilización económica y/o domicilio del pagador; y, por otro, extendiendo el criterio de la fuente nacional.
- En el proceso de fiscalización, se deberá evitar la afectación de los derechos y la seguridad jurídica de los contribuyentes.
- Asimismo, proponemos que el legislador emita, cuanto antes, una disposición transitoria para despejar las dudas elementales indicadas en el punto 3.2.a del presente artículo, es decir, para aquellos casos de servicios y proyectos de obras anteriores al 2019, que podrían considerarse como un EP. De ser así, también se debería dilucidar si estos hechos económicos tendrían efectos retroactivos ante las normas vigentes a partir del 1 de enero de 2019, lo cual, a nuestro entender, sería inconstitucional.
- Por otro lado, según la Norma XVI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria puede identificar a los sujetos involucrados en la elusión tributaria internacional; es decir, puede y debe identificar a quienes buscan utilizar contratos de asistencia técnica y/u otro servicio extraterritorial, como es el caso de los servicios digitales que no sean parte esencial ni significativa de la actividad. De ser así, se declararía una tasa reducida o, en su defecto, la tasa de 0%, que perjudica al fisco nacional.

## 6. Referencias bibliográficas

AELE. (2011). Guía Comparativa entre CDI celebrada por el Perú: tratados vigentes disponibles. Recuperado de [www.aele.com](http://www.aele.com)

AELE. (2008). *Tratados tributarios celebrados por el Perú*. 2da edic

Barrex et al. (2007). *Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina*. BID

Duran, L. (2008). Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por beneficios empresariales de sujetos no domiciliados. *Revista Análisis Tributario*, 1. Recuperado de [http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/establecimiento\\_permanente.pdf](http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/establecimiento_permanente.pdf)

Falcón, R. y Pulido, G. (2012). *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons

Informe N° 021-2005-SUNAT/2B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0212005.htm>

Legislación económica – Legis Perú. (2014). Régimen Tributario Peruano. Recuperado de <http://www.legis.com.pe/#>

León, S. (2016). Tributación de la economía digital: ¿hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)? Recuperado de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/08\\_Rev62\\_SLP.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev62_SLP.pdf)

Ley del Impuesto a la Renta modificada por Decreto Legislativo N° 1120. (18 de julio de 2012)

Manual de Procedimiento de Fiscalización Internacional. (2013). Material Didáctico utilizado por los auditores de la SUNAT

Muñoz, S. (2008). Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana. Recuperado de [http://www.ipdt.org/editor/docs/12\\_XJorIPDT\\_SMS.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/12_XJorIPDT_SMS.pdf)

OCDE. Modelo de CDI. Sec. 42.11, 1era Oración. Com. OCDE Art. 5, 7 y 12

Peña, J. (2018). Tratamiento Tributario del Establecimiento Permanente. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/jennyspacetaxsystem/2018/09/15/tratamiento-tributario-del-establecimiento-permanente/>

Presidencia de la República. (13 de setiembre del 2018). Decreto Legislativo N° 1424. Recuperado de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1424-1691026-13/>

Presidencia de la República. (23 de diciembre del 2003). Decreto Legislativo N° 945. Recuperado de [http://www.sunat.gob.pe/legislacion/reforma\\_2003/dleg/dleg945.pdf](http://www.sunat.gob.pe/legislacion/reforma_2003/dleg/dleg945.pdf)

Presidencia de la República. (02 de julio del 2004). Decreto Supremo N° 086-2004-EF

Price Waterhouse. (2016). *Texto comparativo de los Convenios para Evitar la Doble*

*Imposicion Internacional*. 1era. edición

Ramos, J. (2016). Fiscalidad internacional de los servicios de asistencia técnica en la legislación doméstica y en los CDI suscritos por el Perú. Recuperado de [https://www.academia.edu/8146291/Fiscalidad\\_Internacional\\_de\\_los\\_Servicios\\_de\\_Asistencia\\_T%C3%A9cnica\\_en\\_la\\_legislaci%C3%B3n\\_dom%C3%A9stica\\_y\\_en\\_los\\_CDI\\_suscritos\\_por\\_el\\_Per%C3%BA](https://www.academia.edu/8146291/Fiscalidad_Internacional_de_los_Servicios_de_Asistencia_T%C3%A9cnica_en_la_legislaci%C3%B3n_dom%C3%A9stica_y_en_los_CDI_suscritos_por_el_Per%C3%BA)

Yañez, L. (2010). Tratamiento de los establecimientos permanentes ubicados en el exterior de empresas domiciliadas en el Perú. Recuperado de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/04\\_Rev49\\_LYS.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev49_LYS.pdf)

Yañez, L. (2012). Los servicios como establecimientos permanentes: ¿son realmente una pesadilla, y si lo son, para quién?. Cuadernos Tributarios (32): 13-124. Recuperado en [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1672\\_01\\_CT32\\_LYS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1672_01_CT32_LYS.pdf)

.

**Fecha de recepción: 10/09/2019**

**Fecha de aceptación: 13/11/2019**

**Correspondencia: [jorge.enriquez.moreno@gmail.com](mailto:jorge.enriquez.moreno@gmail.com)**

**[angelamaria3000@hotmail.com](mailto:angelamaria3000@hotmail.com)**

## Violación al debido procedimiento en la fiscalización parcial electrónica

Elard Jhonny Esquivel Aguilar

Facultad de Negocios, UPC, Lima, Perú

### Resumen

La Administración Tributaria cuenta con una herramienta digital, que es el procedimiento de fiscalización parcial electrónica. A través de esta y mediante el análisis de la información que desarrolla, se pueden realizar determinaciones parciales de los tributos del administrado incidiendo en algunos elementos de la obligación tributaria. Esta determinación es comunicada al contribuyente mediante su clave SOL, y solo cuenta con diez (10) días hábiles para proceder a su subsanación o sustentación, no pudiendo solicitar mayor prórroga salvo por razones de caso fortuito o fuerza mayor. Bajo este contexto, en el presente trabajo, analizamos si ambos supuestos, aquel de una notificación solo por buzón electrónico o la imposibilidad de solicitar una ampliación, violan el principio de debido procedimiento que todo contribuyente posee como derecho. Consideramos importante analizar estos elementos para así evitar procedimientos contenciosos que dilatarían el cobro de las deudas tributarias, que, si bien pueden estar adecuadamente determinadas, devienen nulas al no seguir un debido procedimiento.

*Palabras clave:* **Fiscalización, procedimiento administrativo, fiscalización parcial electrónica, debido procedimiento, derecho de defensa, notificación.**

## Violation of due process in electronic partial inspection

### Abstract

The Tax Administration has a digital tool, which is the electronic partial inspection procedure. Through this and through the analysis of the information it has, partial determinations of the taxes of the administrator can be made, affecting some elements of the tax obligation. This determination is communicated to the taxpayer through his SOL code, and only has ten (10) business days to proceed to rectification or support, not being able to request further extension except for reasons of fortuitous event or force majeure. Under this context, in the present work, we analyze whether both

assumptions, that of a notification only by electronic mailbox or the impossibility of requesting an extension, violate the principle of due process, which every taxpayer has as a right. We consider it important to analyze these elements in order to avoid contentious procedures that would delay the collection of tax debts, which, although they may be adequately determined, become void by not following due process.

