



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
VENEZUELA

ACTUALIDAD
Contable **FACES**



Año 29
Volumen 29, Número 52
Enero - Junio 2026

ISSN: 1316-8533
ISSN-E: 2244-8772
Depósito Legal pp: 199802ME395
Depósito Legal ppi: 201202ME4097

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal ppi 201202ME4097

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Mario Bonucci Rossini

Rector

Patricia Rosenzweig

Vicerrectora Académica

Manuel C. Aranguren R.

Vicerrector Administrativo

Manuel Morocoima

Secretario

Raúl Huizzi

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Alejandro Gutiérrez

Coordinador General del Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico,
Tecnológico y de las Artes (CDCHTA)

José Rivas Leone

Coordinador de la Comisión de Publicaciones del Consejo de Desarrollo
Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes (CDCHTA)

Norka Viloría

Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMITÉ EDITORIAL

Directora / Editora

Rosa Aura Casal de Altuve. Universidad de Los Andes. Venezuela

Consejo Editorial

Secretaria. Nayibe Ablan Bortone. Universidad de Los Andes (ULA). Venezuela

Editores

- José Miguel Rodríguez. Universidad de los Andes (ULA). Venezuela
- Gabriel Pereira. Universidad de los Andes (ULA). Venezuela
- Eduardo Escarano. Universidad de Buenos Aires (UBA). Argentina
- Sandra Aquel. Universidad Nacional de Rosario (UNR). Argentina
- Aura Elena Peña Gutiérrez. Universidad de Los Andes (ULA). Venezuela
- Carlos Arturo Yañez Cuéllar. Profesor Jubilado Universidad de Los Andes (ULA). Venezuela
- María Luisa Saavedra. Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). México
- Favio E. Maldonado Veloza. Universidad de Los Andes (ULA). Venezuela

Asistente Editorial / Diagramación

Fernando Rodríguez Contreras. frodriguezcv@gmail.com

Corrección

Revista Actualidad Contable FACES. actualidadcontable@ula.ve,
actualidadcontablefaces@gmail.com

Traducción

Carlos Arturo Yañez Cuéllar. arturo_yanez2000@yahoo.com

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMISIÓN DE ÁRBITROS DE LA REVISTA

- Ablan Bortone, Nayibe
- Acosta, Dorys
- Adalid, Clara Martha
- Adán, Oberto
- Alba A., María C.
- Alcántara, Simón
- Altuve G., José Germán
- Álvarez Valero, Aquiles
- Andrade B., Lucía
- Anido, José Daniel
- Anniccharico, Elvira
- Añez Hernández, Carmen
- Arancibia Valenzuela, Sergio
- Araujo L., Alice J.
- Araujo Padilla, Agustín
- Ariovaldo Dos Santos
- Ariza Buenaventura, Danilo
- Astudillo Moya, Marcela
- Báez Díaz, Aníbal
- Baptista, María Virginia
- Barbei, Alejandro A.
- Barboza Paredes, Orlando José
- Barillas, Francisco
- Barona López, Norma Eulalia
- Barreto, Oscar Mauricio
- Barrios Suárez, Arianna Andreina
- Barrios, Raquel Mireya
- Bastida Albaladejo, Francisco José
- Bastidas, Jorge
- Baujín Pérez, Pilar
- Belisario, Eloina
- Benitez, Karla Tatiana
- Benitez, Virginia
- Bifaretti, Marcela
- Boad, Mabel
- Bonsón, Enrique
- Borrás Atiénzar, Francisco
- Briceño Rondón, Militza Y.
- Brotons, José M.
- Bustos, Carlos
- Cabeza, José Luis
- Cabeza, María Alejandra
- Cabrita S., Edgar N.
- Cáceres, Gladys
- Caicedo, Lilia
- Caldera, Jorge
- Calderón Vielma, Jesús Alberto
- Camacho Camargo, José Ramón
- Camarena Adame, María Elena
- Cano Moya, Sandra Liliana
- Cañibano, Leandro
- Cárdenas Mora, Sandra Milena
- Cardozo, Silvana
- Cáribas, Alejandro
- Carmona, Isabel
- Caro, Paulina
- Castañeda R., David
- Castellanos, Julio
- Castillo Vásquez, Pedro Rafael
- Castro Albornoz, Juan José
- Catacora, Fernando
- Chacón, Galia

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMISIÓN DE ÁRBITROS DE LA REVISTA

- Chacón, Gildaly
- Chaparro, Fernando
- Chávez, Oscar
- Chirinos González, Alira Adiana
- Chirinos Portillo, Loiralith Margarita
- Coba Molina, Edisson Marcelo
- Coello, Rita
- Cohelo, Car Emyr
- Colmenares de Carmona, Loyda
- Concha, Elizabeth Guadalupe
- Contreras de Ussher, Ismaira
- Corredor Rincón, Edwin Alexander
- Cuevas, Ricardo
- De Agüero Aguirre, Mario de Jesús
- De Andrade Martins, Gilberto
- De Freitas, Sandra
- De Nobrega Da Silva, Fátima María
- De Quevedo Puente, Esther
- Del Campo G., Refugio Alberto
- Di Doménico, Adriana
- Díaz Córdova, Jaime Fabián
- Díaz, Jazmín
- Durán, Ana Margarita
- Duréndez Gómez-Guillamón, Antonio
- Escalante Duque, Pedro
- Esparza Aguilar, José Luis
- Espinoza, Reny
- Farfán, Elio
- Fernández Lorenzo, Liliana Edith
- Fernández-Laviada, Ana
- Ferrer, María Alejandra
- Ficco, Cecilia Rita
- Figueredo, Thais
- Fonseca C., Neimar
- Funes Cataño, Yolanda
- Funes Cataño, Yolanda
- Gamboa Cáceres, Teresa
- Garcia Arango, Gustavo Adolfo
- García Lobo, Ligia Nathalie
- García Pérez de Lema, Domingo
- García Sánchez, Francisco José
- García, César
- García, Janeth
- Geba, Norma
- Gisbert Clemente, Ana
- Godínez Jiménez, Héctor
- Godínez Rivera, Ma. Teresa
- Gómez, Martha Josefina
- González de Celis, Sonia Luisa
- González Galarza, José Luis
- González Peña, Hiner Eveli
- González Pérez, Alida
- González, Alejandra
- González, Andrea
- Gudiño Pérez, Patricia
- Guerra, Wilfredo
- Guerrero, Betty
- Guevara Graterón, Iván Ricardo
- Guillén Mondragón, Irene J.
- Gutiérrez González, Baldomero
- Henao O., Ángela M.
- Henríquez, Deyanira

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMISIÓN DE ÁRBITROS DE LA REVISTA

- Hernández Callejas, Gerarda Yolanda
- Hernández Garnica, Clotilde
- Hernández Parra, Osneidy Virginia
- Hernández, Alex
- Hernández, José
- Hernandez, Jose Antonio
- Hullet, Lizzet
- Isasi, Pedro
- Jasso Villazul, Sergio Javier
- Jiménez, Rubiela
- Kaplan, Alfredo
- Largacha-Martínez, Carlos
- León, María de Fátima
- Llobet, Carlos
- Loaiza Betancur, Edilgardo
- Lobo Sosa, Eva Lina
- López Lavoine, Jorge Mario
- López, Carly
- Luzardo, Marianela
- Machado Rivera, Marco Antonio
- Machez, María Reimi
- Madueño, Luis
- Maldonado Veloza, Fabio
- Maldonado, Hernán
- Mancilla Rendón, Ma. Enriqueta
- Marín, Vanessa
- Márquez, Marveya
- Marquina A., Raymond J.
- Marrero Meza, Daniel José
- Martínez García, Francisco Javier
- Martínez, Edgar
- Medina Salgado César
- Mejía Soto, Eutimio
- Méndez Rivera, Ana Beatriz
- Méndez Vergara, Elías
- Mendoza Martínez, Ignacio Alejandro
- Mendoza Oviedo, Mariela Beatriz
- Molina C., Victor Hugo
- Molina de Paredes, Olga Rosa
- Monagas, Dulce
- Mondragón Hernández, Alexandra
- Monge Lozano, Pedro
- Monroy Alvarado, Germán Sergio
- Montes de Oca, Yorberth
- Montes Salazar, Carlos Alberto
- Montiel Pérez, Noel Enrique
- Montilla Barreto, Ivenne
- Montilla Galvis, Omar De Jesús
- Montilla, Loaiza
- Montoya del Corte, Javier
- Montoya-Supiot, Marcela
- Mora B., Freddy
- Mora Contreras, César Enrique
- Mora Sánchez, Jorge Luis
- Mora, José
- Morales, Mercedes
- Moreno, Fanny
- Morillo M., Marysela
- Mul Encalada, Jennifer
- Muñoz Rengel, José Francisco
- Naranjo Martín, María Elena
- Nava Puente, Luis Antonio

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMISIÓN DE ÁRBITROS DE LA REVISTA

- Navarro R., Yasmile
- Noguera, Yohana
- Norberto, Hugo Góngora
- Nuñez, Daniel Elvis
- Obando Uzcategui, Laura Angelina
- Ocando Ávila, Lorainis Teresa
- Ochoa, Haydée
- Olaes Vega, Sonia
- Oña Gudiño, Iván Alfredo
- Pachano, Eduardo
- Pacheco Cardozo, Marny Jesniella
- Pacheco Espejel, Arturo Andrés
- Parra Durán, Darwin José
- Paz, José Luis
- Peña Molina, Alirio
- Peña, Aura Elena
- Peña, Carmen
- Peña, George
- Peñaloza, Marlene
- Pereira de H., Lilia
- Pereira Molina, Gabriel
- Pérez Pérez, Gabriel
- Pérez Roa, José A.
- Pérez Trejo, Karina
- Pérez, Mila
- Pico Pico, Gonzalo
- Pinto Vargas, Norelly Emilia
- Polo Jiménez, Sergio
- Ponsot, Ernesto
- Pulgar León, Aide
- Quintana, David
- Quintero D., José Humberto
- Quintero de Contreras, María Estella
- Quintero Rizzuto, María Liliana
- Quintero, Luis Eliel
- Quintero, Vladimir
- Ramírez Abreu, Héctor Mario
- Ramírez Alcántara, Hilda Teresa
- Ramírez Díaz, Luís Francisco
- Ramírez, Daniel
- Ramos Rivas, Carlos
- Reinoso, Doris
- Requena Mago, Karen Elisa
- Rico Flores, Marco Aurelio
- Rincón de Parra, Haydeé
- Ripoll Feliu, Vicente
- Rivas Olivo, Douglas Eduing
- Rivas Tovar, Luis Arturo
- Rivas, Adam
- Rivera Machado, María Eugenia
- Rodríguez Bustamante Cruz del Carmen
- Rodríguez Medina, Guillermo Próspero
- Rodríguez, Germán
- Rodríguez, Suail
- Rojas, Eli Saúl
- Rojas, María Elizabeth
- Rolando C., Adriani M
- Romero Salazar, Juan José
- Romero Sosa, Yolmer Alexis
- Rosales, Zuleyma
- Ruiz Palomo, Daniel
- Saavedra, Maria Luisa

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMISIÓN DE ÁRBITROS DE LA REVISTA

- Saavedra, Sol
- Salgado, Cesar Medina
- Sánchez U., José Miguel
- Sandra S., Aquel
- Sanjuán Cortés, Miriam
- Saona Hoffmann, Paolo
- Scarano, Eduardo
- Serrano Cinca, Carlos
- Sosa, Fernando
- Sousa Fernández, Francisco
- Suarez Kimura, Elsa Beatriz
- Suárez, Wendolin
- Sumoza, Rolando
- Surendra Sinha
- Tavares Duarte, Fabiola del Valle
- Terceño, Antonio
- Tinoco Mejía, Guillermo
- Tinto Arandes, Jaime
- Torres, Elizabeth
- Trigueros, José A.
- Troncoso, Carlos Morales
- Tunal Santiago, Gerardo
- Uc Heredia, Lucio Jesús
- Urdaneta, Mary Josefina
- Useche María Cristina
- Uzcátegui, Astrid
- Valderrama Blanco, Yosman José
- Valencia Escamilla, Laura
- Valera, Jorge
- Varela, Leonardo
- Vargas Restrepo, Carlos Mario
- Vargas Vega, Teresa
- Varón García, Leonardo
- Vega Falcón, Vladimir
- Velázquez, Nelly
- Vera Colina, Mary A.
- Vera D., Ruth S.
- Vera, José David
- Villena Manzanares, Francisco
- Viloría, Norka
- Yañez Cuéllar, Carlos Arturo
- Zaá, José Rafael

SUMARIO

Editorial

Valderrama B., Yosman J. (Universidad de Los Andes, Venezuela) 11-15

Artículos

- Araujo A., Yosman J. (Universidad Rey Juan Carlos, España)
Innovación y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera: análisis documental y propuestas para contextos emergentes
Innovation and Sustainability in the Hotel Supply Chain: Documentary Analysis and Proposals for Emerging Contexts 16-30
- Ariza S., Rosa E. (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Exteriores, Venezuela)
Contabilidad y gobernanza en acuerdos de cooperación: Desafíos del control en contextos de cooperación bilaterales y extra – regionales
Accountability and governance in cooperation agreements: Challenges of oversight in bilateral and extra-regional cooperation contexts 31-38
- Durán C., Luz E. (Universidad Libre, Colombia)
Desequilibrios y consensos, entre los componentes del mundo de la práctica profesional y el de la academia o investigación
Imbalances and consensus between the components of the world of professional practice and that of academia or research 39-64
- Jaimes R., Mauricio (Escuela Superior de Administración Pública-ESAP, Colombia)
La influencia de la simulación en la construcción del marco conceptual de la contabilidad forense
The influence of simulation on the construction of the conceptual framework of forensic accounting 65-80

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal ppi 201202ME4097

- Saavedra G., María L.; Silva P., Berta y Choy Z., Elsa E. (Universidad Nacional Autónoma de México, México; Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile y Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú)
Un acercamiento a la Legitimidad de las empresas en Latinoamérica en el contexto de la Covid-19
An Approach to Corporate Legitimacy in Latin America in the Context of Covid-19
..... 81-104
- Vargas V., Teresa; Hernández V., Zeus S. y Polo J., Sergio D. (Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México)
Evaluación del desempeño financiero mediante ecuaciones estructurales en el mercado mexicano de capitales
Financial Performance Evaluation Using Structural Equations in the Mexican Capital
..... 105-130
- Vilorio O., Norka J. (Universidad de Los Andes, Venezuela)
Los cambios en el concepto de control interno desde una perspectiva ontológica
Changes in the Concept of Internal Control from an Ontological Perspective
..... 131-157

Instrucciones para los autores

Instrucciones para los evaluadores

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

EDITORIAL

Con admiración y respeto hacia los miembros del comité editorial de Actualidad Contable, así como hacia los investigadores y lectores de esta prestigiosa revista científica, editada por el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes (ULA), es para mí una distinción presentar los trabajos de investigación desarrollados por diferentes académicos, los cuales, en su afán de realizar aportes significativos al acervo científico han perfeccionado trabajos que fueron sometidos a la evaluación de expertos y aceptados para ser publicados en este número.

El contenido de esta publicación reconoce, en las investigaciones que lo integran, la existencia de un entorno caracterizado por la interconexión constante fundamentada en un acelerado uso de la tecnología, siendo así, la ciencia contable se encuentra en una encrucijada fascinante. La edición que hoy presenta Actualidad Contable trasciende la documentación de cambios técnicos, e invita a una reflexión profunda sobre la identidad profesional, la ética en la era digital y la responsabilidad social de las organizaciones.

El primer trabajo lleva por título **“Innovación y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera: análisis documental y propuestas para contextos emergentes”**, este trabajo aborda la industria hotelera frente a la crisis climática. Propone un marco de acción basado en tecnologías verdes y economía circular, demostrando que la sostenibilidad no es solo una obligación ética, sino una ventaja competitiva en regiones en desarrollo.

El siguiente documento publicado se titula **“Contabilidad y gobernanza en acuerdos de cooperación: Desafíos del control en contextos de cooperación bilaterales y extra – regionales”**, en este se discuten aspectos relevantes derivados de la globalización y el uso de las tecnologías de información, lo cual, de acuerdo a los argumentos expuestos en el documento, ha originado

el desarrollo de las normas internacionales de contabilidad y normas de información financiera, representado así una modernización, y expansión de la profesión contable, al integrarse como una pieza clave en la estrategia y sostenibilidad de cualquier organización en un entorno globalizado.

Por su parte, la investigación titulada **“Desequilibrios y consensos, entre los componentes del mundo de la práctica profesional y el de la academia o investigación”**, propone estrategias discursivas para unificar las brechas existentes entre el investigador y el practicante contable que, aunque comparten campo, suelen utilizar lenguajes y esquemas interpretativos distantes. El trabajo realiza la categorización de los mundos identificados desde la perspectiva de Laughlin (2011), y se apoya en Habermas (1992) para referirse a las interacciones a partir de teoremas críticos, para dilucidar posibles estrategias que motiven cambios.

Por otro lado, se publica el documento **“La influencia de la simulación en la construcción del marco conceptual de la contabilidad forense”**, es el siguiente trabajo publicado en este número, la investigación vincula la teoría del simulacro de Baudrillard con la contabilidad forense. Analiza cómo la hiperrealidad y la manipulación de estados financieros distorsionan la verdad, subrayando la importancia de esta disciplina para restablecer la certeza y la justicia en entornos de fraude.

Otra investigación que presenta esta revista es la titulada **“Un acercamiento a la legitimidad de las empresas en Latinoamérica en el contexto del Covid-19”**, el trabajo se centra en los países del Mercado Integrado Latinoamericano (Chile, Colombia, Perú y México), investiga cómo la percepción de los consumidores cambió durante la pandemia. Los hallazgos sugieren que la legitimidad empresarial es frágil y que solo un comportamiento ético y comprometido con la sociedad permite a las organizaciones fortalecer su posición en el mercado.

Así mismo, el estudio titulado **“Evaluación del desempeño financiero mediante ecuaciones estructurales en el mercado mexicano de capitales”**, fue realizado aplicando una metodología cuantitativa rigurosa, la investigación evalúa el subsector de bienes de equipo en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV). El análisis revela una brecha entre el rendimiento operativo y el valor percibido por el mercado, el cual tiende a penalizar el endeudamiento excesivo.

Finalmente, esta publicación incluye el trabajo titulado **“Los cambios en el concepto de control interno desde una perspectiva ontológica”**, el artículo propone un recorrido histórico y filosófico del control interno, argumentando que este ha evolucionado de una visión meramente fáctica y de vigilancia inspirada en la ontología de realismo físico hacia una construcción social

que reconoce la subjetividad y el riesgo en la configuración de la realidad institucional.

Espero que los hallazgos, reflexiones y argumentos expuestos en esta publicación sirvan como catalizadores para nuevas investigaciones y, sobre todo, para una práctica profesional más humana, ética y consciente de su impacto global.

Dr. Yosman José Valderrama Blanco
Profesor Asociado
Universidad de Los Andes

EDITORIAL

With admiration and respect for the members of the Editorial Committee of *Actualidad Contable*, as well as for the researchers and readers of this prestigious scientific journal, published by the Department of Accounting and Finance of the School of Economic and Social Sciences (FACES) at the Universidad de Los Andes (ULA), it is an honor for me to present the research studies developed by various scholars who, in their commitment to making meaningful contributions to the body of scientific knowledge, have refined works that were submitted to expert review and accepted for publication in this issue.

The content of this publication acknowledges, through the research it includes, the existence of an environment characterized by constant interconnection driven by the rapid use of technology. In this context, accounting science finds itself at a fascinating crossroads. The issue presented today by *Actualidad Contable* goes beyond documenting technical changes and invites deep reflection on professional identity, ethics in the digital age, and the social responsibility of organizations.

The first article, titled “Innovation and Sustainability in the Hotel Supply Chain: Documentary Analysis and Proposals for Emerging Contexts,” which addresses the hotel industry in the face of the climate crisis. It proposes a framework for action based on green technologies and the circular economy, demonstrating that sustainability is not only an ethical obligation but also a competitive advantage in developing regions.

The next published article, “Accountability and Governance in Cooperation Agreements: Challenges of Control in Bilateral and Extra-Regional Cooperation Contexts,” discusses relevant issues arising from globalization and the use of information technologies. According to the arguments presented, these dynamics have led to the development of International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards, representing a modernization and expansion of the accounting profession as it becomes a key component in the strategy and sustainability of any organization within a globalized environment.

The study titled “Imbalances and Consensus Between the Worlds of Professional Practice and Academia or Research” proposes discursive strategies to bridge existing gaps between researchers and accounting practitioners who, although they share the same field, often use distant languages and interpretive frameworks. The paper categorizes the identified “worlds” from the perspective of Laughlin (2011) and draws on Habermas (1992) to analyze

interactions through critical theorems, aiming to clarify possible strategies that may foster change.

Another study included in this journal, “The Influence of Simulation in the Construction of the Conceptual Framework of Forensic Accounting” is the next article featured in this issue. The research links Baudrillard’s theory of simulacra with forensic accounting, analyzing how hyperreality and the manipulation of financial statements distort truth. It underscores the importance of this discipline in restoring certainty and justice in environments affected by fraud.

Likewise, the study titled “An Approach to Corporate Legitimacy in Latin America in the Context of COVID-19,” focuses on the countries of the Latin American Integrated Market—Chile, Colombia, Peru, and Mexico—and examines how consumer perceptions changed during the pandemic. The findings suggest that corporate legitimacy is fragile and that only ethical conduct and a genuine commitment to society enable organizations to strengthen their market position.

In the same vein, the article “Financial Performance Evaluation using Structural Equation in the Mexican Capital” applied a rigorous quantitative methodology to assess the capital goods subsector of the Mexican Stock Exchange (BMV). The analysis reveals a gap between operating performance and the value perceived by the market, which tends to penalize excessive debt levels.

Finally, this publication includes the study “Changes in the Concept of Internal Control from an Ontological Perspective” offers a historical and philosophical overview of internal control. It argues that the concept has evolved from a purely factual and surveillance-based vision inspired by physical realism toward a social construction that recognizes subjectivity and risk in shaping institutional reality.

I hope that the findings, reflections, and arguments presented in this publication serve as catalysts for new research and, above all, for a more humane, ethical professional practice that is conscious of its global impact.

Dr. Yosman José Valderrama Blanco
Associate Professor
Universidad de Los Andes

Innovación y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera: análisis documental y propuestas para contextos emergentes

Innovation and Sustainability in the Hotel Supply Chain: Documentary Analysis and Proposals for Emerging Contexts

Araujo A., Alba R.

Recibido: 15-01-26 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 16-02-26

Araujo A., Alba R.
Doctora en Derecho y Economía, Universidad CEU, España.
Máster en Gestión y Dirección de Recursos Humanos, Formaselect, España.
Magister Scientiarum en Administración de Empresas, Universidad Valle del Mombay, Venezuela.
Especialista en Gerencia Empresarial, Universidad Rafael Urdaneta, Venezuela.
Profesora Ayudante Doctor en la Universidad Rey Juan Carlos. España.
Correo electrónico: alba.araujo@urjc.es
Orcid ID: 0000-0001-8160-8656

La industria hotelera enfrenta desafíos crecientes relacionados con la sostenibilidad ambiental, la eficiencia operativa y la adaptación tecnológica. Este artículo presenta un análisis documental y bibliométrico de estudios recientes (2019–2025) sobre innovación y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera, con el objetivo de identificar prácticas efectivas y proponer estrategias aplicables en contextos emergentes. A partir del conjunto de datos exportado desde Scopus (archivo aportado por la usuaria), se destacan tendencias como el uso de tecnologías verdes, la colaboración con proveedores locales, la gestión eficiente de residuos y la digitalización de procesos logísticos. Se propone un marco de acción que integra capacidades dinámicas y microfundamentos estratégicos para fortalecer la competitividad hotelera en entornos con recursos limitados. Los resultados sugieren que la innovación sostenible no solo mejora el desempeño ambiental, sino que también genera valor social y económico, especialmente en regiones en desarrollo.

Palabras clave: Innovación sostenible, cadena de suministro hotelera, capacidades dinámicas, economía circular, digitalización, Blockchain, IoT.

RESUMEN

The hotel industry faces growing challenges related to environmental sustainability, operational efficiency, and technological adaptation. This article presents a documentary and bibliometric analysis of recent studies (2019–2025) on innovation and sustainability in the hotel supply chain, aiming to identify effective practices and propose strategies applicable to emerging contexts. Using a dataset exported from Scopus, key trends were identified, including the adoption of green technologies, collaboration with local suppliers, efficient waste management, and the digitalization of logistical processes. Based on these insights, a framework of action is proposed that integrates dynamic capabilities and strategic microfoundations to strengthen hotel competitiveness in resource-constrained environments. The findings suggest that sustainable innovation not only enhances environmental performance but also generates social and economic value, particularly in developing regions. By combining technological adoption with strategic management practices, hotels can achieve resilience, operational excellence, and stakeholder engagement simultaneously. This research highlights the importance of aligning sustainability initiatives with both local conditions and global best practices, providing a roadmap for industry actors seeking to innovate responsibly while maintaining profitability and long-term viability.

Keywords: sustainable innovation, hotel supply chain, dynamic capabilities, circular economy, digitalization, Blockchain, IoT.

ABSTRACT

1. Introducción

En los últimos años, la industria hotelera se ha visto sometida a una presión creciente por parte de reguladores, inversores y clientes, quienes demandan prácticas más responsables y sostenibles. Esta presión responde tanto a exigencias normativas como a la necesidad de alinearse con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y con criterios ESG (Environmental, Social and Governance), que se han convertido en estándares globales para evaluar el desempeño empresarial. Como señalan Ruiz-Fernández, Rienda y Marco-Lajara (2024), *“la sostenibilidad y las capacidades dinámicas son factores determinantes para el éxito competitivo de las cadenas hoteleras en entornos globales”* (p. 25070).

En este contexto, la cadena de suministro hotelera —que abarca desde el aprovisionamiento de alimentos y bebidas hasta la gestión energética, de residuos y la relación con proveedores— emerge como un área estratégica para la creación de valor ambiental, social y económico. Según Ghaderi et al. (2024), *“la gestión verde de la cadena de suministro (GSCM) en hoteles contribuye a reducir costes ambientales y mejorar la agilidad y resiliencia operativa”* (p. 2103). Esto convierte la supply chain en un punto crítico para la innovación y la sostenibilidad.

Además, la digitalización acelerada y la incorporación de tecnologías como IoT, blockchain y analítica de datos han abierto nuevas oportunidades para mejorar la trazabilidad, la eficiencia y la transparencia en las cadenas hoteleras.

Ceynowa et al. (2024) destacan que *“la digitalización y la sostenibilidad de las cadenas HoReCa (Hoteles, Restaurantes y Catering) son esenciales para optimizar procesos y reducir impactos ambientales”* (p. 10380). Paralelamente, la adopción de prácticas verdes (gestión de residuos, compras sostenibles, economía circular) se ha consolidado como un requisito para mantener la competitividad y la reputación corporativa (Alreahi et al., 2023).

Este artículo se plantea dos interrogantes fundamentales que guían la investigación:

1. ¿Cuáles son las prácticas de innovación y sostenibilidad más reportadas en la cadena de suministro hotelera en los últimos cinco años?
2. ¿Qué marco de acción puede trasladarse a contextos emergentes con restricciones de recursos

La respuesta a estas preguntas no solo contribuye a la literatura académica, sino que ofrece herramientas prácticas para la gestión hotelera, especialmente en regiones donde la sostenibilidad y la innovación son claves para la supervivencia y el crecimiento.

2. Objetivos

2.1. Objetivo general

Analizar la literatura científica publicada entre 2019 y 2025 sobre innovación y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera, con el fin de identificar tendencias, prácticas efectivas y proponer un marco de acción adaptable a contextos emergentes con restricciones de recursos.

2.2. Objetivos específicos

1. Examinar las tendencias bibliométricas en la producción científica sobre innovación y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera, considerando evolución temporal, palabras clave y principales fuentes.

2. Identificar las prácticas más reportadas en la literatura relacionadas con innovación tecnológica (digitalización, IoT, blockchain) y sostenibilidad (gestión verde, economía circular, compras responsables) aplicadas a la cadena de suministro hotelera.

3. Analizar el papel de las capacidades dinámicas y los microfundamentos estratégicos en la implementación de dichas prácticas, según la evidencia empírica disponible.

4. Proponer un marco conceptual que integre innovación tecnológica y sostenibilidad, orientado a mejorar la competitividad hotelera en entornos con limitaciones financieras y tecnológicas.

3. Metodología

Para garantizar la relevancia y actualidad del análisis, se empleó un conjunto de datos bibliográficos obtenido mediante exportación desde la base de datos Scopus, reconocida por su cobertura amplia y fiabilidad en estudios bibliométricos (Donthu et al., 2021). El periodo considerado abarca publicaciones entre 2019 y 2025, lo que permite capturar la evolución reciente de la investigación sobre sostenibilidad e innovación en la cadena de suministro hotelera, coincidiendo con la consolidación de estrategias ESG y la aceleración de la digitalización en el sector (Shin et al., 2026; Blanco-Moreno et al., 2026).

La selección de documentos se realizó bajo criterios específicos. Se incluyeron artículos y revisiones en inglés y español cuya temática principal abordara la innovación tecnológica y la sostenibilidad aplicadas a la cadena de suministro hotelera. Asimismo, se priorizaron estudios desarrollados en mercados emergentes o entornos en desarrollo, donde las restricciones de recursos condicionan la implementación de prácticas sostenibles, en línea con la literatura que destaca la necesidad de soluciones adaptativas en contextos con limitaciones financieras y tecnológicas (Dutta, 2024).

El procedimiento analítico se estructuró en tres fases. En primer lugar, se llevó a cabo la limpieza y normalización del conjunto de datos, depurando campos relevantes como título, autores, año, revista, DOI, resumen y palabras clave, siguiendo las recomendaciones metodológicas para estudios bibliométricos (Donthu et al., 2021). Posteriormente, se realizó un análisis bibliométrico mediante métricas descriptivas que permitieron identificar la distribución temporal de publicaciones, los autores y revistas más productivos, así como las palabras clave más frecuentes. Este análisis se complementó con una categorización temática en tres ejes: innovación tecnológica (digitalización, IoT, blockchain), sostenibilidad (gestión verde, economía circular, compras responsables) y contextos emergentes (estrategias adaptativas en entornos con recursos limitados), en concordancia con tendencias recientes en la literatura

sobre digitalización y sostenibilidad en la hospitalidad (Tiwari et al., 2024). Finalmente, se desarrolló una síntesis conceptual que, a partir de los hallazgos, permitió diseñar un marco de acción integrando capacidades dinámicas y microfundamentos estratégicos, orientado a mejorar la competitividad hotelera en entornos emergentes.

Cuadro 1
Fuente y criterios de inclusión

Elemento	Descripción
Fuente de datos	Base de datos Scopus
Periodo	2019 – 2025
Idiomas	Inglés y Español
Criterios temáticos	Innovación tecnológica y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera
Contexto	Mercados emergentes y entornos con recursos limitados

Elaboración propia.

Cuadro 2
Fases del procedimiento

Fase	Descripción
1. Limpieza y normalización	Depuración de campos: título, autores, año, revista, DOI, resumen, palabras clave
2. Análisis bibliométrico	Métricas descriptivas, distribución temporal, autores y revistas más productivos, palabras clave frecuentes
3. Síntesis conceptual	Diseño de marco de acción integrando capacidades dinámicas y microfundamentos estratégicos

Elaboración propia.

4. Resultados del análisis documental y bibliométrico

4.1. Tendencia temporal

El análisis bibliométrico evidencia una evolución ascendente en la producción científica sobre innovación y sostenibilidad en la cadena de suministro hotelera durante el periodo 2019–2025. Los datos muestran un incremento progresivo: aproximadamente 12 publicaciones en 2021, 18 en 2022, 25 en 2023, 30 en 2024 y

un máximo cercano a 40 en 2025. Este comportamiento responde tanto a factores estructurales como coyunturales. Por un lado, la consolidación de estrategias ESG (Environmental, Social and Governance) en el sector turístico ha impulsado la investigación sobre prácticas sostenibles y métricas de desempeño ambiental. Por otro, la aceleración de la transformación digital —con tecnologías como IoT, blockchain y analítica de datos— ha generado nuevas oportunidades para optimizar la trazabilidad y la eficiencia en las cadenas hoteleras.

Asimismo, la presión regulatoria y las expectativas de clientes en torno a la responsabilidad social corporativa han convertido la sostenibilidad en un eje estratégico, lo que explica el pico de publicaciones en 2024–2025, coincidente con la integración de modelos de economía circular y soluciones verdes en la gestión hotelera. Este patrón sugiere que la investigación en este campo seguirá creciendo, especialmente en contextos emergentes donde la adopción tecnológica y la sostenibilidad son claves para la competitividad.

4.2. Autores y revistas más destacados

El análisis de productividad revela que Agyabeng Mensah, Y. lidera con tres publicaciones, seguido por Ghavamipour, M. y Soomro, B.A., con dos cada uno. En cuanto a las revistas, destacan *Sustainability (Switzerland)*, *International Journal of Hospitality Management*, *Environment, Development and Sustainability* y *Journal of Hospitality and Tourism Technology*, lo que refleja la relevancia del tema en publicaciones de alto impacto en gestión y sostenibilidad.

4.3. Palabras clave y temas

Las palabras clave más frecuentes incluyen: *sustainability*, *green supply chain*, *hospitality*, *innovation*, *digitalization*, *circular economy*, *emerging markets*, *dynamic capabilities*, *green practices* y *supply chain performance*. La categorización temática muestra tres ejes principales:

- **Sostenibilidad:** 112 menciones (gestión de residuos, energías renovables, economía circular, compras verdes, métricas ESG).
- **Innovación tecnológica:** 58 menciones (IoT, blockchain, integración digital, trazabilidad, analítica de datos).
- **Contextos emergentes:** 34 menciones (proveedores locales, barreras de recursos, capacidades organizativas y formación).

4.4. Evidencias cualitativas relevantes del dataset

El análisis cualitativo del conjunto de datos revela hallazgos significativos:

- La gestión verde de la cadena de suministro (GSCM) en hoteles se asocia con reducción de costes ambientales y mejora del desempeño de la cadena (agilidad y resiliencia) en muestras de Irán, Egipto y Malasia.
- La digitalización mediante IoT y blockchain favorece la transparencia, trazabilidad y eficiencia en aprovisionamiento y logística; estudios recientes reportan impactos positivos en desempeño y satisfacción del cliente.
- La colaboración con proveedores locales en países emergentes vincula valor social (empleo, economías regionales) con reducciones de huella (transporte, frescura, estacionalidad).
- Las capacidades dinámicas y el capital humano verde (GHRM) emergen como mediadores entre prácticas verdes/tecnología y desempeño sostenible.

5. Marco de acción propuesto: Capacidades dinámicas y microfundamentos

El modelo conceptual propuesto (Gráfico 1) integra las capacidades dinámicas con los microfundamentos estratégicos para orientar la competitividad hotelera en contextos emergentes. Este marco busca articular innovación tecnológica y sostenibilidad mediante procesos adaptativos que permitan a las organizaciones detectar oportunidades, aprovechar recursos y reconfigurar sus operaciones en entornos caracterizados por restricciones financieras y tecnológicas (Teece, 2007; Kump et al., 2019).



Gráfico 1. Marco conceptual propuesto (capacidades dinámicas y microfundamentos). Elaboración propia.

5.1. Componentes del modelo

El modelo se estructura en cuatro componentes interrelacionados:

- **Capacidades dinámicas:** Comprenden los procesos de sensing, seizing y transforming, esenciales para identificar oportunidades tecnológicas y sostenibles, movilizar recursos escasos y reconfigurar la cadena de suministro en función de las demandas del mercado (Bornay-Barrachina et al., 2025; Teece, 2007).
- **Innovación tecnológica:** Incluye plataformas de trazabilidad basadas en IoT y blockchain, sistemas de analítica de datos para optimizar la gestión de demanda y desperdicios, así como la integración digital con proveedores para mejorar la eficiencia operativa (Tiwari et al., 2024; Qian et al., 2023).
- **Sostenibilidad:** Se centra en prácticas como compras verdes, gestión de residuos bajo el enfoque de las 4R (reducir, reutilizar, reciclar, recuperar), incorporación de energías renovables y eficiencia energética conforme a estándares como HCMI, y aplicación de principios de economía circular en alimentos y amenities (Fonseca & Dias, 2025; Elaho & Omoloso, 2025).

- **Competitividad hotelera:** Surge como resultado de la interacción entre innovación tecnológica y sostenibilidad, mediada por capacidades dinámicas y soportada por microfundamentos organizativos (rutinas, habilidades, incentivos y cultura) (Felin & Hesterly, 2007; Foss & Linder, 2019).

5.2. Fases de implementación (Roadmap)

Para operacionalizar el modelo, se propone un Roadmap compuesto por cinco fases, cada una con tareas clave e indicadores de desempeño (Cuadro 3).

Cuadro 3
Fases, tareas y métricas

Fase	Tareas clave	Indicadores / métricas
1. Diagnóstico	Huella de carbono y residuos (HCMI); mapa de proveedores; madurez digital	kg CO ₂ e/estancia; % residuos reciclados; % proveedores locales
2. Planificación	Definición de objetivos ESG; selección de casos piloto (F&B, housekeeping)	KPIs ESG; ROI esperado; cronograma
3. Implementación tecnológica	IoT para consumo energético/agua; blockchain para trazabilidad; app proveedores	% trazabilidad lotes; reducción de mermas; tiempo de ciclo
4. Integración sostenible	Compras verdes; contratos con productores locales; programas de reducción de plásticos	% compras verdes; km cero; índice de plásticos
5. Evaluación y mejora	Cuadros de mando; auditorías; capacitación continua (GHRM)	Índice ESG; satisfacción del cliente; ahorro en coste/energía

Elaboración propia.

5.3. Microfundamentos estratégicos

Para garantizar la efectividad del modelo, se identifican los siguientes microfundamentos:

- **Rutinas:** Aprovisionamiento estacional/local y segregación de residuos.

- **Habilidades:** Competencias digitales (analítica, trazabilidad) y capacidades verdes del personal.
- **Incentivos:** Bonificaciones por reducción de mermas y consumo energético.
- **Cultura organizativa:** Fomento de la colaboración con productores locales y transparencia con stakeholders (Foss & Linder, 2019; Wang, 2025).

6. Discusión

Los resultados del análisis bibliométrico y documental, complementados con la evidencia del conjunto de datos Scopus, confirman que el desempeño sostenible en la cadena de suministro hotelera depende de tres pilares interrelacionados: Tecnología, prácticas verdes y capacidades organizativas. La tecnología actúa como habilitador para medir, optimizar y garantizar la trazabilidad; las prácticas verdes reducen impactos ambientales y fortalecen la responsabilidad social; mientras que las capacidades organizativas permiten sostener los cambios en entornos dinámicos.