*Keywords:* **Inspection, administrative procedure, electronic partial inspection, due process, right of defense, notification.**

## Violação do devido processo na inspeção parcial eletrônica

### Resumo

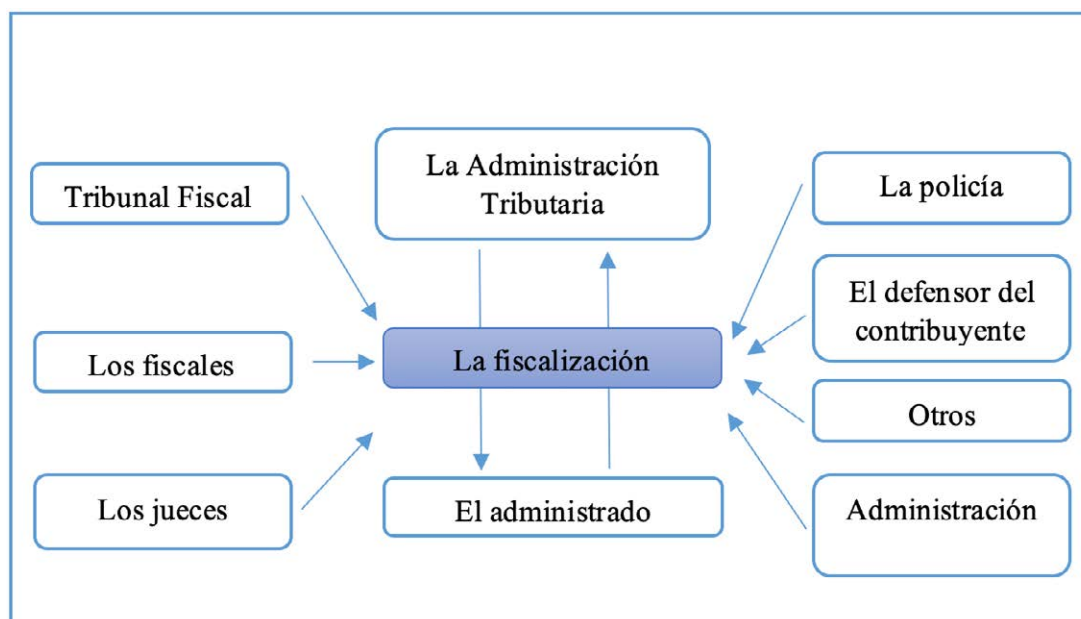
A Administração Tributária possui uma ferramenta digital, que é o procedimento de inspeção parcial eletrônica. Com isso e com a análise das informações que possui, podem ser feitas determinações parciais dos impostos do administrador, afetando alguns elementos da obrigação tributária. Essa determinação é comunicada ao contribuinte por meio de seu código SOL e tem apenas 10 (dez) dias úteis para proceder à retificação ou suporte, não podendo solicitar mais prorrogações, exceto por motivos de evento fortuito ou força maior. Nesse contexto, no presente trabalho, analisamos se as duas suposições, a de uma notificação apenas por correio eletrônico ou a impossibilidade de solicitar uma extensão, violam o princípio do devido processo legal, que todo contribuinte tem como direito. Consideramos importante analisar esses elementos, a fim de evitar procedimentos contenciosos que atrasariam a cobrança de dívidas tributárias, que, embora possam ser adequadamente determinadas, tornam-se nulas por não seguir o devido processo.

*Palavras-chave:* **Inspeção, procedimento administrativo, inspeção parcial eletrônica, processo devido, direito de defesa, notificação.**

## 1. El procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización consta de dos sujetos: por un lado, la Administración Tributaria como fiscalizador y, por otro lado, el contribuyente como sujeto fiscalizado. Como resultado de dicho proceso, se originan deberes y derechos para ambas partes; asimismo, la naturaleza bilateral de la fiscalización no impide que intercedan otros sujetos independientes (Castro, 2014).

**Cuadro 1. Sujetos que intervienen en el proceso de fiscalización**



Fuente: Adaptado del *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria* (Arancibia Cueva & Arancibia Alcántara, 2017) y del *Manual práctico de fiscalización tributaria* (Antialón – García, 2017)

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09515-5-2004, se señala que la facultad de fiscalización es la potestad que posee la Administración Tributaria según ley, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y el origen de los beneficios tributarios (RTF N° 09515-5-2004, 2004). En esta línea, el incumplimiento del deber de los contribuyentes y terceros de realizar las prestaciones determinadas legalmente para hacer posible la comprobación de las obligaciones tributarias genera infracción sancionable. Ante ello, la Administración Tributaria cuenta con la facultad, en el ejercicio de su función fiscalizadora, de solicitar información tributaria y la documentación necesaria para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible considerando los actos, situaciones y relaciones económicas de los deudores tributarios (Rodríguez, 2016).

En el artículo 62° del Título II del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), se establece que la Administración Tributaria ejerce la facultad de fiscalización de forma discrecional de acuerdo a lo que indica el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar. En este sentido, la Administración Tributaria, al igual que las demás entidades, se encuentra sujeta a la ley y al derecho, en virtud del principio

de la legalidad; sin embargo, de forma jurídica, no es factible que su actuar este totalmente normado; por ende, se le otorga a la SUNAT la facultad discrecional (Rodríguez, 2016). Esta implica elegir a los deudores que participarán de un proceso de fiscalización, establecer los tributos y periodos que serán materia de revisión, determinar los puntos críticos a analizar, y delimitar la forma de actuación que se llevará a cabo; por lo contrario, la discrecionalidad no comprende a la arbitrariedad ni a la violación de los derechos de los contribuyentes (Ernst &Young, 2013).

Además, en el artículo 62° del TUO del Código Tributario, se nos menciona que la función de fiscalización abarca la inspección, investigación, verificación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados. De este modo, la Administración Tributaria dispone de las siguientes facultades discrecionales:

- a. Es capaz de exigir los libros y registros contables que sustenten la contabilidad de los contribuyentes o que se encuentren relacionados con hechos que generan obligaciones tributarias. Mediante esta acción, la SUNAT verifica la existencia de libros, el cumplimiento de requisitos, la fecha de legalización y la emisión de comprobantes de pago.
- b. En el caso de que el contribuyente registre sus operaciones contables mediante el sistema electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la SUNAT podrá exigir una copia de los soportes magnéticos, programa fuente y otros documentos vinculados, y el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas.
- c. De acuerdo a la información requerida, puede solicitar a terceros la presentación de sus libros y registros, información comercial del tercero, y preparación de reportes.
- d. Es capaz de solicitar comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que solicite la Administración, ya que, en los procesos de fiscalización, la SUNAT toma manifestaciones a terceros relacionados con el contribuyente.
- e. Posee la facultad de realizar la toma de inventarios, el arqueo de caja, el control de ingresos, y la revisión de libros y documentos; dichas acciones serán efectuadas de forma inmediata.
- f. Cuando se sospeche la existencia de evasión tributaria, la Administración está facultada para inmovilizar libros, archivos, documentos, registros en general y bienes por un máximo de 10 días hábiles prorrogables por otro igual.
- g. Cuando la Administración Tributaria sospeche de la existencia de evasión tributaria, solicita autorización judicial del juez penal, que debe resolver el caso en 24 horas; una vez resuelto por el juez, la SUNAT incautará documentos, libros y bienes de cualquier naturaleza por un máximo de 45 días hábiles prorrogables por 15 días hábiles.