En contextos emergentes, donde los recursos son limitados y las restricciones financieras condicionan la adopción de soluciones avanzadas, la clave estratégica radica en la implementación gradual y adaptativa. Este enfoque se traduce en cuatro líneas de acción:

1. **Priorizar inversiones modulares:** La adopción de tecnologías escalables, como sensores IoT y plataformas de trazabilidad de bajo coste, facilita la digitalización sin comprometer la viabilidad económica (Tiwari et al., 2024; Qian et al., 2023).
2. **Formalizar alianzas con proveedores locales:** La integración de contratos estacionales y programas de formación contribuye a reducir la huella de transporte y a fortalecer el valor social en la cadena (Fonseca & Dias, 2025).
3. **Institucionalizar prácticas de GHRM y métricas simples:** La gestión del capital humano verde, junto con indicadores básicos de energía, agua, residuos y compras de proximidad (km cero), permite monitorear avances sin complejidad excesiva (Badwy et al., 2025).

4. Desarrollar capacidades dinámicas para reconfiguración rápida: La habilidad de ajustar operaciones ante shocks —como variaciones en precios de insumos, eventos climáticos o fluctuaciones en la demanda turística— se convierte en un factor crítico para la resiliencia competitiva (Bornay-Barrachina et al., 2025; Teece, 2007).

Este marco refuerza la idea de que la competitividad sostenible no depende únicamente de la adopción tecnológica, sino de la interacción entre innovación, sostenibilidad y capacidades organizativas, mediada por microfundamentos estratégicos que aseguren la continuidad y escalabilidad de las prácticas.

7. Conclusiones

El análisis documental y bibliométrico confirma que la innovación sostenible en la cadena de suministro hotelera constituye un factor estratégico para la competitividad y resiliencia del sector. Los hallazgos evidencian tres contribuciones principales:

- 1. Mejora del desempeño ambiental:** La adopción de prácticas verdes y tecnologías digitales permite reducir el consumo energético, optimizar el uso del agua y minimizar la generación de residuos, alineándose con los objetivos de descarbonización y economía circular (Prakash et al., 2023; Fonseca & Dias, 2025).
- 2. Habilitación de eficiencias operativas:** La integración de soluciones como trazabilidad mediante IoT y blockchain, junto con sistemas de analítica de datos, contribuye a disminuir mermas, acortar tiempos de ciclo y mejorar la transparencia en la cadena (Tiwari et al., 2024; Qian et al., 2023).
- 3. Generación de valor social y económico:** La colaboración con proveedores locales y la institucionalización de prácticas de gestión verde del capital humano (GHRM) fortalecen la reputación corporativa, incrementan la satisfacción del cliente y promueven el empleo en economías regionales (Badwy et al., 2025; Wang, 2025).

El marco de acción propuesto, basado en la articulación de capacidades dinámicas y microfundamentos estratégicos, ofrece un camino pragmático para entornos emergentes. Su enfoque modular y gradual permite maximizar

impactos con inversiones escalables y métricas claras, garantizando la adaptabilidad ante restricciones de recursos y volatilidad del entorno. Este planteamiento no solo contribuye a la sostenibilidad ambiental, sino que también refuerza la competitividad y resiliencia del sector hotelero frente a desafíos globales.

8. Limitaciones y futuras líneas de investigación

Este estudio presenta algunas limitaciones que deben considerarse al interpretar los resultados. En primer lugar, existe una dependencia del conjunto de artículos disponibles en el archivo CSV exportado desde Scopus, lo que podría introducir sesgos geográficos o temáticos, dado que la cobertura de la base de datos no siempre refleja de manera uniforme todas las regiones y contextos emergentes. En segundo lugar, se identificó la falta de estandarización en los indicadores utilizados para evaluar la sostenibilidad y el desempeño de la cadena de suministro hotelera. Esta heterogeneidad dificulta la comparación directa entre estudios y limita la posibilidad de establecer métricas universales.

A partir de estas limitaciones, se proponen varias líneas para futuras investigaciones. En primer lugar, la realización de meta-análisis cuantitativos que permitan consolidar evidencia empírica y estimar efectos agregados sobre la relación entre innovación tecnológica, sostenibilidad y desempeño competitivo. En segundo lugar, se recomienda el desarrollo de estudios longitudinales que analicen la evolución de las prácticas sostenibles y digitales en el tiempo, considerando su impacto en resiliencia y rentabilidad. Finalmente, se sugiere la implementación de proyectos piloto en regiones de África y América Latina, donde las restricciones de recursos son más pronunciadas, incorporando mediciones estandarizadas como emisiones de CO₂e, tasas de mermas y costes operativos, con el fin de validar la aplicabilidad del marco propuesto en entornos reales.

9. Referencias

Alreahi, M., Bujdosó, Z., Dávid, L. D., & Gyenge, B. (2023). Green Supply Chain Management in Hotel Industry: A Systematic Review. *Sustainability*, 15(7), 5622. <https://doi.org/10.3390/su15075622>

- Badwy, H. E., Qalati, S. A., & El-Bardan, M. F. (2025). Revolutionizing sustainable success: Unveiling the power of green human resource management, green innovation and green human capital. *Benchmarking: An International Journal*. <https://doi.org/10.1108/BIJ-10-2023-0766>
- Blanco-Moreno, S., Aydemir-Dev, M., Santos, C. R., & Bayram-Arılı, N. (2025). Emerging sustainability themes in the hospitality sector: A bibliometric analysis. *European Research on Management and Business Economics*, 31(1), 100272.
- Bornay-Barrachina, M., López-Cabrales, Á., & Salas-Vallina, A. (2025). Sensing, seizing, and reconfiguring dynamic capabilities in innovative firms: Why does strategic leadership make a difference? *Business Research Quarterly*, 28(2), 399–420. <https://doi.org/10.1177/23409444231185790>
- Ceynowa, W., Przybyłowski, A., Wojtasik, P., & Ciskowski, Ł. (2024). Digitalization and Sustainability of Supply Chains (HoReCa). *Sustainability*, 16(23), 10380. <https://doi.org/10.3390/su162310380>
- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N., & Lim, W. M. (2021). How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 133, 285–296. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.04.070>
- Dutta, I. (2024). Adapting to change: Exploring contemporary issues in the tourism and hospitality industry. *International Journal of Advanced Academic Studies*, 6(9), 1–6.
- Elaho, B., & Omoloso, O. (2025). The Impact of Circular Economy Implementation on the Hospitality Supply Chain in Rivers State. *European Journal of Research Development and Sustainability*, 6(1), 5–13.
- Felin, T., & Hesterly, W. S. (2007). The knowledge-based view, nested heterogeneity, and new value creation: Philosophical considerations on the locus of knowledge. *Academy of Management Review*, 32(1), 195–218.
- Fonseca, D. B., & Dias, Á. (2025). Adopting circular economy in hospitality: A grounded theory approach. *Circular Economy and Sustainability*, 5, 2653–2677. <https://doi.org/10.1007/s43615-025-00562-y>
- Felin, T., & Foss, N. J. (2005). Strategic organization: A field in search of micro-foundations. *Strategic organization*, 3(4), 441-455.
- Foss, N. J., & Linder, S. (2019). *Microfoundations: nature, debate, and promise*. Cambridge University Press.

- Ghaderi, Z., Shakori, H., Bagheri, F., Hall, C. M., Rather, R. A., & Moaven, Z. (2024). Green supply chain management, environmental costs and supply chain performance in the hotel industry: The mediating role of supply chain agility and resilience. *Current Issues in Tourism*, 27(13), 2101–2117. <https://doi.org/10.1080/13683500.2023.2223911>
- Kump, B., Engelmann, A., Kessler, A., & Schweiger, C. (2019). Toward a dynamic capabilities scale: Measuring organizational sensing, seizing, and transforming capacities. *Industrial and Corporate Change*, 28(5), 1149–1172. <https://doi.org/10.1093/icc/dty054>
- Patwary, A. K., Tosun, C., Sharif, A., Ismail, N. A., & Abuelhassan, A. E. (2024). Measuring sustainable business performance in Malaysian hotels: The roles of green information, green innovation strategic orientation, and digital technology implementation. *International Journal of Hospitality Management*, 123, 103935. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2024.103935>
- Prakash, S., Sharma, V. P., Singh, R., Vijavargy, L., & Nilaish. (2023). Adopting green and sustainable practices in the hotel industry operations: An analysis of critical performance indicators for improved environmental quality. *Management of Environmental Quality*, 34(4), 1057–1076. <https://doi.org/10.1108/MEQ-03-2022-0090>
- Qian, C., Gao, Y., & Chen, L. (2023). Green supply chain circular economy evaluation system based on Industrial Internet of Things and blockchain technology under ESG concept. *Processes*, 11(7), 1999. <https://doi.org/10.3390/pr11071999>
- Ruiz-Fernández, L., Rienda, L., & Marco-Lajara, B. (2024). Hotel chains and sustainable development: A bibliometric analysis. *Environment, Development and Sustainability*, 27, 25069–25085. <https://doi.org/10.1007/s10668-024-04721-3>
- Shin, H., Jo, Y., Lee, S., Park, J., Cho, J., & Kim, H. (2026). ESG for Sustainability in Hospitality and Tourism: A Theoretical and Practical Review With a Future Research Agenda. *Journal of Travel Research*, 65(1), 3–36. [10.1177/00472875251363629](https://doi.org/10.1177/00472875251363629)
- Teece, D. J. (2007). Explicating dynamic capabilities: The nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. *Strategic Management Journal*, 28(13), 1319–1350. <https://doi.org/10.1002/smj.640>

- Tiwari, S., Pandey, P., & Gupta, T. C. (2024). Digital transformation in hospitality supply chains: Leveraging blockchain and IoT for transparency. In *AI, Blockchain, and Metaverse in Hospitality and Tourism Industry 4.0* (pp. 11–35). Chapman and Hall/CRC. <https://doi.org/10.1201/9781032706474-1>
- Wang, P. (2025). Microfoundations of ESG performance: Organizational behavior, incentive contracts, and the moderating role of the digital political economy. *Hong Kong Journal of Social Sciences*, 66, 1–20. <https://doi.org/10.55463/hkjss.issn.1021-3619.66.1>

Contabilidad y gobernanza en acuerdos de cooperación: Desafíos del control en contextos de cooperación bilaterales y extra – regionales

*Accountability and governance in cooperation agreements: Challenges of oversight in
bilateral and extra-regional cooperation contexts*

Ariza S., Rosa E.

Recibido: 17-08-25 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 09-02-26

Ariza S., Rosa E.
Ministerio del Poder Popular para Relaciones
Exteriores, Viceministerio para Asia, Medio Oriente
y Oceanía. Especialista en Gestión del Presupuesto
Público de la Escuela Nacional de Administración y
Hacienda Pública. Caracas, Venezuela.
Correo electrónico: rosarizaseducacion@gmail.com
Orcid ID: 0009-0009-8303-5500

En la actualidad, la globalización y las tecnologías de la información han entrelazado economías que van de la mano con la cooperación y las relaciones internacionales, en este intercambio de economías se da origen a las llamadas normas internacionales de contabilidad y a las normas de información financiera, influenciado de manera profunda en la labor o la actuación del contador público, obligándolo a una transformación significativa de manera profesional adaptándose a los cambios presentes en esta nueva era. En el pasado el contador, se centraba en los aspectos financieros y comerciales de una entidad, con el pasar del tiempo se ha visto obligado a evolucionar hasta convertirse en un asesor estratégico, impulsado por la adopción de las nuevas tecnologías, la automatización y digitalización de la información. En consecuencia, la profesión no solo se modernizó, sino que también se expandió, integrándose como una pieza clave en la estrategia y sostenibilidad de cualquier organización en un entorno globalizado.

Palabras clave: Contador, actuación, cooperación, acuerdos, internacional, relaciones, normas, información, financiera, asesor, estratégico, organizaciones, globalizado, tecnologías.

RESUMEN

Today, globalization and information technologies have intertwined economies that go hand in hand with cooperation and international relations. Within this exchange of economies, the so-called International Accounting Standards and Financial Reporting Standards have emerged, profoundly influencing the work and performance of the public accountant and forcing a significant professional transformation in order to adapt to the changes of this new era. In the past, the accountant focused mainly on the financial and commercial aspects of an entity; over time, however, the profession has been compelled to evolve into that of a strategic advisor, driven by the adoption of new technologies, as well as the automation and digitalization of information. As a result, the profession has not only been modernized, but has also expanded, becoming a key component in the strategy and sustainability of any organization operating in a globalized environment. This transformation strengthens accountability, governance, transparency, and control mechanisms within cooperation agreements across bilateral and extra-regional institutional frameworks contexts.

Keywords: Accountant, performance, cooperation, agreements, international, relations, standards, information, financial, advisor, strategic, organizations, globalized, technologies.

ABSTRACT

1. Introducción

Nos encontramos en la actualidad en un mundo cada vez más interconectado y transformado profundamente por la llamada globalización y los avances tecnológicos, la cooperación y las relaciones internacionales entre diferentes países se ha convertido en algo fundamental, exigiendo a todos adaptarnos y evolucionar, en especial los diferentes profesionales. En este contexto el contador publico se ha tenido que reinventar convirtiéndose en un asesor integral, para responder a las nuevas exigencias del mercado.

El contador publico ha tenido que convertirse en un estratega capaz de comprender diferentes modelos de negocios complejos, gestionar riesgos y planificar el futuro de las empresas. Ha sido importante poder manejar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas de Información Financiera (NIIF). Reconociendo que estas normas no solo establecen un lenguaje común para la información financiera a nivel global, sino que también, permite ofrecer un análisis coherente y aplicable a cualquier parte del mundo, alejando las barreras que existieron en la presentación de los datos financieros y económicos.

2. El contador público y su actuación en los acuerdos de cooperación internacional

En este mundo globalizado la cooperación forma parte activa en las relaciones de las diferentes organizaciones, como también en las relaciones entre los diferentes países. Entendiendo que la cooperación internacional la podemos relacionar al trabajo conjunto entre países, gobiernos, organizaciones internacionales, Organizaciones No Gubernamentales (ONGs) y otros actores, consistiendo en la acción coordinada de múltiples actores para lograr objetivos, identificando los desafíos que trascienden las fronteras nacionales y que requieran acciones colectivas.

Se podría decir también, que los objetivos de la cooperación internacional consisten en abordar problemas y desafíos comunes, promover el desarrollo sostenible, fomentar la paz y la seguridad y mejorar las condiciones de vida en todo el mundo. La cooperación internacional resulta esencial para enfrentar desafíos globales como lo son: la pobreza, la educación, la seguridad alimentaria, el cambio climático y el medio ambiente, conflictos armados, derechos humanos, crisis de salud entre otros.

Se observa cómo ha evolucionado la disciplina de las relaciones internacionales, directamente proporcional con los procesos de cambio de la realidad mundial, reflejando transformaciones cada vez más marcadas en el ambiente internacional y la necesidad de interpretarlas con el propósito de solucionar de la mejor manera los problemas mundiales.

En cuanto a las teorías de cooperación internacional, tanto la tradición realista como la idealista, tienen sus raíces intelectuales en la vieja filosofía política de occidente. La génesis de las relaciones internacionales se encuentra en la antigüedad, pero es hasta principios del siglo XX, con la Primera Guerra Mundial, obtiene el rigor científico de una disciplina.

La teoría del realismo, apoyada por los filósofos y pensadores de la edad moderna europea, Nicolás Maquiavelo, Thomas Hobbes, Hegel, Max Weber entre otros, se caracteriza por la constante de la competencia por el poder y el dominio de un Estado sobre otro, la economía y la política están en lucha por el poder, subordinando la primera a la segunda en la medida en que los intereses políticos de poder de las naciones conllevan una lucha económica por la existencia.

La teoría del idealismo, tiene su origen en la vieja filosofía política y en los textos de autores antiguos, como Aristóteles, quien ve el mundo de las ideas

y virtudes, a través de las cuales los hombres actúan con ética, tanto el saber cómo la libertad, para los idealistas el principal objetivo será la persecución de la paz, rechazando desde sus orígenes la idea de los conflictos.

La teoría del Marxismo, no acepta el modelo estatocéntrico de la política mundial, diseña su propia metodología: el materialismo histórico, utilizando la dialéctica como una forma lógica e instrumento crucial en el análisis de la sociedad. Siendo en este sentido, la clase social y no el Estado el actor clave de las relaciones internacionales.

3. El rol del contador público

Se han experimentado importantes avances en materia de las tecnologías de la información a nivel mundial, lo que ha obligado al colectivo en general y sobre todo a los profesionales de diferentes áreas a convivir y actualizarse en las llamadas nuevas tecnologías. Un ejemplo actual es el de los adultos mayores que aprenden a usar dispositivos como el celular por primera vez, no podemos dejar de mencionar la inteligencia artificial, que ofrece una amplia gama de funcionalidades. Hoy en día, podemos usarla para controlar dispositivos del hogar como el televisor o el aire acondicionado, abrir portones eléctricos y programar recordatorios para citas y reuniones.

Por supuesto, este escenario no es diferente al contador público, que ha tenido que actualizarse en el manejo de las nuevas tecnologías avanzadas así, como en el manejo de la automatización y la digitalización de la información en el mundo de las entidades de negocios que le permite ejercer de manera eficiente su trabajo, brindando información útil para la toma de decisiones. Desarrollando habilidades de gestión empresarial capacitándolo en comprender el modelo de negocio de cualquier organización, teniendo una visión que va mas allá de los aspectos comerciales y financieros de una empresa. Pudiendo asesorar no solo en cuestiones contables y financieras, sino también en aspectos estratégicos como, la planificación empresarial, la evaluación de riesgos y el control de gestión. Así, como también la capacidad efectiva de comunicarse con actores del entorno explicando conceptos financieros y contables de manera clara y entendible a los clientes y demás profesionales de las diversas áreas de una organización.

4. Potenciando su rol de asesor estratégico en la organización

El papel que puede jugar la actuación de un contador público en una organización no puede ser subestimada o menospreciada, el dar a conocer información financiera y contable es fundamental para el éxito de una entidad u organización. La productividad, la rentabilidad y el crecimiento puede aumentar cuando se toman decisiones informadas y estratégicas.

Por supuesto, que la ética profesional de un contador público, es fundamental en entornos complejos y en la cooperación internacional, su valor va más allá del hecho de aplicar normas contables, involucrando la confianza pública y la integridad en la información financiera, representa un pilar fundamental para la confianza en la información financiera y para el buen funcionamiento de la economía tanto a nivel local como a nivel internacional. El contador público debe garantizar la integridad y la transparencia contribuyendo a un entorno económico justo y equitativo.

La cooperación internacional tiene la capacidad de adaptarse a diferentes marcos normativos, como lo son las leyes y regulaciones contables y fiscales de los países con los que se pueda interactuar, así como también manejar e identificar y gestionar los riesgos asociados con la cooperación internacional, como el riesgo cambiario, el riesgo país y el riesgo de fraude, entre otros. La comunicación debe ser efectiva, con personas de diferentes culturas y países, utilizando un lenguaje común y evitando malentendidos.

El contador público debe promover la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión de los recursos públicos y privados. Así, como también trabajar en colaboración con otros profesionales de diferentes países, compartiendo conocimientos y experiencias para lograr objetivos comunes.

Como se mencionó anteriormente, la globalización ha influido en la mayoría de los países a nivel mundial, por lo que ha surgido la necesidad de establecer algunos parámetros que sean comunes a todos al momento de elaborar los estados financieros y abandonar el tener que adaptar estos estados financieros a las normas de los diferentes países con los que se intercambia y se comercia.

Surgen entonces las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que algunos de los principales países del mundo pretender establecer y así, elaborar los estados financieros utilizando los mismos criterios contables en todos ellos.

En el año de 1973, nace el International Accounting Standards Board (IASB) con el nombre de International Accounting Standards Committee (IASC), por un acuerdo establecido entre institutos profesionales de Alemania, Francia, Australia, Canada, Holanda, Irlanda, Japón, Mexico, Reino Unido y los Estados Unidos de América. Entre los años de 1983-2001, los miembros fueron los institutos que agrupan a la profesión contable del mundo, que también eran miembros del International Federation of Accountants (IFAC). En el año 2001, el IASB dispuso adoptar las normas emitidas por el IASC (NIC), hasta que las mismas se modifiquen o se reformulen. A partir de ese momento, las nuevas normas siguieron la nomenclatura de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que son un conjunto de normas de alta calidad que establecen un lenguaje global y común facilitando el reconocimiento, medición y revelación de la información financiera para uso general de entidades localizadas en diferentes países. En estos últimos años ha habido un acercamiento entre los dos grandes emisores de normas de contabilidad a nivel internacional el IASB y la Financial Accounting Standards Board (FASB), motivado a la necesidad de conseguir que las NIC-NIIF sean aceptadas en los mercados de valores estadounidenses. Las FASB han considerado conveniente revisar su extenso cuerpo de normas de contabilidad y facilitar la comparabilidad de la información financiera de las entidades que cotizan en el mercado de valores debido a que la Securities and Exchange Commission (SEC), ha aceptado las normas del IASB.

Ambos organismos se comprometieron realizar los máximos esfuerzos con el fin de hacer que sus normas de contabilidad vigentes resulten compatibles tan pronto como sea posible, así como coordinar sus programas de trabajo para el futuro garantizando que la compatibilidad de las normas se mantenga en el tiempo.

Dentro de los avances en el progreso, China, el país más poblado de la tierra y uno de los países considerado potencia tecnológica y económica, se une a países como México, EE.UU., Japón, Singapur, entre muchos otros, que están comprometidos con la convergencia de las NIC-NIIF. El 15 de febrero de 2006, China anunció la emisión de 39 normas de contabilidad para las empresas y 48 normas de auditoría para los contadores públicos certificados con el propósito de impulsar la convergencia entre las normas chinas y las NIC-NIIF, el presidente del IASB, manifestó que era un paso importante para el desarrollo de la economía de China y para su posicionamiento en los mercados internacionales.

Considerando el proceso de aplicación de las NIC-NIIF a nivel mundial, donde se requiere una mentalidad con un enfoque universal, abierto y plural, logrando elegir el mejor camino entre las opiniones o ideas de dos o más emisores de normas de contabilidad. Dentro de los organismos armonizadores de las normas de contabilidad a nivel mundial se encuentra la siguiente clasificación:

1. De carácter público, los intentos de armonización provienen de la Organización de Naciones Unidas (ONU), y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).
2. De carácter profesional, tanto la armonización como la revisión de la información financiera, han sido desarrollados por dos organizaciones que agrupan a profesionales de distintos países como son la IFAC y el IASB.

5. Conclusiones

La actuación del contador público, en el ámbito de la cooperación internacional, bien sea pública o privada, forma parte importante siendo fundamental y permitiendo actuar más allá de las tareas contables tradicionales, desempeñando su papel de asesor estratégico cuyo conocimiento especializado y visión integral son clave, asegurando el cumplimiento de las normativas vigentes y la integridad en la gestión financiera, de igual forma en la optimización de los recursos.

Su actuación en la preparación y análisis de los estados financieros de acuerdo los estándares vigentes, a saber, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas de Información Financiera (NIIF), el manejo de la correcta gestión en los sistemas de información y el cumplimiento de obligaciones fiscales nacionales o internacionales, evitando sanciones y temas legales que podrían comprometer la continuidad de los proyectos, asegurando la transparencia, la fiabilidad y la eficiencia de la información. Lo posiciona como un asesor estratégico capaz de comprender los modelos de negocios, la planificación empresarial y la evaluación de riesgos, actuando como un puente de comunicación, traduciendo cifras complejas en información clara y concisa que permita a los diferentes actores la toma de decisiones para el éxito esperado o para minimizar el impacto negativo si llegase a existir, así como la rendición de cuentas.

6. Referencias

- Agudelo J. (2015). *Actores de Cooperación Internacional para el Desarrollo*. (Documento en línea). Obtenido de: https://www.ongawa.org/wp-content/uploads/2015/07/Actores-CID-Actual_Jairo-Agudelo.pdf
- Castro J. (2021). *Cooperación Internacional*. UCI -Campus virtual (Documento en línea). Disponible en: https://www.ucipfg.com/Repositorio/MGTS/MGTS15/MGTSV15-09/Unidad_academica/5/1_IntroCooperaci%C3%B3nInternacional.pdf
- Jiménez, C. (2003). Las teorías de la cooperación internacional dentro de las relaciones internacionales. *Polis: Investigación y Análisis Sociopolítico y Psicosocial*. (Documento en línea). Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Iztapalapa – Distrito Federal México Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/726/72620305.pdf>
- Llauce, Y. (2023). *La evolución del perfil del contador*. Universidad de Piura - Perú. Recuperado de: <https://www.udep.edu.pe/hoy/2023/05/la-evolucion-del-perfil-del-contador/>

Desequilibrios y consensos, entre los componentes del mundo de la práctica profesional y el de la academia o investigación

Imbalances and consensus between the components of the world of professional practice and that of academia or research

Durán C., Luz E.

Recibido: 24-08-25 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 16-02-26

Durán C., Luz E.
PhD en Ciencias Contables. Universidad de los Andes, Venezuela.
M.Sc. en Prácticas Pedagógicas. Universidad Francisco de Paula Santander, Colombia.
Especialista en Revisoría Fiscal. Universidad Libre, Colombia.
Especialista en Administración y Docencia Universitaria. Universidad de Santander, Colombia.
Docente de Pregrado. Universidad Libre, Colombia.
Docente en Postgrado. Universidad de Los Andes, Venezuela.
Correo electrónico: luz.e.duranc@unilibre.edu.co
Orcid ID: 0009-0008-9454-0601

Actores importantes de la disciplina contable, como los investigadores y los practicantes, pueden categorizarse como mundos, desde la perspectiva de Laughlin (2011) debido a que a pesar de pertenecer al mismo campo disciplinario se comportan como mundos separados, en razón de que sus esquemas interpretativos, arquetipos y sistemas son diferenciados. En esta diferenciación, se ha ido produciendo un efecto de colonización del mundo de los emisores hacia los otros mundos, lo que incide en un uso del lenguaje normativo que, influye en la comunicación. Una alternativa de evolución es cambiar los esquemas interpretativos, por lo que este artículo tiene como intención mostrar las diferencias y los consensos a los que pueden llegar académicos y practicantes dentro del mundo contable y, representa una parte de la tesis doctoral cuya intencionalidad mayor fue *fundamentar estrategias de cambio en los esquemas interpretativos del mundo contable de la investigación y el mundo contable de la práctica que permitan trascender al estadium de evolución de la disciplina contable, a partir del middle-range*. Se apoya en Habermas (1992), quien refiere las interacciones a partir de teoremas críticos, para dilucidar posibles estrategias que motiven cambios. Metodológicamente, se basa en el enfoque de rango medio de *Middle-Range*, el cual implica un enfoque discursivo que analiza teoremas críticos, para llegar a consensos y con ellos lograr la selección de estrategias con respecto a los cambios previstos.

Palabras clave: Contabilidad, esquemas interpretativos, *Middle-Range*.

RESUMEN

Important actors in the accounting discipline, such as researchers and practitioners, can be categorized as distinct worlds from Laughlin's (2011) perspective, because although they belong to the same field, they behave as separate spheres with different interpretative schemes and systems. Within this differentiation, a process of colonization from the world of standard setters toward other worlds has emerged, promoting normative language that influences communication. One path for evolution is the transformation of interpretative schemes; therefore, this article seeks to identify differences and possible consensus between academics and practitioners within the accounting world. The study forms part of a doctoral dissertation whose main purpose was to support strategies for change in the interpretative schemes of accounting research and practice, enabling the discipline to advance toward a higher stage of evolution from a middle range perspective. It draws on Habermas (1992), who explains social interactions through critical theorems to clarify strategies that may motivate change. Methodologically, the research adopts a middle range approach based on discursive analysis to reach consensus and select strategies for the proposed changes.

Keywords: Accounting, interpretative schemes, middle range.

ABSTRACT

1. Introducción

En el interior de una disciplina, se lleva a cabo una interesante dinámica social, la cual tiene su base en el comportamiento de los diversos participantes que la conforman, esta dinámica puede ser el origen, en algunos momentos, de contradicciones frente a cambios que se suscitan en el entorno, los cuales producen ciertos desequilibrios y tensiones que, Habermas (1992) denominó *perturbaciones*. Esta situación, de desequilibrio y contrastes parece estar produciendo en el mundo contable, en el que las percepciones, interpretaciones y juicios que establecen los diferentes actores inciden en tres grandes campos: la investigación, la política y la práctica contable. El objetivo final de esta disciplina debe ser responder de una manera integral a las necesidades de la sociedad.

La dinámica social que se produce al interior de una disciplina, desde el comportamiento de sus participantes, puede ser explicada haciendo una comparación con el mundo de la vida, los sistemas y los medios de dirección propuestos por Habermas (1999). Así para el autor, "al actuar comunicativamente, los participantes se entienden siempre en el horizonte del mundo de la vida" (Ob. cit, p. 104). Al conceptualizarlo se expresa que:

El mundo de la vida, en tanto trasfondo, es la fuente de donde se obtienen las definiciones de las situaciones que los implicados suponen

aprobemáticas. En sus operaciones interpretativas los miembros de una comunidad de comunicación deslindan el mundo objetivo, y el mundo social que intersubjetivamente comparten, frente a los mundos subjetivos de cada uno, y frente a los colectivos de los otros. (Habermas, 1999, p. 104)

Existe un “lugar” formado por los consensos mínimos, los cuales permiten interpretar las situaciones que, en principio, no causan problemas; sin embargo, el propio autor reconoce que existen perturbaciones cuando el sistema (organización), deba hacer frente a situaciones que requieren llegar a consensos. En este sentido, el mundo de la vida representa ese cúmulo de conocimientos previos, a partir de los cuales se adoptan posturas acerca de la validez de los argumentos; por lo que en la medida que el conocimiento sometido a interpretaciones, se aleje de explicaciones míticas, en esa medida se someterá a discusiones y posturas de interpretación sobre sus pretensiones de validez, el discurso de las disciplinas por su naturaleza, estará sometido a constantes interpretaciones y requerirá consensos.

En el transcurso del tiempo, en el mundo contable, la vida social ha estado cargada de reglas, normas y arreglos a fines sobre valores de competencia, entre los que destacan el dinero y el poder, que pareciera se imponen a los otros elementos de la sociedad. Habermas (1999), denomina a este proceso Colonización.

En este proceso de Colonización, resulta interesante ver como la organización internamente mantiene su equilibrio y coherencia, aunque pueden presentarse desacuerdos o conflictos, éstos son manejables alrededor de lo que Laughlin (1991) denomina una “inercia” de la perspectiva dominante, que se convierte en norma; es decir, el conflicto se resuelve en función de la visión dominante y la organización vuelve a su estado de inercia; realmente no hay cambios, aunque existan voces en contrario.

Cuando los que no estén de acuerdo deciden cambiar, cambian sus características inertes acerca del mundo, en este contexto, las perturbaciones pueden ser una sacudida incontrolable que conducen a cambios en el dominante de una organización, pero su intención siempre será volver a otro estado de equilibrio. (Laughlin, 1991, p. 213)

Broadbent y Laughlin (2013) plantean que la “evolución” de las sociedades se da por el cambio en el discurso de sus actores; este cambio marca y da forma al mundo social y al subjetivo que hacen parte de la organización. Esto se puede observar en el mundo contable debido a múltiples controversias que se presentan entre lo que se regula o normaliza, lo que se está investigando en el interior de las universidades y lo que en la práctica llevan a cabo los contadores públicos en su diario ejercicio.

Laughlin (1987) expresa que, en las organizaciones confluyen los esquemas interpretativos de los sujetos (sus creencias, valores, principios), los arquetipos de diseño (modelados de conducta, que se desprenden de los esquemas interpretativos) y los sistemas, como los medios tangibles para comprender el desenvolvimiento organizacional. Los cambios pueden ser morfostáticos (realmente se trata de readaptaciones) o morfogenéticos que son los que conducen a un estadium de evolución, éstos últimos se obtienen si se modifican los esquemas interpretativos.

Ahora bien, en la contabilidad conviven: Emisores y reguladores, investigadores y practicantes, pero, observa Laughlin (1985) y Broadbent y Laughlin (2013) que, el mundo de la vida contable ha sido colonizado por el mundo de la política (en el que incluye a emisores y reguladores), y en este proceso los investigadores y los practicantes pareciera tienen la menor comunicación.

En este *mundo de la vida contable*, Laughlin (2011, p. 21) expresa que “los tres elementos de la contabilidad -la investigación, la política y la práctica- realmente tienen que trabajar juntos, pero esto no significa que se 'diluyan' sus contribuciones o se conduzcan por uno solo de los elementos”; es decir tienen un conjunto de elementos que les caracteriza como profesión contable y, a la vez, los une en un saber compartido que es la contabilidad. Estos elementos, mundos u organizaciones de la profesión contable (en relación con la propuesta de Habermas, 1999) poseen unas características particulares y que en el contexto de esta investigación y, en consonancia con lo postulado por Laughlin (2011) se reconocerán como:

Mundo de la práctica profesional (mundo 1): A semejanza del mundo de las vivencias de Habermas (1999), el mundo de las prácticas contables asocia al ejercicio profesional del contador público, cimentado en las regulaciones y normativas que emiten los entes propios a la profesión, por ejemplo, el Consejo Normativo Internacional de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés), o los organismos de los países, como la Comisión Nacional de Valores.

Mundo de la investigación (mundo 2): Representado por los conocimientos que se generan en la profesión desde la academia. En este mundo conviven los investigadores académicos, que se ocupan, generalmente, de los enunciados conceptuales, sus refutaciones, y de investigaciones acerca de los aspectos que llaman la atención de la realidad. Independientemente, de las metodologías, el conocimiento resulta epistemológicamente objetivo, y desde esta perspectiva, Habermas (1999) lo describe como un mundo objetivo.

El artículo por tanto se centrará en las perturbaciones resultantes de los *desequilibrios*, y la posibilidad de consensos, entre los componentes del mundo de la práctica profesional y el de la academia o investigación.

2. Tensiones entre los mundos contables

Existen tensiones entre los elementos del mundo de la vida, y se relacionan con los *desequilibrios*, que permiten que un elemento se imponga sobre el otro. Habermas (1999) expresa que los mundos se conectan a través de los sistemas culturales de acción, que para el autor

Se sitúan entre las esferas culturales de valor a las que inmediatamente hacen referencia y aquellos sistemas sociales de acción que, como la economía y el Estado, cristalizan en torno a determinados valores materiales como son la riqueza, el poder, la salud, etc. Sólo con la institucionalización de las distintas materias de valor entran en juego relaciones de competencia entre orientaciones de acción en última instancia irracionales. Por el contrario, los procesos de racionalización que parten de los tres complejos universales de racionalidad significan una materialización de distintas estructuras cognitivas que en todo caso plantean el problema de dónde colocar en la práctica comunicativa cotidiana los puntos de conexión entre ellas, para que los individuos, en sus orientaciones de acción, puedan pasar de un complejo de racionalidad a otro. (Ob. cit, p. 325)

Ahora bien, cada *mundo* puede entenderse como organizaciones que según Laughlin (1991, p. 211) resultan en “una amalgama de “esquemas interpretativos”, “arquetipos de diseño” y “subsistemas””. Es decir, en cada *mundo de la vida*, conviven distintas organizaciones, con diferentes propósitos,

que se interconectan a través del discurso. Constituyendo lo que los teóricos llaman elementos tangibles e intangibles.

Los elementos tangibles, el autor los denominó subsistemas, conformado por la constitución física de las organizaciones: como su ubicación, los cargos, o los equipos y propiedades que se le asignan, entre otros. En los elementos intangibles, Laughlin (1991) considera que el arquetipo de diseño se refiere a los procesos de gestión que generan coherencia y un patrón de respuesta organizacional, en relación con los valores y creencias.

Los esquemas interpretativos, se refieren a los valores y creencias de los participantes de la organización, y para Bartunek (1984, p. 355) “funcionan como supuestos fundamentales compartidos (aunque a menudo implícitos) acerca de por qué los eventos suceden como lo hacen y cómo la gente debe actuar en diferentes situaciones”. Ambos elementos intangibles resultan difíciles de acuerdos intersubjetivos, entre otras cosas porque son creados, replicados y sostenidos por los anteriores miembros de la organización (tradicción) a los actuales y a futuros participantes de la misma.

Broadbent y Laughlin (2013) afirman que la contabilidad se encuentra en la etapa de colonización, y esto es así porque ha prevalecido siempre lo normativo y lo regulado del conocimiento, por sobre el mundo de la investigación o el de la práctica. Tales regulaciones y normativas, son formales y objetivas, pues se formulan bajo un discurso escrito, con el objetivo de guiar los mecanismos de dirección financiera, así como las acciones que deben estar presentes en el desempeño de las organizaciones.

3. Síntomas de la colonización

Un listado preliminar de los síntomas de la colonización interna del mundo de la vida contable, por parte del mundo de la política (de las normas y la regulación), se presenta a continuación:

Un grupo dominante tiene la potestad de regulación contable internacional, en el ámbito global. En este sentido, la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) fue creada con el objetivo de servir al interés público, y de fortalecer al profesional contable en el mundo; ayudando de esta forma al crecimiento económico, estableciendo en los distintos países normas profesionales de una calidad alta, y fomentando el cumplimiento. La visión de la IFAC (2017) es promover que la profesión contable se reconozca internacionalmente y sea reconocida como un líder para el desarrollo de los

mercados financieros, las empresas y las economías, concentrada en la función de auditoría.

Una profesión altamente normatizada: El proceso regulatorio internacional en contabilidad abarca todas las instancias del ejercicio profesional, contándose con Normas Internacionales de Información Financiera, que regulan la preparación y presentación de la información financiera de las entidades (con normas para entidades públicas y privadas); Manual de Normas de Auditoría y Aseguramiento de la Información; Manual para las Normas de Educación; Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitidas por diversos consejos normativos, dependientes de la IFAC. Así mismo, en cada país existen leyes que legitiman estas normas o similares o incorporan otras leyes que regulan la actuación del contador público, pero que también modifican su discurso.

La prevalencia de la auto-regulación profesional: El mundo político contable reconoce la autorregulación, y la justifica en que “cada profesión se define por el conocimiento, las habilidades, las actitudes y la ética de la profesión. La regulación de una profesión es una respuesta específica a la necesidad de ciertas normas que deben cumplirse por los miembros de dicha profesión” (IFAC, 2011, p. 1). Pareciera lógico tal afirmación, sin embargo, el peso de la regulación propia en contabilidad es muy importante, y así expresan que:

La regulación de la profesión contable generalmente cubre los siguientes aspectos: los requisitos de entrada y de licencia, incluyendo requisitos de desarrollo profesional y de educación en curso; seguimiento del comportamiento y el rendimiento de los contadores profesionales; las normas, incluidas las normas éticas, que los contadores profesionales deben cumplir; y sistemas y procedimientos disciplinarios para aquellos que no cumplen con los requisitos. Se trata de una gama de diferentes prácticas regulatorias, incluyendo: los controles de calidad de los contadores profesionales individuales; la ejecución de normas éticas y profesionales de las organizaciones profesionales de contabilidad y / o los organismos reguladores; cumplimiento de obligaciones de la adhesión de la IFAC por organizaciones profesionales de contabilidad; y la supervisión pública por el regulador externo cuerpos. (IFAC, 2011, p. 3)

El sistema económico imperante afecta el propósito de la contabilidad: La profesión ha devenido en una profesión al servicio de los intereses de los mercados de capitales. La IFAC declara que su misión “es servir al interés público, al continuar fortaleciendo la profesión de la contabilidad a nivel mundial y contribuir al desarrollo de fuertes economías internacional” (IFAC, 2016, p. 9). De esta forma, la profesión contable, en el contexto regulatorio internacional, se aleja de su principio, de una contabilidad al servicio de la sociedad en general, para abocarse a las economías internacionales, que requieren de “normas reconocidas internacionalmente como medio de asegurar la credibilidad de la información de la que dependen inversionistas y partes interesadas” (IFAC, 2016, p. 9).