- h. La Administración Tributaria realiza inspecciones en locales ocupados y en medios de transporte; en el caso de locales comerciales y vehículos, la SUNAT inspecciona y puede tomar declaraciones del contribuyente o de terceros; y, en el caso de que el local estuviera cerrado o sea un domicilio particular, solicita autorización judicial.
- i. Puede requerir la fuerza pública para la realización de sus funciones; estos casos deberán ser atendidos de forma inmediata bajo responsabilidad.
- j. De acuerdo a la forma en que la Administración Tributaria lo requiera, se encuentra facultada para solicitar información a las empresas del Sistema Financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, respecto de deudores tributarios fiscalizados por orden judicial y demás operaciones con sus clientes.
- k. Puede investigar los hechos que resulten infracciones tributarias, así como asegurar los medios que prueban el hecho e identificar al infractor.
- l. Con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, es capaz de solicitar información a las entidades públicas o privadas. Dichas entidades están obligadas a proporcionar la información y es de carácter reservado.
- m. Cuando se presentan desacuerdos con la opinión del contribuyente con respecto a una información o a la validez de un dato, puede solicitar a terceros que presenten información técnica o que realicen peritaje.
- n. Se encuentra facultada para decretar las medidas para la erradicación de la evasión tributaria.
- o. Puede evaluar las solicitudes presentadas por los contribuyentes y entregar, en su caso, las autorizaciones con respecto a los antecedentes o al comportamiento tributario del deudor.
- p. Es capaz de autorizar libros y registros contables de naturaleza tributaria.
- q. Puede colocar sellos, carteles, letreros oficiales y demás medios utilizados que representan la ejecución de las sanciones o el ejercicio de sus funciones.
- r. Se encuentra facultada para exigir a los deudores tributarios la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia con el fin de acceder a la información de los terceros independientes, empleados como comparables por la Administración Tributaria.
- s. Puede supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en lugares públicos mediante grabaciones de video; dicha información es de carácter reservado.

- t. Para el cumplimiento de sus labores, puede utilizar información contenida en libros, registros y documentos de los deudores tributarios; y ninguna persona o entidad podrá negarse a brindar información que solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios. (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

Además, se señala que, tratándose de la SUNAT, la facultad a la que se refiere el presente artículo es de aplicación, adicionalmente, para realizar las actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, así como para el control de las obligaciones formales vinculadas con la citada asistencia administrativa mutua, por lo que ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar la información que, para dicho efecto, solicite la SUNAT.

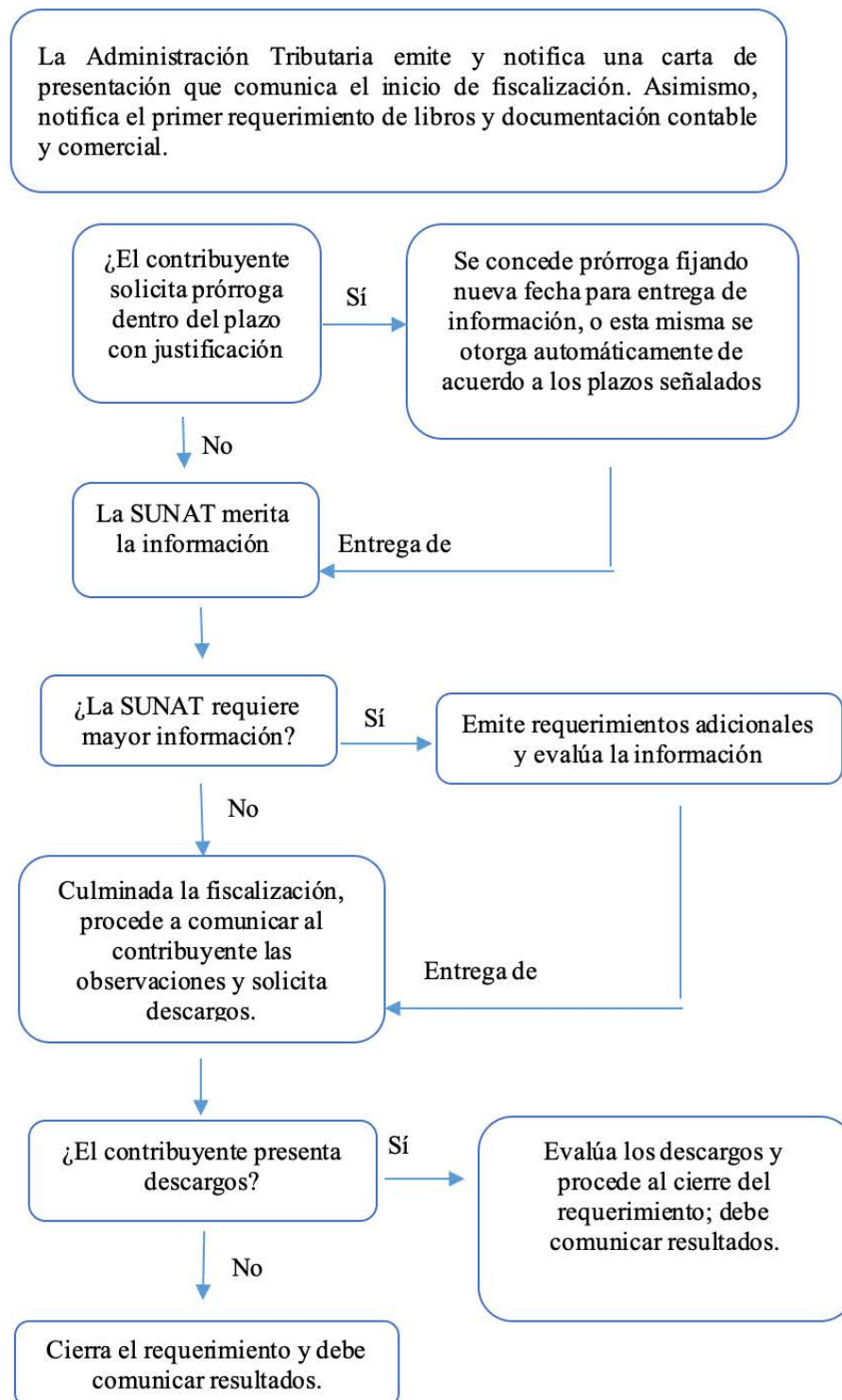
### **1.1. Regulación del procedimiento de fiscalización**

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado el 28 de junio del 2007 mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, regula el procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria, y abarca la definición de su ámbito de aplicación, participantes, documentación a emitir y los plazos a aplicar (Arancibia Cueva & Arancibia Alcántara, 2017).

En el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, en el artículo 1°, se señala que el inicio del procedimiento de fiscalización se da cuando se ha notificado la carta y el primer requerimiento, mientras que, en caso de notificarse en fechas distintas, se considerará iniciado en la fecha en que se notifique el último documento. Asimismo, los documentos que se emiten durante el desarrollo del proceso de fiscalización son las cartas, que comunican el contribuyente a fiscalizar, el periodo tributario, el propio tributo, los agentes fiscalizadores, las ampliaciones, entre otros; los requerimientos, que solicitan informes, análisis, libros, registros, documentación y sustento de observaciones; las actas, que dejan constancia de la concesión de prórrogas en los casos que solicitan documentación de manera inmediata; y los cierres de requerimientos, que notifican resultados posteriores a la evaluación de los descargos presentados por los contribuyentes (Decreto Supremo N° 085-2007-EF, 2007).

Como se puede observar en el Cuadro 2, el procedimiento de fiscalización tributaria que desarrolla la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, normado en el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, se conforma de los siguientes pasos:

## Cuadro 2. Desarrollo del proceso de fiscalización tributaria - SUNAT (Decreto Supremo N° 085-2007)



Fuente: Adaptado de *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria* (Antialón – García, 2017)

Como veremos más adelante, este esquema aplicaría para los procedimientos de fiscalización definitiva y parcial, mas no para la electrónica.

## 1.2. Tipos de fiscalización

El procedimiento de fiscalización que realiza la SUNAT con el propósito de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias puede ser parcial o definitivo.

### a. Fiscalización definitiva:

El artículo 62°A del TUO del Código Tributario señala que el procedimiento de fiscalización definitiva que realiza la SUNAT revisa en su integridad los elementos de la obligación tributaria determinada por el deudor tributario. El procedimiento de fiscalización debe realizarse en el plazo de un año, computado a partir de la fecha en la que el deudor tributario entrega la totalidad de la información y/o documentación que le ha solicitado la SUNAT en el primer requerimiento notificado (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

Como excepción, el plazo establecido podrá ser prorrogado a uno adicional cuando exista complejidad en la fiscalización, debido al alto volumen de las operaciones del deudor tributario, la dispersión geográfica de sus actividades, la complejidad del proceso productivo, entre otras condiciones; ante el ocultamiento de los ingresos, ventas u otros actos que determinen sospechas de evasión tributaria; y cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial u otras formas asociativas (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

Cuando haya transcurrido el plazo del procedimiento de fiscalización, no se podrá notificar al deudor tributario otro acto en el que se requiera información y/o documentación adicional a la solicitada. Por su parte, la suspensión del plazo puede establecerse (1) durante la tramitación de las pericias, (2) durante el tiempo que transcurra desde que la SUNAT solicita información a otros países y hasta que sea remitida, (3) durante el plazo en que la Administración Tributaria interrumpa sus actividades, (4) durante el tiempo en el que el contribuyente incumple con la entrega de información, (5) durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario, (6) durante el plazo de cualquier proceso judicial que afecte la fiscalización, y (7) durante el plazo en que otras entidades públicas o privadas no brinden la información solicitada por la Administración Tributaria (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

### b. Fiscalización parcial:

En el artículo 61° del Código Tributario, se indica que, en la fiscalización parcial, se revisa parte, uno o varios elementos de la obligación tributaria. La norma usa el término “parte” como antónimo de todo el elemento a revisar; asimismo, evita que la fiscalización parcial cierre todo el elemento y autoriza a que se revise dicha parte (Castro, 2014). En este procedimiento de fiscalización, se deberá comunicar al contribuyente la fecha en la que empieza el proceso de fiscalización, su forma parcial y los temas a revisar; y aplicar lo señalado en el artículo 62-A considerando un plazo de seis meses, a excepción del numeral 2 de dicho artículo. Además, una vez iniciada la fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarla en los temas que no se

comunicaron en el principio, no alterando el plazo de seis meses (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

### **b.1. Fiscalización parcial electrónica**

El Congreso de la República estableció la Ley N° 30296, denominada como Ley que promueve la reactivación de la economía y que entró en vigencia a partir del 1 de enero del 2015, a fin de introducir cambios en el Código Tributario. Este incluye, ahora, en su artículo 62°-B, el procedimiento de fiscalización parcial electrónica. Dicho proceso se le encarga a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), ente que revisa aspectos puntuales que resulten del análisis de la información brindada por el deudor tributario a través del medio electrónico. Asimismo, la Administración Tributaria está facultada para regular la forma y las condiciones en que el deudor tributario sustenta las observaciones realizadas en la fiscalización (Antialón – García, 2017).

En el penúltimo párrafo del artículo 61°, se agrega a la fiscalización parcial electrónica, y se señala lo siguiente:

*Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62°-B. (Decreto Supremo N° 133-2013 –EF, 2013, art. 61°)*

Por lo dicho, podemos analizar que la normativa se refiere a que el procedimiento de fiscalización parcial electrónica revisa temas muy puntuales que se generan cuando se ha analizado información del contribuyente y se ha detectado inconsistencias en las declaraciones. En esta línea, como menciona Rodríguez (2016), en los últimos tiempos, la SUNAT ha estado implementando diferentes procesos electrónicos que se muestran en las siguientes Resoluciones de Superintendencia:

- En la R. S. N° 182-2008/SUNAT, se establece la implementación de emisión electrónica de recibo por honorarios, y el llevado de libro de ingresos y gastos de forma electrónica.
- En la R. S. N° 286-2009/SUNAT, se crea el sistema de emisión electrónica que se desarrolla desde el sistema del deudor tributario.
- En la R. S. N° 188-2010/SUNAT, la SUNAT insta a ampliar el sistema de emisión electrónica a la factura y documentos vinculados a este comprobante de pago.
- En la R. S. N° 066-2013/SUNAT, se crea el sistema de llevado del registro de ventas e ingresos, y del registro de compras de forma electrónica en SUNAT, Operaciones en Línea.
- En la R. S. N° 255-2015/SUNAT, se regula el traslado de bienes empleando el sistema de emisión electrónica.