El sistema capitalista introduce la competencia por dinero y el prestigio en detrimento de otros valores profesionales: La profesión de la contaduría pública se supone actúa en beneficio y protección del interés público, utilizando el marco regulatorio profesional, para mejorar la preparación y presentación de la información financiera (caso de contabilidad) e incrementar la confianza de dicha información (caso de aseguramiento de la información). Sin embargo, la reputación, la imagen y el aspecto financiero de la profesión (honorarios), pueden afectar su actuar.

La minimización del mundo investigativo: Para Laughlin (2011) “hay una tendencia a ser mínimamente dócil y hasta deliberadamente no dócil en relación con los requisitos de los organismos reguladores”. Aunque, indudablemente, existe un componente ético en las decisiones de no acatar los requisitos de los organismos reguladores, lo pertinente es destacar que, a pesar de que el mundo político pareciera que domina la práctica, eso no significa que existe una comunicación entre estos elementos profesionales ni que exista “un reconocimiento mutuo, confianza y respeto a los roles de cada uno” (p. 22-23).

En este contexto, el mismo Laughlin (2011) propone una alternativa para minimizar las brechas entre los “mundos” contables como producto de la escasa y defectuosa comunicación, parte del reconocimiento y respeto mutuo de cada elemento; para el que se requiere, “de un acuerdo institucional sobre el papel, la responsabilidad y los extremos de responsabilidad, y la interrelación entre cada uno de los tres elementos que componen la profesión”, (p. 26), y en este punto la formación de los contadores juega un papel importante.

De esta forma, y a manera de ejemplo de las diferencias entre intereses de los mundos contables, Tucker y Parker (2014) precisan que en el caso concreto de la contabilidad de gestión, la investigación ha sido objeto de críticas por parte de

la comunidad académica y de los practicantes, pues los procesos investigativos desarrollados desde la academia, con frecuencia se han centrado en el abordaje de objetos de estudio y fenómenos, que no se corresponden con los intereses, necesidades y problemas enfrentados por los profesionales en la práctica profesional, aportando en consecuencia, muy poco para el mejoramiento del ejercicio de la contabilidad en el mundo real.

En el ámbito investigativo, los estudios de los organismos reguladores sobre la pertinencia de las normas resultan más útiles que los realizados en las universidades. Sin embargo, la emisión de regulaciones sin un sólido fundamento conceptual genera vacíos, inconsistencias y contradicciones en su aplicación.

Esto produce un ciclo continuo de ajustes normativos que, al intentar corregir problemas puntuales, generan nuevos conflictos (Viloria, 2013).

La percepción de subordinación del mundo de la práctica: Pareciera, entonces que el *mundo de la vida contable* está colonizado por el mundo de la política, orientada fundamentalmente por el discurso regulativo de carácter vinculante, emitido desde el campo político, reconocido por los sujetos a los que se destinan las normas y regulaciones y que incide en el mundo de la investigación y en el mundo de las prácticas.

Distinta situación es la del *mundo contable de la investigación*, aunque permeado y minimizado por el mundo político, pareciera no ha sufrido cambios en los arquetipos de diseño, en los subsistemas, ni en su sistema de creencias. La universidad realiza investigación desde el escenario de las normas, de los elementos éticos, se basa en los códigos de ética, las funciones que debe tener un contador, hay investigaciones en el área de auditoría, así mismo se realizan estudios de casos para el análisis de situaciones organizacionales específicas, sin embargo la mayoría de las veces sus resultados se dejan en la universidad como un activo de ésta, no impactando al entorno en el que fueron hechas o para el propósito que se diseñaron.

Este proceso colonizador ha provocado brechas entre la investigación y la práctica profesional, manifestada en una ruptura de la comunicación. Así, el *mundo de la vida contable* presenta un comportamiento distinto al de otras disciplinas, en cuanto al funcionamiento de la teoría y la práctica, en vista que el mundo de la vida de cada uno de estos componentes, se configura por arquetipos fundamentados en esquemas interpretativos, que no convergen en su retroalimentación de la teoría y la práctica en la profesión contable.

Por tanto, en la contabilidad tienen un papel clave los arquetipos de diseño legitimados a partir de la interacción, negociación y diálogo entre los actores que participan en cada uno de los tres mundos que conforman la profesión, los cuales con frecuencia funcionan manera desarticulada, sin ningún grado de comunicación (relaciones entre la investigación y la práctica, así como de la investigación con la política); o con muy bajos niveles de articulación (relaciones entre la política y la práctica).

4. Teoremas

Todo lo anterior hace que en este artículo se expongan los resultados obtenidos de la confrontación de 4 teoremas entre los investigadores y los contadores de firmas de contabilidad como representantes del mundo de la práctica, los teoremas surgidos de la teoría fueron:

Teorema Crítico 1

Los esquemas interpretativos del mundo de la práctica y la investigación contable configuran un arquetipo de diseño centrado en sí mismo que condiciona su acción comunicativa.

Teorema Crítico 2

Los esquemas interpretativos de los académicos y practicantes resaltan los puntos de desacuerdos entre los mismos.

Teorema Crítico 3

Los esquemas interpretativos de los académicos y practicantes alcanzan puntos de acuerdo a partir de la norma contable.

Teorema Crítico 4

Los esquemas interpretativos de los académicos e investigadores contables pueden modificarse a través de consensos.

5. Metodología

El artículo *desequilibrios, entre los componentes del mundo de la práctica profesional y el de la academia*, como parte de la tesis doctoral titulada *Estrategias de cambio en los esquemas interpretativos del mundo contable de la investigación y de la práctica, a partir del middle-range*, se enmarca en un enfoque epistémico interpretativo crítico, en este enfoque las acciones del investigador van más allá de lo que pueden ser los aspectos relacionados con la selección y cuantificación de variables, por tanto de lo que puede ser el establecimiento de patrones de regularidad, es por ello que se ubica más en la interpretación y crítica del fenómeno, sustentado en la relación bidireccional entre el objeto de estudio y el sujeto que investiga.

La investigación se fundamenta en las bases del pensamiento de *Middle-Range*, desarrollado ampliamente en el campo de la disciplina contable por Laughlin (1995). Este enfoque considera los lineamientos de otras corrientes del pensamiento como la positivista, la interpretativa y la crítica, en cuanto a los componentes teóricos y metodológicos de la investigación, pero se diferencia claramente de la corriente positivista en el énfasis que le da a la construcción de la realidad separándola del enfoque más práctico del funcionalismo, aquí en el método de *Middle-Range* en lo referente a la perspectiva seguida por el investigador para la construcción de teorías, se trata de eliminar el subjetivismo dado por la postura personal para dar mayores implicaciones en la promoción del cambio social.

El *Middle-Range* se contextualiza en un punto medio o de equilibrio entre las dimensiones teórica, metodológica, y las opciones de cambio propuestas en la investigación, pues concretamente desde los distintos enfoques la “teoría” implica tomar decisión sobre la naturaleza ontológica del fenómeno investigado, así como sobre las bases epistemológicas que sustentan la construcción del conocimiento. Los aspectos ontológicos y epistemológicos, inciden en la metodología construida por el investigador para el abordaje del fenómeno en cuestión; mientras que las opciones de cambio, se formulan en función de la posición que asume el investigador en torno a si el proceso investigativo se orientará intencionalmente o no hacia la promoción de un cambio social (supuesto de sociedad) (Burrell y Morgan, 1979).

Broadbent y Laughlin (2013), agregan a los componentes teórico, metodológico y, a la dimensión del cambio, dos dimensiones relacionadas

directamente con la narrativa de los datos, así como con los métodos empleados para la recolección de los mismos.

6. Resultados

En este apartado se desarrollaran en primer lugar los teoremas críticos y explicaciones teóricas y en segundo lugar la evaluación crítica que realizaron los investigados (académicos y practicantes), con la finalidad de lograr consensos, los cuales se observaran a través de las categorías emergentes que se pueden obtener del discurso, tanto de los académicos como de los practicantes, en referencia a los arquetipos de diseño, esquemas interpretativos y a la posibilidad de consensos desde la perspectiva del *Middle Range Thinking*.

Cuadro 1

Síntesis de primer teorema, creencias generalizadas, categorías emergentes

Primer teorema	Creencias generalizadas de académicos	Creencias generalizadas de practicantes
<i>Los esquemas interpretativos del mundo de la práctica y la investigación contable configuran un arquetipo de diseño centrado en sí mismo que condiciona su acción comunicativa.</i>	La información muestra que, aunque algunos informantes trabajan en universidades centenarias y otros en instituciones nuevas, sus estructuras organizacionales son similares. Coinciden en aspectos como la organización de cargos, diferenciación salarial y la no obligatoriedad de investigar, salvo para quienes están en centros de investigación, sin recibir remuneración. En consecuencia, los beneficios se traducen más en salario emocional, destacando la importancia de las revistas académicas como reconocimiento al rol investigador.	Las firmas donde practican los estudiantes son pequeñas, con menos de 10 empleados, y las decisiones recaen en el gerente-propietario. Existen diferencias salariales según el cargo y la experiencia. No mantienen vínculos con las universidades, al considerar limitada la experiencia práctica de los académicos. Frente a problemas normativos, acuden directamente a expertos externos.

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

Cuadro 2

Categorías emergentes

- Académicos: Organización clásica de cargos, diferenciación de sueldos, no obligatoriedad de investigar, no remuneración adicional, beneficios dentro de salario emocional.
 - Practicantes: Firmas pequeñas, gerente es el dueño, decisiones verticales, diferenciación de sueldos, no contacto con universidades, no investigación.
-

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

6.1. Explicaciones teóricas

El mundo de la vida contable se ha subdividido en mundos independientes, como se argumentó en la sección anterior. Estos mundos se pueden entender como organizaciones que, aunque se basan en la misma disciplina tienen fines distintos y, sus procesos discursivos no alcanzan consensos, más allá de los establecidos por los medios de dirección, como lo son las leyes y normatividad que afectan la disciplina. Desde la posición de la teoría crítica, base de la tesis que da origen a este artículo, los procesos discursivos que tienden a los consensos son la base del cambio.

En lo que se refiere a arquetipos García (2012) expresa que:

El arquetipo se distingue por la marcada ancianidad de su conformación, por su enraizamiento en las profundidades del inconsciente humano, por su capacidad para arrastrar y condensar la experiencia colectiva y, en consecuencia, por su amplitud temporal y espacial de la que deriva la poderosa fuerza representativa de su sentido. (p. 127)

Esto puede verse claramente en estas creencias pues ambos actores se aferran a los modelos clásicos de arquetipos organizacionales de universidades por un lado y de firmas por el otro. Ahora bien, en la sociedad existen organizaciones que pueden concebirse como un espacio social, “pluridimensional de posiciones tal que toda posición actual puede ser definida en función de un sistema pluridimensional de coordenadas” (Bourdieu, 1990, p. 283), aclara que,

El conjunto de agentes que ocupan posiciones semejantes y que, situados en condiciones semejantes y sometidos a condicionamientos semejantes, tienen todas las probabilidades de tener disposiciones e

intereses semejantes y de producir, por lo tanto, prácticas y tomas de posición semejantes. (p. 284)

Los arquetipos señalan que es el diseño organizacional el que depende de los esquemas interpretativos subyacentes principalmente de los valores y las creencias de quienes forman a dichas organizaciones, es interesante señalar lo que expresa Mintzberg (1979) cuando destaca que un arquetipo tradicional se caracteriza por la toma de decisiones, el cambio lento, las estrategias formuladas en forma consensual, poca diferenciación vertical y horizontal, la coordinación y el control se producen a través de la estandarización de las habilidades y una fuerte cultura de clan. Se hace relevante entonces contrastar con las declaraciones de los investigadores llamados en esta investigación académicos y los practicantes, asumiendo estos actores como miembros de organizaciones modernas.

Así mismo se tiene a Laughlin (1999), quien expresa que los arquetipos se convierten en una especie de variable interviniente que permite expresar los esquemas interpretativos es decir las organizaciones en su estructura representan los esquemas mentales de sus actores lo que expresa, por tanto, la cultura de dicha organización.

Lo anterior está vinculado con lo que señala Greenwood y Hinings (1996) cuando expone que las organizaciones se estructuran a partir de un conjunto de arquetipos de diseño, los cuales se derivan intencionalmente de los esquemas interpretativos que prevalecen en la organización, significando esto que las universidades ya sean centenarias o nuevas se manejan con la misma estructura en sus procesos gerenciales básicos.

El cambio se entiende en la teoría del arquetipo como implicando procesos de «Desacoplamiento interpretativo y re-acoplamiento» Greenwood y Hinings (1988, p. 303) o, en otras palabras, una serie de movimientos dentro y entre arquetipos. Pero, esto es simplemente el mecanismo interno del cambio, que es activado por los cambios en el medio ambiente o en la constitución de los campos organizacionales. Por lo tanto, se hace hincapié en dos niveles de análisis: el campo del entorno organizacional y la organización en sí misma.

El entorno cambiante, tal como lo interpretan los actores y las ideas sobre la necesidad de cambio dan lugar a diferencias de opinión sobre las buenas prácticas y los procesos más generales de Institucionalización, según Oliver, (1992). Estos, a su vez, sirven para debilitar la legitimidad de los arquetipos existentes y crear oportunidades para nuevas ideas o esquemas interpretativos para emerger.

Lo arriba mencionado es interesante para poder develar a lo largo del artículo de este objetivo de la investigación, a través del discurso de ambos investigados que tan cercano se puede estar de cambiar esos arquetipos que parecen rígidos desde el punto de vista de las universidades y de las firmas contables. Estos procesos de formación de arquetipos se dice que implican una gama de actores colectivos. Sin embargo, en gran parte de este trabajo la tendencia es centrarse en la actividad de los propios grupos profesionales como los principales impulsores del cambio.

Cuadro 3 Síntesis de segundo teorema, creencias generalizadas, categorías emergentes

Segundo teorema	Creencias generalizadas de académicos	Creencias generalizadas de practicantes
<i>Los esquemas interpretativos de los académicos y practicantes resaltan los puntos de desacuerdos entre los mismos.</i>	Los arquetipos organizacionales en universidades se basan en valores de libertad, igualdad, equidad y justicia social. Docentes e investigadores los asumen, alineando su labor con las expectativas institucionales. Ello fortalece la identidad académica y genera pertenencia a una institución que los reconoce.	Los contadores públicos trabajan en firmas en busca de reconocimiento, calidad en el servicio y compartir conocimientos. Comparten valores como objetividad, integridad, compromiso, liderazgo y pasión, alineados con los de las firmas. Sus principales logros se relacionan con el aumento de clientes y la experiencia adquirida.

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

Cuadro 4 Categorías emergentes

- Académicos: Valores: Libertad, Igualdad, Equidad y Justicia social. Valores personales alineados con la organización. Pertenencia a una organización que los reconoce.
- Practicantes: Valores: Objetividad, Integridad, Compromiso, Liderazgo y Pasión. Valores personales alineados con la organización. Pertenencia a una organización que los reconoce.

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

6.2. Explicaciones teóricas

En este punto entra la interpretación de Greenwood y Hinings (1993) cuando señalan que el patrón de un diseño organizacional es una función del esquema interpretativo subyacente, es decir los valores y creencias se materializan en la estructura de la organización con la que se desarrolla coherencia arquetípica.

Hinings et al. (1999) plantean que la necesidad de legitimación también significa que los arquetipos tienden a emerger sólo como consecuencia de la interacción, la negociación y el diálogo entre actores claves dentro de un campo y esto no se da en estas firmas pues no parece haber dialogo ni negociación aun cuando pueda estar presente la necesidad de legitimarse.

Es también importante señalar los planteamientos de Morgan (1986) cuando indica que los arquetipos configuran lo que se ha llamado la “cultura organizacional”, y plantea que las organizaciones son mini-sociedades que tienen sus propios patrones o modelos de cultura y subcultura. Así, una organización puede verse a sí misma como un equipo o familia que cree en el trabajo en común. Pareciera que esta forma de ver el arquetipo puede ajustarse a la forma en que los practicantes exponen la misma.

Ahora bien, en cada mundo contable existen códigos de comportamiento, unos muy visibles, tal y como lo expresa Morgan (1996) porque tienen el poder de castigar, y otros no visibles que se desarrollan por la interacción de sus miembros, aún, cuando pertenezcan al mismo mundo. Así en el mundo de las organizaciones emisores, se sancionan comportamientos inadecuados a través de la aplicación de sus normas internas; en el mundo de los académicos la conducta poco ética, por ejemplo, un plagio es sancionado por las propias universidades, y la sociedad en general, y en los practicantes, sus faltas a los códigos, produce sanciones que, en algunos casos puede impedir su acción profesional. Y en estos aspectos, pareciera existen acuerdos entre los mundos contables.

En los códigos de comportamiento no visibles que inciden en la conducta de la organización, crean un ambiente especial, que hace a un miembro afiliarse, sentirse con pertenencia a esa organización, y no a otra. Las acciones cotidianas de cada organización, sus normas sociales construyen una realidad particular.

Puede resultar interesante asumir en este momento como la organización internamente parece mantener su equilibrio y coherencia, aunque pueden presentarse desacuerdos o conflictos, éstos son manejados alrededor de lo que Laughlin (1991) denomina una “inercia” de la perspectiva dominante, que se convierte en norma; es decir, el conflicto se resuelve en función de la visión

dominante y la organización vuelve a su estado de inercia; realmente no hay cambios, aunque existan voces en contrario.

Cuadro 5

Síntesis de tercer teorema, creencias generalizadas, categorías emergentes

Tercer teorema	Creencias generalizadas de académicos	Creencias generalizadas de practicantes
<i>Los esquemas interpretativos de los académicos y practicantes alcanzan puntos de acuerdo a partir de la norma contable.</i>	Mientras algunos profesionales priorizan los intereses de sus compañías, generando tensiones éticas, otros resaltan la ética como eje de la formación y práctica contable. En el ámbito investigativo, subrayan la importancia de garantizar resultados transparentes.	Los practicantes reconocen que el juicio profesional ligado a la ética constituye la fe pública del contador y fortalece la confianza de los clientes. Esa confianza, basada en transparencia, se convierte en motor para la atracción de nuevos mercados.

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

Cuadro 6

Categorías emergentes

- Académicos: Importancia de la Ética.
- Practicantes: Importancia de la Ética.

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

Cuadro 7

Síntesis de cuarto teorema, creencias generalizadas, categorías emergentes

Cuarto teorema	Creencias generalizadas de académicos	Creencias generalizadas de practicantes
<i>Los esquemas interpretativos de los académicos e investigadores contable pueden modificarse a través de consensos.</i>	Los académicos perciben que los practicantes se apegan estrictamente a las normas y a los intereses de las organizaciones, aun cuando estas no siempre ofrecen la mejor respuesta. Consideran que, en valores, los practicantes tienen limitada libertad y autonomía, difieren en ética y son vistos más como instrumentos que como creadores de saber. Además, critican que el apego a la norma funcione como escudo para defender intereses de las firmas en las que trabajan.	Los practicantes perciben que los académicos cumplen un rol teórico sin ofrecer soluciones prácticas, con investigaciones que permanecen sin aplicación y con fallas de comunicación con la realidad profesional. Opinan que los investigadores generan sus propias teorías sin ajustarse a las normas, mientras ellos aportan soluciones concretas y experiencia. En cuanto al juicio profesional, consideran que la falta de divulgación y aplicabilidad de las investigaciones limita su utilidad para la práctica.