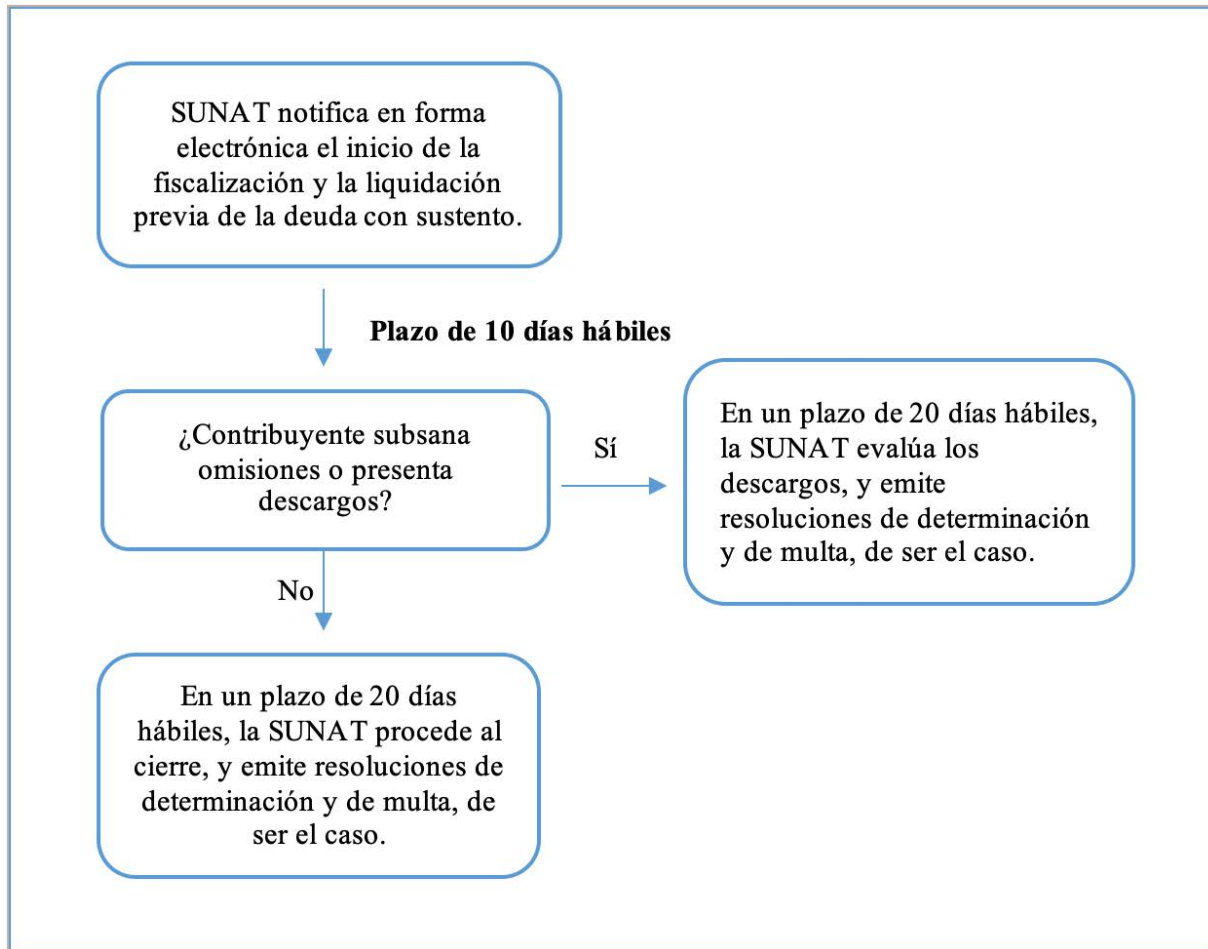
- En la R. S. N° 274-2015/SUNAT, se norma la emisión electrónica de los comprobantes de retención y percepción.
- En la R. S. N° 357-2015/SUNAT, se regulan las disposiciones generales para la emisión electrónica de documentos autorizados y del recibo electrónico emitido por la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones y suministro de energía eléctrica y agua.
- Otros

Además, es posible señalar que el procedimiento de fiscalización parcial presenta diversas ventajas, como lo señala Rodríguez (2016):

- Disminuye costos administrativos para el contribuyente por los siguientes motivos: no tendrá que iniciarse el procedimiento, que requería información para el análisis de SUNAT; no es necesaria la presencia de un agente fiscalizador en el domicilio fiscal del deudor tributario; el contribuyente podrá formular sus observaciones y adjuntar documentación de sustento por el medio electrónico; y el procedimiento es de corta duración, porque solo se revisan temas muy puntuales de la determinación de la obligación tributaria.
- Disminuye costos para la Administración Tributaria, porque el procedimiento se realiza de forma virtual, por lo que se minimizan los gastos de notificación, el uso de papel, la impresión y el traslado del agente fiscalizador.
- Se podrá comunicar al contribuyente, de manera oportuna, las observaciones de la SUNAT adjuntando la liquidación preliminar, por lo que aumenta el riesgo ante el incumplimiento del deudor tributario.
- El contribuyente realiza la corrección oportuna de sus declaraciones, toda vez que la SUNAT revise la determinación del deudor en plazos cercanos a la fecha en la que presentó su declaración.
- No altera el cómputo de la prescripción, y la Administración Tributaria no puede volver a revisar los aspectos fiscalizados, a excepción de que se presente una causal del artículo 108° del Código Tributario.

Por lo señalado y, sobre todo, por la coyuntura digital, reconocemos la importancia de que la Administración cuente con esta herramienta para efectuar la fiscalización de los contribuyentes y la determinación de sus tributos, empleando todas las fuentes de información con las que cuenta. De este modo, en el artículo 62°-B del TUO del Código Tributario, se establece que el procedimiento de fiscalización parcial electrónica se realiza como se presenta en el siguiente cuadro.

### Cuadro 3. Proceso de fiscalización parcial electrónica



Fuente: Adaptado de *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria* (Antialón – García, 2017)

Como se puede observar, el procedimiento de fiscalización parcial electrónica se desarrolla en un plazo total de 30 días hábiles, que se contabilizan a partir del día siguiente de la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización. Dentro de este periodo, el contribuyente puede requerir una prórroga por causa justificada; sin embargo, en la fiscalización electrónica, no es factible que el contribuyente solicite la prórroga por lo mencionado en el artículo 7° del Reglamento de Fiscalización, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF. En este sentido, también resultan inaplicables las disposiciones que se refieren al artículo 62°-A del Código Tributario (Rodríguez, 2016).

#### b.2. Notificación del inicio del procedimiento

Al iniciar el procedimiento, la SUNAT notifica una carta de comunicación de inicio de la fiscalización parcial electrónica al deudor tributario, conforme al inc. b) del art. 104 (a través de medios electrónicos), que se acompaña por una liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses respectivos, con el detalle de los reparos que originaron la omisión y la información analizada que sustenta la propuesta de determinación (Art. 9-A, incorporado por D.S. 049-2016-EF).

Como es sabido, los sistemas, en algunos casos, no son fiables; por ende, puede ocurrir que el contribuyente no tome conocimiento a tiempo del inicio de este procedimiento. Por ello, sería ideal que este tipo de fiscalización también se alerte por medio del correo y un número de celular, que ya figuran en la ficha RUC del contribuyente.