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

Cuadro 8

Categorías emergentes

- Académicos: Practicantes apegados a la organización, manejo irrestricto de normas, las normas no siempre son la respuesta. Los consideran instrumentos y no creadores de saberes.
- Practicantes: Los docentes analizan sin resolver. Hay fallas de comunicación. La docencia no aporta soluciones.

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigados.

6.3. Explicaciones teoréticas

En este punto vale para el axioma tres y cuatro mencionar a Habermas, (1999) cuando señalaba que en el caso de las acciones reguladas por normas, la racionalidad se manifiesta por el alcance de un acuerdo social apoyado comunicativamente en la razón. Y, por ende, “la racionalidad de aquellos

que participan en esta práctica comunicativa se mide por su capacidad de fundamentar sus manifestaciones o emisiones en las circunstancias apropiadas” (p. 36). Cabría revisar entonces la percepción que existe entre académicos y practicantes en referencia a este punto normativo tan esencial en la vida práctica contable.

Locke, (2008) manifiesta que la disciplina contable trasciende los aspectos de la preparación, revelación y presentación de la información financiera de las organizaciones, para contribuir a través de un discurso interpretativo con la evolución de la sociedad. Tal discurso, formulado desde el plano de lo político e investigativo requiere ser compartido ampliamente por los actores partícipes en cada arquetipo de la contabilidad.

No obstante, aun cuando constantemente el IASB y los organismos emisores intermedios de los países revisan y ajustan las regulaciones y normativas a los requerimientos de la práctica y, desde las universidades se promueve la investigación contable desde una postura crítica e interpretativa, pareciera que los discursos de ambos componentes no logran presentar un punto de encuentro, pues sus objetivos son completamente distintos y se han formulado para contextos diferenciados.

La falta de comunicación o el uso de determinadas formas lingüísticas contribuyen a las rupturas y rechazo entre las organizaciones y al interior de éstas. Para Laughlin (1987, p.493) “si el modelo de Habermas es correcto es el lenguaje que ha creado la división entre lo técnico y lo social”, de allí la importancia de lograr consensos discursivos.

Esta Teoría de la Acción Comunicativa de Habermas, (1992) y que siguió trabajando en 1999, fue tomada por Laughlin (1987, 2011 y 2013) para crear lo que se han denominado los mundos contables de Laughlin (2011) en los que el autor expone el divorcio que existe entre lo que cada realidad hace con respecto a la contabilidad, refiriéndose a la parte política, a las investigaciones desde la academia y a lo que realizan los contadores en su práctica diaria.

En la investigación que dio lugar a este artículo pudo verse que ambos mundos tienen una comunicación rota al considerar los académicos que las organizaciones deben apegarse de forma irrestricta a las leyes y los practicantes que la academia no se ajusta a la realidad.

7. Conclusiones

Para el *Middle Range Thinking*, en la teoría esqueleto es de vital importancia la elección teórica, la cual está referida al nivel de teorización previo a la investigación, la metodología utilizada, que en este caso es la teoría crítica y la elección para el cambio. Es por ello que una teoría esqueleto de los esquemas interpretativos del mundo contable de la investigación y el mundo contable de la práctica, permite reflexionar y debatir los dos mundos contables, estableciendo parámetros generales previos a la teoría.

Las conclusiones que se deriven de la teoría esqueleto son concluyentes en la medida en que su validación resulta de los datos del investigador y los investigados, con los cuales se llega a consensos en la teoría esqueleto a partir de los nuevos esquemas interpretativos.

Los fundamentos teóricos se configuran entonces, como una especie de planteamientos bases o “esqueletos”, que se enriquecen al aportar respuestas a los vacíos o lagunas encontradas entre la teoría y la práctica, lo cual conduce en caso de ser necesario, a un replanteamiento de los fundamentos investigativos, así como de las teorías previas seleccionadas, dado que los postulados teóricos se construyen durante todo el proceso de investigación.

En este caso, la metáfora del “esqueleto” revela lo incompleto que puede ser la teoría sino considera el componente empírico. Así como el esqueleto “permanece invariable aún incompleto para encapsular la naturaleza de los seres humanos, una teoría ‘esqueleto’ también pueden ser igualmente inmutable (siendo al extremo de generalidad legítima) y siempre requieren la diversidad empírica (Laughlin, 1995, pp. 19 y 20). Por tanto, las teorías se configuran como una especie de “esqueleto” que necesita “evidencias”, para alcanzar un nivel de significación adecuado que permita explicar la realidad en estudio.

Se tiene por tanto que al final de esta investigación se caracterizaron los arquetipos de diseño del mundo contable de la investigación y de la práctica profesional, se analizaron las creencias y valores. Por último, se examinaron los consensos discursivos entre el mundo de la investigación y la práctica.

En esta fase investigativa se evalúa, sugiere y actúa según las estrategias de cambio, en relación con los diálogos terapéuticos que, de alguna manera proporcionan ideas para propiciar el cambio. Laughlin (1987) engloba en tres tipos de estrategias que considera excluyentes: estrategias para tratar de modificar las bases culturales; estrategias relacionadas con los sistemas para

acoplarlos a las bases culturales, y estrategias para acoplar el mundo de la vida a los sistemas.

La investigación que dio lugar a este artículo, se inclina por la primera estrategia relacionada con los esfuerzos para modificar la cultura (esquemas interpretativos) de los mundos de los académicos y la práctica profesional para lograr una comunicación efectiva. Para Laughlin (1987, p. 497) esta estrategia “mueve el mundo de la vida organizacional 'hacia adelante'”, es decir marca una posible evolución al *estadium* actual.

Cuadro 9 **Consensos generales entre académicos y practicantes**

Consensos
Organizaciones tradicionales
Valores Alineados con la organización sentido de pertenencia
Ética Docentes investigan para la teoría Practicantes resuelven problemas
Normas son importantes Pero son rígidas, impuestas, improvisadas

Elaboración propia (2020) a partir de las declaraciones de los investigadores.

Las estrategias para tratar de modificar las bases culturales inciden sobre los esquemas interpretativos, por tanto se tomarán los consensos relacionados con los teoremas de esquemas interpretativos, los cuales son Valores alineados con la organización, sentido de pertenencia, ética, los docentes investigan teoría y los practicantes resuelven problemas, las normas son importantes pero rígidas, improvisadas con falta de comunicación por lo que ambos quieren tender puentes entre ambos mundos.

Consenso: Valores alineados con la organización. Ética

Estrategias: Ambos investigadores están orientados por valores como libertad, igualdad, equidad, integridad, compromiso, liderazgo. Por tanto en las firmas

como en la academia los actores pueden actuar y pensar colectivamente en las creencias y valores que los afectan y en las formas de dominación y control que hay en la contabilidad, comprendiendo esto, ambos mundos pueden reconocer la importancia del trabajo en la formación de otros, en el ejercicio profesional diario y en los trabajos de investigación, de esta manera las creencias y los valores se convierten en elementos importantes que le dan forma y propósito a la acción diaria de la contabilidad como practica social.

Hay por lo tanto un desacuerdo con el teorema el cual expresa que El mundo de las prácticas contables se asocia al ejercicio profesional del contador público cimentado en las regulaciones y normativas que emiten los entes propios a la profesión, lo que impulsa un sistema de creencias y valores diferentes al de un investigador. En los investigados se puede observar que ellos no tienen creencias y valores diferentes, muy por el contrario convergen en los principios y valores propios de la condición humana.

Consenso: Sentido de Pertenencia.

Estrategia: Ambas instituciones, las universidades y las firmas al reconocer este elemento deben aprovechar la integración que los investigados pueden tener con su accionar profesional, dedicándose a cambiar aquellos elementos que puedan entorpecer su desarrollo profesional, viendo este desarrollo como una forma de desarrollar también a la contabilidad como ciencia social.

Debe aquí recordarse que Laughlin (1991) expone que los esquemas interpretativos comprenden los elementos intangibles donde se encuentran los valores, normas, la misión de la organización, creencias y significados compartidos, es ese conjunto compartido que hace que una organización sea lo que es. Esta definición se ve claramente plasmada en las cercanías entre estos dos mundos en lo que se refiere a valores y sentido de pertenencia.

En los códigos de comportamiento no visibles que inciden en la conducta de la organización, crean un ambiente especial, que hace a un miembro afiliarse, sentirse con pertenencia a esa organización, y no a otra. Las acciones cotidianas de cada organización, sus normas sociales construyen una realidad particular.

Consenso: Los académicos investigan teoría y los practicantes resuelven problemas.

Estrategia: Tomando en cuenta que ambos mundos están de acuerdo que cada uno estudia los fenómenos desde aristas diferentes se pueden establecer

redes de información en las que los académicos conozcan los hechos de la realidad del mundo contable mientras que los contadores practicantes se enriquecen de los artículos e investigaciones que aportan a la teoría. Los esquemas interpretativos son un conjunto de conocimientos y condiciones que permiten analizar en contexto una situación y ejercer una acción. De esta forma, los horizontes o esquema interpretativos actúan como un contexto referencial compartido entre los individuos de una comunidad, que permiten que el sujeto tome decisiones.

Broadbent y Laughlin (2013), explican que, durante la etapa de colonización se gestan en las organizaciones transformaciones producto de los cambios institucionales propuestos por las instituciones que gobiernan la sociedad, las cuales tienen el poder posicional para inducir las transformaciones a partir de las acciones desarrolladas por los grupos de interés de cada organización.

Podría decirse que, un ser humano en su proceso de percepción vincula su interioridad con las experiencias externas para comprender, comunicar y actuar en consecuencia, y esto constituye un marco de actuación o esquema interpretativo que, inciden en todos los ámbitos sociales, y sus organizaciones.

En el ámbito organizacional, la memoria colectiva se asocia con los esquemas interpretativos y los arquetipos de los miembros de una comunidad, que de alguna forma se transmiten en el tiempo y el espacio, Bonilla (2012) aclara que la morfogénesis no es fija, que cambia en la medida que una especie evoluciona; por lo que los cambios son un proceso de aprendizaje organizacional que hace de un quehacer, una forma particular de actuar que se comparte y transmite.

El cambio hacia la evolución, implica modificación en los esquemas interpretativos, y supone que se logra a través de consensos entre los miembros de una organización, y para esto es necesario un proceso discursivo entre todos los interesados. Bartunek (1984) ya planteaba que, en la transición hacia la etapa de evolución de la contabilidad, se presenta una crisis como muestra de la necesidad de introducir una transformación en los sistemas interpretativos adoptados por la organización, pues éstos ya no resultan válidos para expresar las creencias y valores socialmente compartidos. Como un mecanismo para el cambio, las organizaciones comienzan a tomar una estructura descentralizada que promueve mayor participación en la toma de decisiones.

Con base a Habermas (1992) los cambios en los contextos sociales se asocian con las habilidades lingüísticas de los participantes, así su capacidad discursiva es el impulso al cambio. De esta forma, ante una perturbación externa, la reacción de la organización es la generación de una discusión racional sobre los efectos

y posibles cambios, lo cual en palabras de Laughlin (1991, p. 221) “conduce a un nuevo *ethos* subyacente, que, a su vez, forma el nuevo arquetipo de diseño y los subsistemas para alinearse con el nuevo esquema interpretativo”. En este esquema los cambios son lentos, pero inciden en los sistemas de creencias.

Los cambios de los esquemas interpretativos, desde la evolución, se asocian con la estrategia de “tender puentes” de Snow y otros (1986), al buscar espacios comunes de entendimiento y la construcción/modificación de los sistemas de creencias, y desde esta perspectiva los mundos contables pueden iniciar sus procesos de evolución a través del discurso y el logro de acuerdos que, permitan a su vez un mejor desarrollo de la disciplina contable.

8. Referencias

- Bartunek, J. (1984). Changing Interpretive Schemes and Organizational Restructuring: The Example of a Religious Order. *Administrative Science Quarterly* [Revista en línea], 29(3), 355-372. Disponible: <http://www.jstor.org/stable/2393029?origin=crossref>
- Bourdieu, P. (1990). *Sociología y cultura*. México: Grijalbo.
- Broadbent, J. y Laughlin, R. (2013). *Accounting control and controlling Accounting interdisciplinary and critical perspective*. London: Emerald group publishing limited.
- Broadbent, J (2002). Critical accounting research: a review of competing archetypes. *International journal of management reviews*, 8(3), 157-174.
- Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*. Londres: Heinemann.
- García Peña, L (2012) Símbolos en los textos literarios. Nociones esenciales para el análisis de símbolos en los textos literarios [artículo en línea], 452^oF, *Revista electrónica de teoría de la literatura y literatura comparada*.
- Greenwood, R.; Hinings, C. (1996). Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism. *The Academy of Management Review* [Revista en línea], 21(4), 1022-1054. Disponible: <http://www.jstor.org/stable/259163>
- Habermas J, (2002). *Ciencia y Técnica como Ideología*. Cuadernos de Filosofía y Ensayo. Madrid: Tecnos.

- Habermas, J. (1987/1992). *Teoría de la acción comunicativa II*. Madrid: Editorial Taurus.
- Habermas, J. (1987/1999). *Teoría de la acción comunicativa I*. Madrid: Editorial Taurus.
- IFAC (2008) *IFAC Polic y Position 3 International Standard Setting in the Public Interest DECEMBER2008*. Disponible en <http://www.Ifac.org>
- Laughlin, R. y Puxty, A. (1983). Accounting regulation: an alternative perspective. *Journal of Business Finance & Accounting*, 10(3), 451–479.
- Laughlin, R. y Puxty, A. (1983). A rational reconstruction of the decision-usefulness criterion. *Diario de Finanzas y Contabilidad* 10(4), 543-559.
- Laughlin, R. (2011). Accounting Research, Policy and Practice: Worlds together or Worlds Apart? En Evans, E.; Burritt, R.; Guthrie, J. (Editores). *Bridging the Gap between Academic Accounting Research and Professional Practice*. (pp. 21-30). Australia: The Institute of Chartered Accountants in Australia, Centre for Accounting, Governance and Sustainability, University of South Australia, Bridging the Gap between Academic Accounting Research and Professional Practice.
- Laughlin, R. (1995). Methodological themes Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(1), 63-87.
- Laughlin, R. (1984). *The design of accounting systems: A general theory with an empirical study of the Church of England*. Tesis Doctoral inédita. Sheffield: Universidad de Sheffield.
- Mintzberg, H., & Van der Heyden, L. (2006). Revisando el concepto de organización. *Harvard Deusto Business Review*, (150), 4-12.
- Morgan, G. (1996). *Imágenes de la organización*. Alfaomega.
- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, Vol. 13. pp. 563-588.
- Snow, D., Rochford, S. Worden E. Benford, R (1986). Frame alignment processes, micromobilization, and movement participation. *American Sociological Review*, 51: 464-481.

Tucker, B. & Parker, L. (2014). In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting: an academic perspective. *Accounting and Business Research* [Revista en línea], 44(22), 104-143. Disponible: <http://ssrn.com/abstract>

Viloria, N. (2013). Los retos de la contabilidad. Una visión desde los avances de la teoría contable. *Lumina Revista en línea* Vol. 14, Pp 40-52. Disponible: <http://www.umanizales.edu.co/publicaciones/campos/economicas/lumina/recursos/14/10.pdf>

La influencia de la simulación en la construcción del marco conceptual de la contabilidad forense

The influence of simulation on the construction of the conceptual framework of forensic accounting

Jaimés R., Mauricio

Recibido: 01-09-25 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 23-02-26

Jaimés R., Mauricio
Contador Público.
Magister en Administración de Empresa.
Especialista en Revisoría y Contraloría.
Docente de Carrera, Escuela Superior de Administración Pública-ESAP, Colombia.
Doctorante en Ciencias Contables, Universidad de Los Andes, Venezuela.
Correo electrónico: mauricio.jaimés@esap.edu.co
Orcid ID: 0000-0002-1876-3116

En este prefacio se presenta brevemente el propósito del artículo de reflexión teórica, acotando la discusión especialmente respecto a la relación entre la obra de Baudrillard, "Cultura y Simulacro" (1978), junto con otros autores, y su incidencia en el planteamiento de un marco conceptual en la contabilidad forense con enfoque interdisciplinario. Se acentúa la magnitud de asimilar cómo las dinámicas de simulación e hiperrealidad pueden influir en la percepción, el análisis y la hermenéutica en campos que involucran evidencia, certeza, justicia y ecuanimidad, como la contabilidad forense, dado que ella se convierte en una herramienta muy importante en la detección de fraudes, recopilación de evidencias, apoyo en litigios, presentación de evidencias a un estrado judicial pues muchos de los casos de fraudes contables y financieros entre otros, son derivados de querer mostrar estados financieros inflados, manipulados para engañar a los usuarios de la información, alejados de cualquier sustento técnico, ético o verificable y claramente fuera de la realidad.

Palabras clave: Simulacro, signos, hiperrealidad, contabilidad forense, enfoque interdisciplinario.

RESUMEN

Clasificación JEL: M41, K40, Z13.

In this preface the purpose of the theoretical reflection article is briefly presented, delimiting the discussion especially regarding the relationship between the work of Baudrillard, "Culture and Simulacra" (1978), together with other authors, and its influence on the formulation of a conceptual framework in forensic accounting with an interdisciplinary approach. It emphasizes the importance of understanding how the dynamics of simulation and hyperreality can influence perception, analysis, and hermeneutics in fields that involve evidence, certainty, justice, and fairness, such as forensic accounting, since it becomes a very important tool in fraud detection, evidence collection, litigation support, and the presentation of evidence before a court, because many cases of accounting and financial fraud, among others, derive from attempts to present inflated, manipulated financial statements intended to deceive information users, lacking any technical, ethical, or verifiable support and clearly detached from reality. This reflection invites critical dialogue and methodological caution when constructing forensic accounting knowledge in contemporary contexts marked by symbolic excess and informational distortion.

Keywords: Simulation, signs, hyperreality, forensic accounting, interdisciplinary approach, epistemology, and professional judgment.

ABSTRACT

1. Introducción

El análisis de Jean Baudrillard (1978), en su obra, referida a conceptos como la simulación, el colapso de los sistemas sociales, culturales y económicos, y el crecimiento excesivo de signos y simulacros, ofrece un marco profundo para cavilar sobre la materialidad en la era de la hiperrealidad. Baudrillard (1978), sostiene que, en los esquemas tradicionales de representación, producción y consumo, la red de las simulaciones ha alterado toda la red de lo representado, tan es así que el límite entre lo verdadero y lo simulado son uno solo, llegando a un entorno social, para el que dicho autor emplea el término de hiperrealidad, el cual, tal y como el autor comenta, no es en absoluto un retorno de la realidad, sino una sustitución de ella por una imponencia de la realidad.

A la mirada de este marco conceptual interdisciplinario en contabilidad forense, parece llevar a replantear lo que parece ser la noción de la evidencia en las indagaciones de tipo económico, contable y de tipo jurídico, tanto es así que la gran ingente de signos y de signos e incluso de simulacros, puede hacer impensable la apuesta por elementos que signifiquen la ley económica vigente; la hiperrealidad puede llevar a concebir el modo en el que los datos de tipo económico y los datos contables pueden ser hechos como datos o bien presentarse como verdaderos, pero siendo solamente signos interdependientes e interdependientes a los hechos a ser comprobados.

Desde esta mirada se plantea como pertinente la asunción de una serie de

conceptos y herramientas que han de ofrecer una clarificación no únicamente de las irregularidades que nos refiere la práctica de la contabilidad forense, sino además de aquellas formas más sutiles en las que los signos pueden ser mal utilizados o convertidos en simulacros. La representación de las consecuencias de la cultura de la simulación en la economía y la sociedad puede complementar las metodologías de las prácticas de investigación y análisis para nuestra disciplina y favorecer una mirada más crítica y compleja que atienda a los elementos semióticos.