### **b.3. Solicitud de ampliación de plazo para sustentar lo observado**

Dentro del plazo señalado, si el contribuyente no puede subsanar los reparos o presentar observaciones o el sustento por razones de caso fortuito o fuerza mayor el último día del plazo, este se prorroga hasta el primer día hábil siguiente al cese de dichas razones (Res. 303-2016/SUNAT, art. 2, núm. 2.3). Además, como se ha establecido, solo cuando exista caso fortuito o fuerza mayor, se acepta solicitar una prórroga, pero pueden existir motivos válidos, como la antigüedad de la documentación que se requiere para sustentar, la necesidad de rehacer la contabilidad y la atención a procedimientos de fiscalización en paralelo u otros que ameritan contar con un plazo mayor a los diez días hábiles.

Por lo anterior (c.1 y c.2), consideramos que se estaría vulnerando el principio del debido procedimiento administrativo, al que todo administrado tiene derecho, como veremos más adelante.

## **2. Otras acciones de fiscalización**

Existen otras acciones de fiscalización realizadas por la Administración Tributaria, pero que no se relacionan con los procedimientos de fiscalización definitiva o parcial que hemos desarrollado. Así, se presentan las acciones de cruces de información y acciones inductivas, como lo explica Castro (2014).

### **a. Cruces de información:**

- Son acciones que lleva a cabo la SUNAT en un proceso de fiscalización con el propósito de comprobar hechos en investigación.
- No se emiten resoluciones de determinación, porque no constituye un proceso de fiscalización; en esta línea, solo procede el cierre del requerimiento.
- En caso de no exhibir lo requerido, es posible que se emita una resolución de multa.
- Se toma como base para programar una fiscalización.
- Algunos ejemplos en los que se requiere del cruce de información son los siguientes: para comprobar la fehaciencia de operaciones de compra y para la acreditación de propiedad en la solicitud de bienes comisados.



## **b. Acciones inductivas:**

- Son acciones masivas que buscan la regularización voluntaria de la obligación tributaria omitida mediante la comunicación de inconsistencias detectadas al comparar la declaración jurada determinativa y las fuentes de información que posee la SUNAT.
- No se emiten resoluciones de determinación, porque no constituyen un procedimiento de fiscalización.
- Concluye con la asistencia a la solicitud de comparecencia o entrega de información.
- Es posible que se inicie un procedimiento de fiscalización cuando el contribuyente no regulariza o lo realiza de manera parcial. Sin embargo, aunque el contribuyente haya regularizado, existe la posibilidad de que se inicie un proceso de fiscalización.
- La Administración Tributaria realiza las siguientes acciones inductivas:

### **b.1. Esquelas inductivas**

- Se cita en comparecencia al contribuyente para que presente sus descargos sobre las inconsistencias detectadas.
- En algunos casos, se emiten requerimientos de documentación.
- Cuando el contribuyente no asiste a la comparecencia, es sancionado (Art. 177 Num. 7): 50% UIT / 25% UIT o 0.3% IN según tabla.
- Cuando no exhibe la información requerida, es posible que el contribuyente sea sancionado.
- Ejemplos: incremento patrimonial no justificado, IGV por debajo del sector, proyección de ventas según detracciones, margen de utilidad por debajo del sector, entre otros.

### **b.2. Cartas inductivas**

- Se comunica al contribuyente las inconsistencias encontradas en su información con el objeto de presentar sus descargos por mesa de partes.
- No es necesario comparecer.
- Cuando el descargo no es fehaciente para el fiscalizador, es posible que se inicie una fiscalización o el procedimiento se archiva.
- Ejemplos: diferencias en las declaraciones de renta e IGV no domiciliados.

### 3. Principios que rigen el procedimiento de fiscalización

El art. IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG en adelante) señala los principios que sustentan el procedimiento administrativo. Se trata de imperativos conductuales a los que debe sujetarse la Autoridad Administrativa en el desarrollo de cualquier procedimiento administrativo.

Estos principios son de aplicación supletoria en los procedimientos administrativos especiales en los aspectos no previstos y en los no tratados expresamente de modo distinto (por sus normativas particulares) (LPAG art. IV, núm. 2).

Entre tales principios, cabe destacar los siguientes:

- **Principio de legalidad** (núm. 1.1): las autoridades administrativas deben ejercer sus facultades con respeto de la Constitución y de acuerdo a los fines para los que les fueron otorgadas.
- **Principio del debido procedimiento** (núm. 1.2): comprende el derecho a ofrecer y producir pruebas, a acceder al expediente que refuta los cargos imputados, a exponer argumentos, a presentar alegatos complementarios y a obtener una decisión motivada.
- **Principio de impulso de oficio** (núm. 1.3): comprende el deber de la Administración de ordenar la realización o práctica de los actos convenientes al esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.
- **Principio de verdad material** (núm. 1.11): la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual se deben adoptar todas las medidas probatorias necesarias.

#### 3.1. Principio del debido procedimiento

Entre las garantías protegidas por el debido procedimiento administrativo a decir de Gamba se encuentran los siguientes (2010):

##### a. Derecho a ser oído:

Está referido a que la Administración debe otorgar a los administrados el derecho a que expongan su posición respecto de las posibles consecuencias del procedimiento que se sigue. Para ello, necesariamente, el administrado debe contar con un plazo previo para que presente sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan. (p. 245).

##### b. Derecho a ser notificado válidamente:

Consiste en otorgar a los contribuyentes la posibilidad de que conozcan los actos y las diligencias que sigue la Administración Pública... Tiene por finalidad otorgar la posibilidad de que los contribuyentes tengan conocimiento de la existencia de un procedimiento, así como de las posibles consecuencias que se podrían derivar de una determinada resolución del mismo. (p. 246).

### c. Derecho de los recursos:

La posibilidad de recurrir a las resoluciones administrativas permite que los administrados soliciten a la Administración que efectúe una nueva revisión de las decisiones que se hubieran adoptado. Mediante ello, pues, los contribuyentes tienen el derecho a que se rectifiquen los errores que la Administración haya podido cometer. (p. 247).

### d. Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable:

Consiste en el derecho a que la Administración se pronuncie sobre todas y cada una de las cuestiones formuladas en el expediente. Ello implica el derecho a que, en la resolución que ponga fin al procedimiento, recaiga un pronunciamiento sobre los argumentos formulados, tanto si son amparados como si no lo fueran. Lo cierto es que, en ambos casos, la Administración debe pronunciarse expresamente sobre los argumentos invocados por el contribuyente; de lo contrario, la resolución final adolecería de nulidad por producir indefensión. (p. 248).

### e. Derecho a ofrecer y producir pruebas:

*“Se encuentra referido a que los administrados están facultados a presentar, sin excepción, las pruebas que juzgue convenientes para su mejor defensa; y a que la Administración actúe aquellas que proponga”* (p. 249).

Por lo expuesto, es necesario que el procedimiento de fiscalización parcial electrónica cumpla con el debido procedimiento. Ello implica, entre otras cosas, una notificación válida que le permita al contribuyente tomar conocimiento oportuno del inicio de estas acciones y el derecho a un tiempo prudencial para ofrecer las pruebas pertinentes, si así se requiere, sin la necesidad de probar que existe un caso fortuito o de fuerza mayor.