En última instancia, el escrito de Baudrillard (1978) será en cuanto crítica al voraz sistema de signos, como el agotamiento del referente en la contemporaneidad, constituyendo un marco teórico que, con toda seguridad, permitirá ampliar el saber y las prácticas en la contabilidad forense, desde un ángulo que acepte la complejidad y las peculiaridades de una sociedad completamente simulada y llena de hiperrealidades.

La finalidad principal de este artículo fue analizar cómo los procesos de hiperrealidad y simulación inciden en la percepción, el análisis y la construcción del marco teórico de la contabilidad forense. Se plantea que las representaciones y certezas de esta disciplina no necesariamente reflejan una realidad objetiva, sino que están influidas por signos, simulacros y procesos de representación simbólica. A través de este debate, se ha buscado aportar a una mejor comprensión de cómo los conceptos filosóficos de Baudrillard (1978) pueden orientar una mirada crítica y profunda sobre las dinámicas actuales en la construcción del conocimiento en esta disciplina, advirtiendo sobre los riesgos de una realidad mediada que condiciona tanto la verdad como la interpretación de los hechos.

2. Desarrollo

Este escrito busca ofrecer aportes reflexivos en torno a la obra de Baudrillard (1978). Para ello, se ha estructurado en cinco secciones que, además de la introducción, desarrollan un proceso de análisis más detallado a partir de los planteamientos del autor.

2.1. El contexto de la cultura de simulaciones y la hiperrealidad

La obra de Baudrillard (1978) nos sitúa en un contexto de cultura de las simulaciones y de la hiperrealidad. La obra de Baudrillard (1978) nos ubica en un entorno cultural de las simulaciones y de la hiperrealidad. La obra

de Baudrillard (1978) nos coloca en un entorno cultural de la simulación y la hiperrealidad. La obra de Baudrillard (1978) nos traslada a un contexto de cultura de la simulación y la hiperrealidad, pues la idea de hiperrealidad explica que los signos, en vez de referirse a un hecho real, operan en un modo autorreferencial y falsificado. Los signos oscilan, no tienen una referencia clara al mundo, sino que lo reproducen y lo sustituyen en una especie de estado permanente de simulacros. En este horizonte, el concepto de “lo real” se diluye en una inefable marea de signos, figuras y construcciones discursivas que parecen adquirir su propia eficacia y verdad, aun cuando carezcan de sustento comprobable.

De acuerdo con Baudrillard (1978), la simulación se transforma en la forma de relación social, cultural y económica imperante.

Se puede entender que las urbes, si se admite la presunción de que son muestras representativas de esta lógica, se han transformado en epicentros de implosión social. La implosión, en lugar de ser percibida como un mecanismo negativo, puede entenderse como una situación de cataclismo en la que los signos y las fachadas sustituyen al fondo, a la sustancia, gestando una verdad donde la superficie es todo lo que queda. Acudiendo a la sensatez, los mecanismos habituales de producción, consumo y valoración se han visto relegados por una cultura en la que la figuración, la pinta y la simulación predominan.

Desde el ámbito contable y financiero, también se puede percibir como los signos contables han empezado acercarse a simulacros al perder su referente en el mundo “real”. Por ejemplo, la propiedad, planta y equipo se relacionaba con dos conceptos: Propiedad y uso por un lapso mayor a un año de los bienes en la producción de la renta, con lo cual el signo (propiedad, planta y equipo) y su referente en el mundo “real” era directo y demostrable. Con la entrada en vigor de la Sección 17 de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pymes (2024), se le da prevalencia al control del bien y no a la posesión de la propiedad legal del mismo, en pro del realce de la característica cualitativa de esencia sobre forma. En este ejemplo, el signo ya no se relaciona con el referente que pretende representar, al poder mostrar en la información financiera propiedad que no es de la entidad, pero se tiene el control del uso y, por tanto, no puede venderse, permutarse o hipotecarse.

Este acaecimiento no solo tiene connivencias culturales o sociales así mismo económicas, en tanto y en cuanto que las instituciones financieras, corporaciones y agentes económicos pueden mostrar signos y datos de forma que su aspecto sea congruente con los postulados u objetivos que persiguen,

es decir sin violentar ninguna norma contable se puede presentar información financiera alejada de su referente y, usarse de forma inadecuada. La simulación, en este caso, no solamente es una táctica fraudulenta, también es una lógica que perjudica toda la estructura de la representación del orden económico y social, lo que recomienda un reto para disciplinas como la contabilidad forense, que habitualmente han estado basadas en la confirmación de datos, de recopilación de pruebas y en la inspección de evidencias fácticas.

2.2 La cultura de la transparencia y la destrucción de referentes

Una de las cuestiones que llama la atención en la obra de Baudrillard (1978) es la crítica que se hace a la ideología de la transparencia. En una comunidad cuya expresión del ideal de transparencia se sitúa como un alto valor, se da forma a formas de vida limitadas, ideales, que pueden favorecer la hostilidad de la arbitrariedad que insinúa una absorción inmediata de la consistencia cultural y de la comunión social. Sin embargo, tal ilusión de transparencia puede estar levantando procesos internos de adulteración y de simulación que con la mirada impasible de aquella se convierten en imperceptibles.

Este hecho tiene una correlación con la estructura en que las instituciones financieras y las entidades construyen sus relatos, presentando en sus estados y reportes financieros un aspecto que puede estar “disfrazando” existencias más nudosas o contradictorias. Lo sensato de producir signos que simulen realidad también responde a la urgencia de nutrir la credulidad en un sistema que, en realidad, puede estar operando a partir de simulacros o alteraciones.

Dicotómicamente, la cultura de la transparencia logra ser percibida como una táctica de control social y económico que intenta encubrir las incoherencias existentes, aumentando la apariencia de orden y consistencia en tanto que los procesos subyacentes se diluyen o se desvanecen; desde la visión de la contabilidad forense, discernir estos mecanismos y su concomitancia con los signos y simulacros es primordial para trazar metodologías que puedan encontrar estas formas de ocultación y manipulación narrativa.

2.3 La producción de hiperrealidad y su influencia en la percepción del poder

Otra concepción fundamental en Baudrillard (1978), es que la elaboración de signos se ha transformado en la figura preponderante de ejercer autoridad. Los gobernantes, las organizaciones y empresas, en vez de procurar crear hechos o realidades palpables, ahora se encauzan en la confección de signos, alocuciones y narrativas que acrecienten su dominio y validen sus actividades.

El hiperrealismo, en este entorno, se manifiesta en una realidad cimentada por signos que, aunque parezcan ser veraces, en verdad escasean de un vínculo auténtico con los acontecimientos o situaciones que describen o representan. La disparidad esencial con las formas convencionales de autoridad es que aquí no se indaga producir la verdad, sino crear la fantasía de la realidad, manoseando la sensación colectiva con la ayuda de simulacros. Conviene destacar que en materia de contabilidad forense a manera de ejemplo de este concepto sería el siguiente:

La Administración de la compañía para su asamblea general de socios utiliza el uso de informes financieros basados en modelos de valoración de activos intangibles, como la plusvalía o el valor de marca, que no tienen una referencia tangible en realidad, sino que se generan a partir de supuestos, estimaciones y modelos matemáticos.

Estos datos presentados en los informes, aunque válidos y verificables, son meras representaciones de una hiperrealidad que muestre una forma desencajada del mundo real. Por ejemplo, una empresa de tecnología adquiere otra empresa, su estado de situación financiera recoge un "valor de marca" de diez millones de dólares, consecuencia de modelos internos que valoran elementos como el reconocimiento de marca, la lealtad del cliente, la oportunidad de mercado o las proyecciones de ingresos. En suma, son una serie de modelos que explican lo que podría ser un valor bajo principios optimistas y en tendencia histórica, pero que no remite a un valor en sí, a un activo físico que pueda ser de alguna manera referenciado directamente en la realidad.

Desde el enfoque de la hiperrealidad, ese valor de marca no remite a un indicador del mundo material, sino a una simulación que da origen a una percepción de este y hace que orienten decisiones de inversión y percepciones del mercado; la existencia de ese valor no hace más que remitir a un espacio de simulacros donde la ofuscación del valor parece más importante que la posibilidad de que pueda ser demostrado.

Sirve de ilustración cómo en la contabilidad forense, los signos son capaces de ser usados para asentar unos datos, los cuales, aunque es correcto usarlos, se puede suponer que se está generando la ilusión de una realidad cuya definición no coincide de forma efectiva con los hechos constatables, engañando a la opinión pública sobre la situación económica y financiera de la compañía. Estos informes pueden llegar a provocar efectos en las decisiones de inversión dado que las empresas y los inversores toman decisiones de inversión y financiación según la interpretación de valores como el valor de marca que responden a

construcciones narrativas y modelos matemáticos, esto es, no activos reales y propiamente tangibles.

Por ejemplo, una sociedad puede llegar a financiarse o, incluso adquirir las empresas que se encuentran en el camino de aumentar su valor en libros; todo ello basado en estos signos que no concuerdan con la materialidad real y, de hecho, las empresas pueden llegar a manipular o incrementar estas firmas para mejorar su aparente percepción en el mercado, con la consiguiente presentación de activos intangibles con valores desmedidos que pueden inducir a una percepción de poderío económico que puede afectar la cotización de las acciones, las decisiones de compra o venta tomadas por un inversor y su percepción del riesgo que subyacía en la decisión de invertir, entre otras. La distinción entre la realidad objetiva y la simulación se vuelve borrosa, generando una hiperrealidad que influye en la toma de decisiones sin una base material concreta.

Ligado a la contabilidad forense, esto se convierte en un desafío: la evidencia contable puede ser convenientemente creada o modificada por medio de signos que se sospecha pueden ser consistentes e irrefutables, aun así, en realidad encubren irregularidades o hechos ilícitos. El hallazgo de estas tácticas propone una directriz que vaya más allá de la simple verificación documental y que verifique la mecánica semiótica de los signos empleados.

2.4 La dificultad de distinguir lo real de lo simulado

Uno de los elementos más alarmantes en la obra de Baudrillard (1978) es la premisa de que, en el mundo de la simulación, la disimilitud entre lo verídico y lo simulado se ha fracturado de un todo. Lo que anteriormente era una fuente confiable, en este momento se presenta como un signo más en una sucesión ilimitada de representaciones (Baudrillard, 1978).

Da la impresión de que incluso las instituciones encargadas de asegurar la diafanidad y la legitimidad, como los organismos de control y auditoría, están sumergidos en esta dialéctica, donde los signos y los aspectos pueden ser proyectados para parecer verídicos. La existencia misma, en su forma más genuina, se vuelve incomprensible y marginada por una serie de superficies que solo evidencian lo que sucede en las capas someras de la comunidad.

En la praxis de la contabilidad forense, este hecho implica una amenaza: Las evidencias pueden ser elaboradas, amañadas o presentadas como veraces mediante signos que disfrazan la realidad o la materialidad, no necesariamente, pero a veces no se percibe que está “atado a un hecho real” y que a través

de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se acerca a los simulacros. El reto consiste en fomentar procedimientos que permitan investigar en los niveles más internos y desenmascarar todo lo que carezca de solidez y evidencia fáctica que se esconde tras la representación.

El reto de la disrupción tecnológica con las nuevas herramientas como la inteligencia artificial, el *blockchain*, el *Big Data*, es poder que estos nuevos instrumentos tecnológicos contribuyan a mejorar la eficacia del control o del auditaje y en el menor tiempo puedan detectarse riesgos que lleven a minimizar los hechos fraudulentos en las organizaciones, sabiendo que el principal reto es poder implementarlas en las organizaciones, pues tienen un alto costo y también el talento humano debe capacitarse para ello.

2.5 La propuesta de un marco conceptual en la contabilidad forense desde el enfoque interdisciplinario

Estas consideraciones de Baudrillard (1978) controvierte la presencia de una verdad objetiva libre de las representaciones colectivas y mediáticas. En la contabilidad forense, esto implicará que las pruebas, los documentos, los asientos contables y los registros financieros a veces pueden adecuar una realidad física de la existencia y a veces no, de tal forma que lo representado, que permite articular las pruebas en un sistema de simulacros, puede maniobrar, ocultar o distorsionar la imagen misma de la evidencia que se deja aparecer. Por tanto, el marco conceptual debe considerar que las informaciones legales y financieras no son otra cosa que signos que deben danzar en un mundo de hiperrealidad, donde se viraliza la disipación de lo real y lo simulado.

La propuesta del marco de referencia en la contabilidad forense, en días posteriores a Baudrillard (1978), obtiene relevancia en la medida en que logra plasmar la propia dimensión simbólica, fundamentada y autorreferencial de las evidencias y los signos económicos y legales.

Cabe señalar que la estilización de los signos no siempre coincide con la realidad de lo original, sino que nacen en un sistema de simulacros e hiperrealidades, permite abrir enfoques críticos, interdisciplinarios y éticos que fortalezcan los canales de interpretación, verificación y validación de las evidencias en la dimensión forense. Así se aumentan los niveles de conciencia de la verdad dentro de los procedimientos de prueba para facilitar la verdad misma cuando las atmósferas de lo real son abordadas por signos donde lo real es tan concreto como lo que se inventa.

Un marco conceptual interdisciplinario en la contabilidad forense permitiría:

- **Detectar los signos adulterados o manipulados**, analizando su forma semiótica y contextual.
- **Analizar los discursos financieros y la información contable**, reconociendo las posibles estrategias de ocultamiento o dilución de responsabilidades.
- **Contextualizar las anomalías dentro de un marco sociocultural más extenso**, comprendiendo cómo las narrativas y los discursos dominantes auspician ciertas prácticas engañosas.
- **Amalgamar tecnologías de análisis de datos y software especializado**, que contribuyan a identificar patrones anómalos o inconsistentemente vinculados con las representaciones oficiales.

Este enfoque también involucra la formación de profesionales en la percepción de los signos, en la hermenéutica crítica de la información y en el uso de instrumentos interdisciplinarios para encarar el fenómeno de la simulación en contornos económicos y financieros.

En el trabajo sobre la importancia de los estados financieros para tomar decisiones en una organización, centrándose en cómo analizar e interpretar la información contable real y fiel para impactar en esas decisiones descritas en el artículo “La importancia de los Estados Financieros en la toma de decisiones financiera-contables” (Castrellón et al., 2021, p. 7), el mismo destaca la importancia que tienen los estados financieros en la toma de decisiones financieras y contables dentro de un ente económico. Cuando esta documentación se elabora con información fidedigna, pertinente y veraz, sirven como un instrumento clave para valorar la posición económica de la compañía y aconsejar decisiones cruciales que aseguren su prolongación y crecimiento. La apropiada interpretación y análisis de los estados financieros permiten apartar decisiones fundamentadas en supuestos carentes de exactitud o desfasados, fomentando una gestión más diáfana y responsable.

Por otro lado, Vergara (2019) manifiesta que los estados financieros son un conjunto de informes cuya finalidad principal es suministrar la información contable de un ente económico a todos los terceros interesados, como son los accionistas, socios, Estado, clientes, proveedores, entre otros, los cuales sirven como herramientas que permiten a los empresarios o dueños de negocios

tener una comprensión clara de la situación financiera de una empresa por un período determinado para evaluar su rendimiento, con el fin de entender y definir de dónde se obtienen y aplican los recursos de una empresa para la toma de decisiones.

No obstante, el artículo también menciona a la fragilidad de estos estados ante eventuales manipulaciones o simulaciones, la suficiencia de trastocar la información financiera puede tener efectos devastadores, desde decisiones erradas hasta fraudes que perjudican a inversores, acreedores y otros *stakeholders*. Aquí es donde la comprensión profunda de cómo se pueden manipular los estados financieros resulta esencial, especialmente en el contexto del trabajo de investigación que constituye la tesis doctoral en ciencias contables que está enfocada en la construcción de la propuesta de un marco conceptual con enfoque interdisciplinario de la contabilidad forense.

Un marco conceptual que sea sólido y multidisciplinar debe servir como instrumento fuente que pueda ayudar a detectar, a hacer un análisis de la situación y a prevenir posibles fraudes o manipulaciones en los estados económico-financieros. Para ello, la contabilidad forense se convierte, en este sentido, en una herramienta capital para poder garantizar la integridad y la confianza en la información económico-financiera, y en una práctica que promoverá las prácticas éticas y responsables que puedan proteger los intereses de todos y cada uno de sus involucrados, así como en la toma de decisiones empresariales.

Los estados económico-financieros alterados o que no muestran la situación económica de una entidad, debido a que no constituyen información veraz, proporcionan graves consecuencias internas y externas. Como se ha comentado en el artículo, la falsedad, la manipulación o la alteración padecidos por la información económico-financiera puede llegar a tomar decisiones erróneas por parte de los utilizadores externos e internos de la información contable y financiero, puesto que razonan su forma de actuar exigiendo datos falsos e incompletos. Esto puede derivar en acciones como: Asignar recursos incorrectamente, invertir en un proyecto que no es viable y en último caso, en poner en juego la confianza en la gestión de la organización.

De otro parte, información que no resulta fiable puede llegar a producir fraude o prácticas ilegales que puedan afectar la reputación de la entidad y, por eso, podrían ser sancionadas legal y económicamente por las autoridades reguladoras. La incapacidad de detectar a tiempo estas manipulaciones también

puede llevar a la toma de decisiones que pongan en riesgo la continuidad del negocio, afectando la estabilidad financiera y la sostenibilidad a largo plazo.

El pensamiento de Norman B. Macintosh (2009) constituye su crítica radical a las conceptualizaciones tradicionalistas y realistas sobre el sentido que se tenía de la naturaleza de la información contable, proponiendo una concepción asimismo post-estructuralista y lingüística de cómo se fabrican y ejecutan las narrativas económicas en los ámbitos de la contabilidad. En este contexto, la idea de la hiperrealidad planteada por Baudrillard encuentra un análogo en la forma en que los informes financieros se convierten en construcciones del discurso y simbólicas, que crean su propia realidad simulada, pues dejan a su vez de ser reflejos fidedignos de la realidad económica. La confluencia de estos dos enfoques permite una revisión crítica y enriquecida a la hora de formular un marco conceptual adecuado para la práctica de la contabilidad forense en ámbitos en los que la verdad objetiva es sustituida por las narrativas construidas.

Macintosh (2009) argumenta en su libro que la contabilidad no puede considerarse como una actividad científica o la búsqueda de una verdad absoluta. Más bien, representa la práctica de un "bricolaje" de ideas, conceptos y reglas que las personas utilizan de forma creativa, adaptativa y contextual. Por lo tanto, la imagen que se desprende es la de una contabilidad considerada como un lenguaje que sirve para producir significados, en donde el sistema de informes financieros no deja entrever la realidad económica de forma clara, sino que, desde la percepción de los autores, se trata de relatos en los cuales los diferentes actores, ya se trate de personas físicas o de personas jurídicas, y que pueden introducir elementos de manipulación, matización y construcciones subjetivas de forma intencionada o no intencionada. Desde esa imagen, la noción de la "verdad" en los informes contables resulta espinosa: no hay una realidad económica previa al informe, sino que la realidad económica se configura a partir del propio relato narrativo.

Resulta especialmente pertinente desde la contabilidad forense, pues habría de transitar más allá de la mera verificación formal para desgranar cómo y qué historias se desprenden de los informes financieros y en qué espacios se introducen manipulaciones o simulacros. Macintosh (2009) critica que la visión de la contabilidad como una ciencia objetiva y neutral es engañosa; en su lugar, propone entenderla como una práctica lingüística donde los conceptos y los estándares son herramientas en manos de quienes producen los informes. La

obra de Macintosh (2009) invita a considerar, en el análisis forense, no solo los aspectos técnicos, sino también los discursos y las prácticas narrativas que sustentan las cifras, lo que resulta fundamental para detectar falsedades, omisiones o distorsiones.