## 4. Conclusiones

- Todo contribuyente posee la obligación de cumplir con sus obligaciones tributarias, pero dentro de los márgenes del debido procedimiento.
- El procedimiento de fiscalización es de naturaleza administrativa; por ende, debe de cumplir los principios de este tipo de procedimientos.
- La fiscalización parcial electrónica, si bien es sumarísima, debe de cumplir con principios como el de notificación válida y sustentar adecuadamente las observaciones realizadas.
- De realizarse tal notificación y sustento, no se cuestionarán estas determinaciones, lo que evitaría el incremento de la carga procesal y se dejaría de cobrar los tributos que corresponden.

## 5. Referencias bibliográficas

Antialón - García (2017). *Tributación y fiscalización de personas naturales en empresas de red de mercadeo multinivel*. (Tesis de pregrado). UPC, Lima

Arancibia Cueva, M. y Arancibia Alcántara, M. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria* [Vol. 1]. Lima: Instituto Pacífico

Castro, L. (2014). *Manual práctico de fiscalización tributaria*. Lima: Instituto Pacífico.

Gamba, C. (2010). Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios. En: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Lima: Jurista Editores

Ernst & Young (EY). (2013). *Discrecionalidad de la Administración Tributaria y el Procedimiento de Fiscalización*. Lima: EY. Recuperado de [www.ccpl.org.pe/downloads/Discrecionalidad\\_de\\_la\\_AT\\_y\\_el\\_procedimiento\\_de\\_fiscalizacion.pdf](http://www.ccpl.org.pe/downloads/Discrecionalidad_de_la_AT_y_el_procedimiento_de_fiscalizacion.pdf)

Presidencia de la República del Perú. (22 de junio de 2013). *Texto Único Ordenado del Código Tributario*. [Decreto Supremo N° 133-2013-EF]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/10109-decreto-supremo-n-133-2013-ef/file>

Presidencia de la República del Perú. (28 de junio de 2007). *Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT*. [Decreto Supremo N° 085-2007-EF]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/458-d-s-n-085-2007-ef/file>

Rodríguez, D. (2016). *Fiscalización Electrónica*. Lima: Instituto Pacífico

Tribunal Fiscal (TF). (2004). Resolución de Tribunal Fiscal RTF N° 09515-5-2004 Lima: TF. Recuperado de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/5/2004\\_5\\_09515.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_09515.pdf)

Tribunal\_Fiscal/PDFS/2004/5/2004\_5\_09515.pdf

.

**Fecha de recepción: 10/09/2019**

**Fecha de aceptación: 13/11/2019**

**Correspondencia: esquivel\_jhonny@hotmail.com**



## NUESTROS COLABORADORES

### Ángela María Cobos Apaza

Maestranda en Política y Gestión Tributaria con mención en Auditoría Tributaria por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialización en Tributación por Universidad Ricardo Palma. Experiencia más de 10 años en el campo tributario en la empresa privada.

### Raúl Oswaldo Chávez Manzanares

Magister en Contabilidad con mención Auditoría, Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann. Contador General del Proyecto Especial Afianzamiento y Ampliación de los Recursos, Hídricos de Tacna. GRT/PET. Ex - Docente Universitario de la Universidad Privada José Carlos Mariátegui.

### Jorge Enríquez Moreno

Doctorando en Estado y Políticas Públicas por la Universidad de San Martín de Porres. Magister en Contabilidad y Finanzas por la Universidad de San Martín de Porres. Socio principal Enríquez Vega & Asociados S.A.C. Docente Universitario de la Universidad Ricardo Palma.

### Elard Jhonny Esquivel Aguilar

Magister en Derecho Tributario y en Derecho de la Empresa por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialización en Fiscalidad Internacional por la Universidad Santiago de Compostela. Gerente de Impuestos en TMF Perú. Director Académico de Censea Fiscal. Docente Universitario de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Expositor en Colegios profesionales de Contadores y en Instituciones privadas.

## **Daysi Garcés Saavedra**

Maestra en Educación Con Mención en Docencia y Gestión Educativa por la Universidad Cesar Vallejo. Licenciada en Administración por la Universidad de Piura. Docente en diferentes universidades de Lima.

## **Patricia Rita Llanos Ocampo**

Maestranda en Gestión Empresarial por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Especialización en Auditoría Financiera y Presupuestos, Especialización en NIIF y Diplomado de Recursos Humanos. Socia de Innova Global Consulting. Jefe de Presupuesto de la Universidad Ricardo Palma. Auditor independiente, Asesor Financiero y Tributario de empresas privadas del país. Ex catedrático de la Universidad Nacional de Trujillo. Participante y expositor en eventos académicos y profesionales en el país y el exterior.

## **Mariela Susana Maquera Ticona**

Maestranda en Contabilidad con mención en Auditoria por la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann. Bachiller en Contabilidad por la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann. Auditor de la Contraloría General de la República.

## **Lorenza Morales Alvarado**

Doctoranda en tributación, Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Magíster en Administración por la Universidad Garcilaso de la Vega. Docente de la Universidad Continental. Investigadora de la Universidad Continental. Socia principal de H&M Consultores SAC.

## **Uldarico Pillaca Esquivel**

Doctorando en Gestión Pública, Universidad César Vallejo, Magíster en Contabilidad con mención en Auditoria Superior por la Universidad Nacional "Mayor de San Marcos". Auditor Independiente. Expositor y panelista en Eventos Académicos.

## **Edith Pilar Quispe Espinoza**

Doctora en Ciencias Contables y Empresariales por la Universidad Peruana Los Andes, Magister en Política Fiscal y Tributación por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Especialista en Tributación - Comité Funcional de Tributación CCPJ. Auditor independiente. Docente en diferentes universidades del centro del país. Participante

y expositor en eventos académicos y profesionales en el país.

### **Verónica Sanabria**

Doctoranda en Contabilidad por la Universidad de Buenos Aires. Magister en Contabilidad Internacional de la Universidad de Buenos Aires. Contadora Pública Nacional por la Universidad Buenos Aires de Profesora regular - grado -Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la USAL. Ayudante de Profesora regular de grado, por la Universidad de Buenos Aires. Investigadora UBACyT. Investigadora USAL. Autor de trabajos de su especialidad.

### **Graciela M. Scavone**

Postdoctorado por la Universidad de Buenos Aires. Doctora en Contabilidad por la Universidad de Buenos Aires. Docente regular y maestría en la Facultad de Ciencias Económicas UBA. Investigadora Categorizada Nacional. Directora de la carrera de Contador Público en la Universidad del Salvador. Directora de la Maestría en Contabilidad y Auditoría de la Universidad del Salvador. Autor de libros y artículos de su especialidad.



## INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable, busca ser un referente y fuente de consulta en el desarrollo académico y empresarial. Dirigida a investigadores y profesionales relacionados con estas disciplinas.

El Comité Editorial de la REVISTA acepta para publicación, artículos en español, inglés y portugués, inéditos y originales, producto de investigación, reflexión y revisiones bibliográficas, que sigan una rigurosa metodología investigativa, con aportes significativos para nuevos conocimientos. Las áreas temáticas en las que se publican los artículos son, contabilidad financiera, finanzas, tributación, contabilidad de gestión, auditoría, educación, ética y responsabilidad social empresarial, y tecnologías de la información y comunicación.

Los artículos seleccionados, serán sometidos a una revisión por dos pares, bajo la modalidad doble ciego, es decir, el autor no sabe quién lo evalúa, y los árbitros no saben a quién están evaluando.

Los artículos seleccionados para su publicación en la revista, deben seguir los siguientes criterios:

- Extensión entre diez (10) y quince (15) páginas
- Formato Word en letra Arial 11 a espacio y medio
- Márgenes de 2.5 a cada lado
- Citas y referencias bibliográficas según el sistema APA

El orden que debe seguir la estructura del artículo seleccionado debe ser el siguiente, o uno similar:

### **1. Página de presentación**

Título en español, inglés y portugués, el cual debe ser conciso e informativo, sobre el contenido central de la publicación. No debe exceder de 20 palabras.



Breve reseña de cada autor: Los autores serán identificados con su nombre, apellido(s), los niveles de formación alcanzados (indicando de mayor a menor grado obtenido), vinculación institucional -ciudad, país-, cargo actual, dirección de correspondencia y correo electrónico de contacto. En el caso de varios autores, se debe seleccionar uno de ellos para la correspondencia y comunicaciones sobre la publicación.

Resumen analítico en español, inglés y portugués, con una extensión no mayor a 200 palabras, el cual debe describir los propósitos u objetivos, el material y método, los resultados principales, y las conclusiones más importantes del trabajo. Se deben evitar las citas y ecuaciones.

Palabras clave en español, inglés y portugués Los autores deben proponer de tres (3) a ocho (8) palabras clave que identifiquen el contenido principal del artículo.

## **2. Cuerpo del artículo**

Introducción. Debe dar cuenta de los antecedentes y objetivos del trabajo de investigación, por lo que plantea el hilo conductor del artículo.

Marco teórico. Este apartado comprende la revisión de la literatura que justifica la investigación. Debe incorporar los resultados de otras investigaciones u obras que validan y respaldan la importancia y necesidad del trabajo de investigación realizado.

Metodología. Debe presentar y justificar la metodología seleccionada para la investigación, así como los métodos y procedimientos que se utilizaron para llegar a los resultados.

Resultados. Presenta los principales resultados que se han obtenido, producto de la aplicación de la metodología seleccionada, lo cual debe hacerse de manera comprensible y explícita para evaluar la validez de la investigación.

Conclusiones. Se conectan con los objetivos del estudio, establecidos en la Introducción, mas no representa un resumen del mismo. Se resaltan las recomendaciones y limitaciones del artículo y se plantean futuras líneas de investigación, de ser el caso.

Bibliografía o fuentes de información. Se incluye todos los documentos que se citaron en el texto y deben ir en una sección al final del artículo. Todas las referencias se presentan de acuerdo al estilo APA sexta edición. En los casos que existan referencias bibliográficas que no han sido citadas, el Editor se reserva el derecho de eliminarlas del texto del artículo aprobado para publicación. Asimismo, todas las citas incluidas en el texto del artículo, deben estar incluidas en las referencias bibliográficas.

### **3. Cuadros y figuras**

Los cuadros y figuras deben ser incluidos en la sección o párrafos correspondientes y deben ser enviados, en forma adicional, en el programa original (Excel, power point o similares).

### **4. Envío de comunicaciones**

Los artículos para evaluación deben ser enviados a la dirección de correo electrónico siguiente:

**Lorenza Morales Alvarado**

[lmorales.ngc@gmail.com](mailto:lmorales.ngc@gmail.com)

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable*  
se publica dos veces al año, en junio y diciembre



## INSTRUCTIONS TO THE AUTHORS

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable*, seeks to be a reference and source of consultation in academic and business development. Directed to researchers and professionals related to these disciplines.

The Editorial Committee of the REVISTA accepts for publication, articles in Spanish, English and Portuguese, unpublished and original, product of research, reflection and bibliographic reviews, which follow a rigorous research methodology, with significant contributions for new knowledge. The thematic areas in which the articles are published are financial accounting, finance, taxation, management accounting, auditing, education, ethics and corporate social responsibility, and information and communication technologies.

The selected articles will be subjected to a review by two pairs, under the double blind modality, that is, the author does not know who evaluates it, and the referees do not know to whom they are evaluating.

The articles selected for publication in the journal must follow the following criteria:

- Extension between ten (10) and fifteen (15) pages
- Word format in Arial 11 font a space and a half
- Margins of 2.5 on each side
- Appointments and bibliographical references according to the APA system

The order that the structure of the selected article should follow should be the following, or a similar one:

### **1. Presentation page**

Title in Spanish, English and Portuguese, which must be concise and informative, about the central content of the publication. It should not exceed 20 words.

Brief review of each author: The authors will be identified with their name, surname (s), the levels of training achieved (indicating from highest to lowest degree obtained), institutional linkage -city, country-, current position, correspondence and mail address electronic contact. In the case of several authors, one of them must be selected for correspondence and communications about the publication.

Analytical summary in Spanish, English and Portuguese, with an extension of no more than 200 words, which should describe the purposes or objectives, the material and method, the main results, and the most important conclusions of the work. Citations and equations should be avoided.

Keywords in Spanish, English and Portuguese Authors should propose three (3) to eight (8) keywords that identify the main content of the article.

## **2. Article body**

Introduction. It must give an account of the background and objectives of the research work, so that raises the thread of the article.

Theoretical framework. This section includes a review of the literature that justifies the investigation. It must incorporate the results of other research or works that validate and support the importance and necessity of the research work carried out.

Methodology. You must present and justify the methodology selected for the research, as well as the methods and procedures that were used to arrive at the results.

Results. It presents the main results that have been obtained, product of the application of the selected methodology, which must be done in a comprehensible and explicit way to evaluate the validity of the investigation.

Conclusions. They are connected to the objectives of the study, established in the Introduction, but it does not represent a summary of it. The recommendations and limitations of the article are highlighted and future lines of research are proposed, if applicable.

Bibliography or sources of information. It includes all the documents that were cited in the text and must go in a section at the end of the article. All references are presented according to APA style sixth edition. In cases where there are bibliographic references that have not been cited, the Editor reserves the right to eliminate them from the text of the article approved for publication. Likewise, all citations included in the text of the article must be included in the bibliographic references.

## **3. Pictures and figures**

The tables and figures must be included in the corresponding section or paragraphs and must be sent, in addition, in the original program (Excel, power point or similar).

#### **4. Sending communications**

The articles for evaluation must be sent to the following e-mail address:

**Lorenza Morales Alvarado**

[lmorales.ngc@gmail.com](mailto:lmorales.ngc@gmail.com)

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable*  
is published twice a year, in June and December