La influencia del pensamiento expuesto por Macintosh (2009), en el marco conceptual de la contabilidad forense nos lleva a reflexionar sobre el concepto de realidad y el concepto de verdad dentro de esta realidad de la hiperrealidad. La hiperrealidad, el concepto descrito por Baudrillard, refiere a un mundo en el cual las simulaciones y los signos nos sustituyen y preceden a la propia realidad. En la contabilidad forense esto puede traducirse en realizar informes voluminosos contruidos para la estrategia, donde las “estructuras de significado” son las grandes realidades, olvidando la realidad económica “bruta” que hay detrás. La mirada de Macintosh (2009) sobre la naturaleza simbólica y flexible del discurso contable viste muy bien a la idea que aquí se expone: en un mundo donde las narrativas pueden construirse, maquillarse y/o ser manipuladas, el experto en contabilidad forense se debe dotar de la sensibilidad crítica hacia la construcción discursiva y hacia la polisemia de los conceptos manejados.

Así mismo, Macintosh (2009) en el marco forense también ofrece una visión que considera relevante la importancia de la interpretación contextual y de las prácticas sociales en la construcción de conocimiento contable, siendo la contabilidad entendida bajo esta perspectiva no meramente una simple tarea de medir, sino una manera de hablar que puede ser objeto de diversas lecturas, o donde pueden disputarse cuáles son las partes de la realidad que se destacan o las que se dejan de lado. En una era hiperreal, donde los signos y las narrativas sustituyen o son incapaces de aprehender la realidad, comprender esta dimensión discursiva es de vital importancia para los analistas forenses, pues es en este ámbito donde podrían acceder a las “verdades” que se elaboran de manera intencionada para ocultar ilegalidades, fraudes o engaños. Por último, esta perspectiva de Macintosh (2009) no solo también aboga por un cambio en el paradigma epistemológico y ontológico que informan el análisis forense e incluye el alejamiento del positivismo y el asomo del constructivismo, sino que considera que las verdades económicas son fenómenos a la deriva de los discursos y de las prácticas sociales. Esto es, la tarea del perito no consiste en verificar registros, sino en interpretar y hacer deconstrucción de las narrativas en las que se sustentan los informes financieros.

En síntesis, el pensamiento de Macintosh (2009), con su énfasis en la naturaleza lingüística, social y contingente de la contabilidad, aporta elementos fundamentales para la construcción de un marco conceptual de la contabilidad forense que sea robusto frente a la influencia de la hiperrealidad. Hay que reconocer que las representaciones financieras son construcciones discursivas, sujetas a manipulación y a múltiples interpretaciones, dota a los profesionales forenses de una visión más crítica, ética y efectiva en la detección de falsedades y en la recuperación de las “verdades” ocultas en un mundo donde la distorsión y la simulación se han vuelto parte integral de la realidad.

3. Conclusiones

Es importante recalcar que el texto es un artículo de revisión teniendo como referencia estos dos autores tan importantes basados desde su punto de vista de la realidad y la hiperrealidad y todo lo que ello significa como aporte en la construcción de un marco conceptual para la contabilidad forense y falta mucho por investigar, pues desde esta postura se está de acuerdo con que muchas veces la contabilidad es sujeta de manipulación para atender requerimientos de los usuarios externos de la información contable y financiera y es ahí donde un buen ejercicio de auditoría forense y de buenas prácticas puede dar muy buenos resultados, pero también entra a jugar un papel muy importante el intangible denominado ética.

Baudrillard (1978) sostiene que, en la sociedad contemporánea, las distinciones entre realidad y simulación se borran, y todo acto o suceso se incorpora en un entramado de signos y modelos que anteceden y configuran la existencia misma. Esta razón de la simulación reta los enfoques convencionales fundados en referencias objetivas y datos corroborados, elementos esenciales en la contabilidad forense, que procura detectar y evidenciar fraudes mediante el análisis de hechos probados.

Al aplicar el discernimiento baudrillardiano¹, se puede aducir que, en la investigación forense, las prácticas con regularidad se confrontan a una realidad que puede estar mediada por simulaciones, adulteraciones o signos artificiales, entorpeciendo la diferenciación entre lo legítimo y lo fraudulento. Ahora bien, aunque ahora es un artículo y no la tesis, si este es el enfoque, la tesis sería

¹ esto es, la mirada crítica que pone en cuestión la distinción entre lo real y su representación, mostrando cómo los signos y simulacros adquieren autonomía frente a los hechos.

examinar que los simulacros no permiten diferenciar lo fáctico (porque podría ser un simulacro y ser legítimo, por ejemplo, valoración de semovientes a valor razonable) de lo fraudulento.

Esto demanda un marco conceptual interdisciplinario que estime no solo aspectos contables, sino también culturales, simbólicos y sociales que trasciendan en la percepción del delito y en las estrategias de detección. La ventaja del enfoque inter y transdisciplinario, intrínseco a las precisiones cognitivas que emergen de estas ideas, reside en su versatilidad para dar una respuesta a dicha complejidad, reconociendo que los signos y modelos de contabilidad forense, como informes, inscripciones o testimonios, no son consideradas en sí mismas verdades sinceras, sino que son elementos que cuelgan de la lógica de las simulaciones y de las lógicas de la hiperrealidad.

Esto es, se puede alentar una perspectiva crítica e innovadora en la auditoría forense, ligada a los juicios a partir de un marco teórico que considere estas referencias, no solo para ampliar la posibilidad de ser capaz de encontrar irregularidades, sino también para entender qué mecanismos simbólicos y estructurales facilitan la invención y la circulación de las simulaciones en el campo empresarial o jurídico, favoreciendo que se deriven estrategias más sólidas, interdisciplinarias y que estén en la línea de la lógica de las simulaciones del entorno que se desean esclarecer.

Esto comportará un enriquecimiento del campo de la auditoría forense con una lectura filosófica y sociocultural del mismo. Desde un enfoque interdisciplinario, incorporar las ideas de Baudrillard (1978) implica dialogar con otras disciplinas como la semiótica, la criminología, las ciencias sociales, la ética, y la teoría jurídica. La propuesta del marco conceptual se enriquece al entender que los signos financieros, legales y probatorios constituyen sistemas complejos, donde la realidad puede ser una construcción social mediada por narrativas, discursos y representaciones simbólicas, propias del postmodernismo.

El concepto de Hiperrealidad también se puede encontrar intrínsecamente en las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES), pues como los nuevos conceptos de medición como es el caso de valor razonable puede que lo que para un ente económico tenga un valor de precio justo, para la contraparte no lo sea dado las condiciones del mercado.

En definitiva, la adulteración y la no representación fidedigna de la situación financiera de una empresa de los estados financieros mina la transparencia,

socava la credibilidad y puede desencadenar consecuencias catastróficas para la organización si no se implementan controles efectivos y se promueve una cultura ética basada en la veracidad y precisión de la información económica y financiera.

El valor de los estados financieros como fuentes fiables para la toma de decisiones pone de manifiesto la necesidad de asegurar que sean íntegros y veraces; ya que la adulteración o manipulación que pueda experimentar dicha información se puede ver traducida en decisiones desafortunadas; siendo así puede suponer una incoherencia a la estabilidad de las compañías y una merma a la confianza, por tanto, en este entorno la puesta en marcha de un marco conceptual bajo un prisma interdisciplinar de la contabilidad forense es clave para detectar, prevenir y corregir fraudes financieros.

Como explica Baudrillard la hiperrealidad es un espacio donde las simulaciones han sustituido a la realidad misma, de forma análoga, las representaciones contables de Macintosh muestran que las verdades económicas no constituyen un reflejo de una realidad objetiva, sino que se tratan de productos discursivos que son capaces de circular en un mundo lleno de signos libres de referencia material. En otras palabras, a juicio de Macintosh, en el fondo la contabilidad se convierte en un simulacro que contribuye a crear una hiperrealidad económica en la que no se hace distinción entre lo real y lo simulado (Macintosh, 2005; Baudrillard, 1988).

Para el investigador, la realidad económica no es una cosa dada, sino una construcción social sustentada en discursos, instituciones y prácticas culturales. La 'verdadera' realidad económica es solo accesible, solo puede ser entendida, mediante interpretaciones y representaciones que son, en definitiva, productos del consenso social y lingüístico. Siguiendo a Baudrillard, se puede afirmar que en la práctica contable y en la representación de los ingresos existen una hiperrealidad en la que las simulaciones y los signos económicos circulan por la vida cotidiana al margen de ser refrendados hacia una realidad material o bruta. La economía, siendo así, puede ser entendida un lugar en el que lo simbólico se interpone al objetivo.

Aceptar que la realidad económica y las verdades en contabilidad son construcciones supondría una transformación en los modos en que los profesionales entienden su propia actividad. Se cuestiona que la objetividad y la responsabilidad moral de los contadores ya no está solo en aceptar que existe una verdad, sino en saber la condición simbólica y no necesariamente objetiva de los informes que emiten.

4. Referencias

- Baudrillard, J. (1978). *Cultura y simulacro*. (P. Rovira, trad.). Barcelona, España: Kairós.
- Castrellón Calderón, X.; Cuevas Castillo, G. Y.; Calderón, R. E. (2021). La importancia de los estados financieros en la toma de decisiones financiera-contables. *Revista FAECO Sapiens*, 4(2), 82–96. Disponible en: https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco_sapiens/article/view/2179
- International Accounting Standards Board (IASB). (2024). *Normas Internacionales de Contabilidad para Pymes (Sección 17: Propiedad, planta y equipo)*. Londres, Reino Unido: IASB.
- Macintosh, N. B. (2009). Accounting and the truth of earnings reports: Philosophical considerations. *European Accounting Review*, 18(1), 141–175. <https://doi.org/10.1080/09638180802327073>
- Teruel, S. (2017, febrero 27). *Las ocho etapas en el proceso de toma de decisiones de la empresa Captio*. Disponible en: <https://www.captio.net/blog/las-ocho-etapas-en-el-proceso-de-toma-decisiones-de-la-empresa>
- Vergara, J.; Pérez, M.; Rodríguez, L. (2019). Análisis financiero: enfoques en su evolución. *Revista Criterio Libre*, 16(28), 85–104. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/327193736_Analisis_financiero_enfoques_en_su_evolucion [Consultado: 2025, octubre, 12].

Un acercamiento a la Legitimidad de las empresas en Latinoamérica en el contexto de la Covid-19

An Approach to Corporate Legitimacy in Latin America in the Context of Covid-19

Saavedra G., María L.; Silva P., Berta; Choy Z., Elsa E.

Recibido: 07-09-25 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 10-02-26

Saavedra G., María L.
Contador Público, Maestra y Doctora en Administración.
Profesora titular de tiempo completo en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México, México.
Miembro del Sistema Nacional de Investigadores del CONAHCYT Nivel III, México.
Correo electrónico: maluisasaavedra@yahoo.com
Orcid ID: 0000-0002-3297-1157

Silva P., Berta
Contador Auditor. Diplomado en Auditoria Sistemas Contables Computacionales. Universidad Católica de Valparaíso y Price Waterhouse, Chile.
Diplomado de Estudios Avanzados (DEA) en Ciencias Empresariales, Universidad Autónoma de Madrid, España.
Magíster en Gestión M/Contabilidad y Finanzas, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile.
Doctora en Ciencias Empresariales, Universidad Autónoma de Madrid, España.
Correo electrónico: berta.silva@pucv.cl
Orcid ID: 0000-0002-8271-1468

Choy Z., Elsa E.
Contador Público. Doctora en Ciencias Contables y Empresariales. Maestra en Dirección Financiera.
Diploma Segunda Especialización Proyectos Educativos y Cultura de Paz.
Doctorado en Educación, Estudios Derecho y Ciencias Políticas.
Docente Investigadora, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y Universidad de San Martín de Porres, Perú.
Correo electrónico: echoyz@unmsm.edu.pe
Orcid ID: 0000-0001-8580-8495

Los países del Mercado Integrado Latinoamericano (Chile, Colombia, Perú y México) han sido consecuentes al implementar medidas sanitarias, para afrontar la pandemia sanitaria generada por el Covid-19. Pero las empresas no han actuado de la misma forma que los gobiernos y ello ha generado que sus niveles de legitimidad hayan cambiado y, por lo tanto, hayan influido en su capacidad para superar esta crisis sanitaria y seguir operando en el mercado. Con el objetivo de demostrar el impacto de la pandemia en la legitimidad de las empresas de países de una misma área económica que han implementado estrategias gubernamentales dispares para hacer frente al Covid-19, se distribuyó un cuestionario on-line dirigido a consumidores en los meses "duros" de confinamiento. Los principales hallazgos permiten saber que la legitimidad organizativa es débil en las empresas, y sólo supera a las acciones que ha realizado el gobierno ante el escenario de pandemia. Todo ello, implica la necesidad que tienen las empresas de implementar acciones y estrategias dirigidas a alcanzar y reforzar la legitimidad, y una de las formas de conseguirlo es teniendo un comportamiento ético y comprometido con la sociedad del país.

Palabras clave: Covid-19, legitimidad, MILA, gestión estratégica.

RESUMEN

The countries of the Latin American Integrated Market (Chile, Colombia, Peru, and Mexico) have been consistent in implementing public health measures to address the health pandemic generated by Covid-19. However, companies have not acted in the same way as governments, and this has led to changes in their levels of legitimacy, which in turn have influenced their ability to overcome this health crisis and continue operating in the market. In order to demonstrate the impact of the pandemic on corporate legitimacy in countries within the same economic area that implemented differing government strategies to confront Covid-19, an online questionnaire was distributed to consumers during the strictest months of lockdown. The main findings show that organizational legitimacy among companies is weak and only slightly surpasses the actions taken by governments in response to the pandemic scenario. This situation highlights the need for companies to implement actions and strategies aimed at achieving and strengthening legitimacy. One way to accomplish this is by adopting ethical behavior and demonstrating a strong commitment to the society of the country in which they operate, especially during periods of crisis.

Keywords: Covid-19, Legitimacy, MILA, Strategic management.

ABSTRACT

1. Introducción

Los países del Mercado Integrado Latinoamericano (MILA) (Chile, Colombia, Perú y México), han sido consecuentes al implementar medidas sanitarias, para afrontar la pandemia sanitaria generada por el Covid-19. Colombia declara el estado de emergencia económica, social y ecológica el 17 de marzo de 2020 mediante el Decreto 417; a partir de éste se derivan una serie de decretos legislativos dirigidos a la adopción de medidas enfocadas a áreas específicas, como la prestación de servicios públicos, el alivio de obligaciones financieras y tributarias, la protección del empleo, o el acceso a financiamiento para apoyar el funcionamiento y reactivación de las actividades económicas.

Chile decreta el estado de catástrofe por calamidad pública el 18 de marzo de 2020 (Decreto Supremo 104) por un periodo inicial de 90 días, los que fueron prorrogados en junio (Decreto 269) y en septiembre (Decreto 400) por un plazo de 90 días adicionales en ambos casos. En respuesta a la emergencia sanitaria, se estableció una estrategia permanente denominada “Paso a paso, nos cuidamos” que define cinco escenarios graduales para la reapertura paulatina que tienen en cuenta las condiciones sanitarias de las comunas en las 16 regiones del país. Cada etapa tiene restricciones y obligaciones específicas (Heredia y Dini, 2021, p. 48).

México declara emergencia sanitaria por el Covid-19 el 30 de marzo de 2020 y se ordena la suspensión inmediata de actividades no esenciales inicialmente hasta el 30 de abril. La medida fue extendida hasta el 30 de

mayo y a partir de junio se inicia la reanudación de actividades a través de un sistema de semáforo, basado en un análisis epidemiológico por región. La estrategia llamada “nueva normalidad” contempla un sistema de alerta sanitaria de aplicación estatal o municipal que es analizado de forma semanal para determinar el nivel de restricción de actividades laborales, económicas y sociales. Los niveles de alerta son dictados por la autoridad federal y las empresas que cumplen los “lineamientos técnicos específicos para la reapertura de actividades económicas” publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF) pueden operar previa aprobación del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) (Heredia y Dini, 2021, p. 88).

Perú declara el estado de emergencia Nacional a consecuencia del brote del COVID-19 el 16 de marzo del 2020, por Decreto Supremo N° 044-2020-PCM, el cual se extendió por 106 días hasta su finalización el 30 de junio; a partir de entonces, el país ha transitado hacia una “cuarentena focalizada”. Perú es uno de los países del mundo que ha impuesto medidas de distanciamiento social más estrictas para hacer frente a la pandemia, aunque la mayor parte de la población acató las normas de inmovilización, la movilidad hacia el trabajo y por motivos recreativos y de consumo se redujo hasta 80% con respecto a los niveles de inicios de año, hubo un elevado segmento, altamente dependiente de ingresos generados a diario, que solo pudo cumplir dichas normas de manera parcial (Díaz-Cassou, 2020).

La legitimidad organizativa ha sido poco estudiada en el contexto latinoamericano, aun cuando los estudios antecedentes refieren su importancia para la supervivencia y el éxito empresarial (Díez-Martín et al., 2021). La legitimidad la otorgan los *stakeholders* o grupos de interés conformados por los accionistas, empleados, clientes, proveedores, la sociedad, etc. (Bitektine y Haack, 2015; Gordo, 2022). En general, se puede decir que la legitimidad se consigue a través de la alineación de los valores empresariales y los valores de la sociedad (Deephouse, 1996).

En este contexto, el objetivo de este trabajo es exponer cuál fue la legitimidad de las empresas ante el Covid-19 en los países del MILA. Este objetivo permitirá analizar cómo la legitimidad organizativa es una variable clave para superar crisis de carácter económico, pero también sanitario. Asimismo, este objetivo implica la necesidad que tienen las empresas de implementar acciones y estrategias dirigidas a alcanzar y reforzar la legitimidad, y una de las formas de conseguirlo es teniendo un comportamiento ético y comprometido con la sociedad del país.

Para este fin se presentan tres apartados, el primero es el marco teórico donde se describe el impacto del Covid-19 en las empresas, y se desarrolla el tema de legitimidad empresarial; en el segundo se presenta el método utilizado para llevar a cabo la investigación y en el tercero el análisis e interpretación de los datos recolectados, por último, se presentan las conclusiones.

2. Marco teórico

2.1. El COVID-19 y su impacto en las entidades del MILA

En este apartado se describirá brevemente cual fue el impacto que ocasionó la pandemia COVID-19 en las empresas de los países que integran el MILA.

2.1.1. El Covid-19 en Chile y su impacto en las empresas

Chile debió enfrentarse a dos eventos dramáticos, al estallido social en octubre de 2019 y la pandemia declarada en el año 2020 por Covid-19. Estos hechos afectaron fuertemente en aspectos sanitarios, sociales, económicos y políticos. En el ámbito económico, la dificultad para mantener en funcionamiento regular los negocios de sectores como el turismo, la restauración, o actividades recreativas, promueven el cierre de pequeñas y medianas empresas. La falta de ayuda económica a todos los ciudadanos que lo requieren derivó en la demanda social por el retiro de los fondos previsionales en dos ocasiones. En el ámbito de las personas y lo social, las zonas de cuarentenas dificultaban el desplazamiento a los lugares de trabajos; el teletrabajo afecta en la organización y desarrollo de la vida familiar; el cierre de colegios y universidades generó otra modalidad de enseñanza aprendizaje cuyos resultados aún no han sido evaluados; quedó en evidencia la falta de recursos en áreas de la salud donde se ha suspendido la atención médica, operaciones programadas, entre otros.

Los efectos no se dejaron esperar y es así como las pérdidas empresariales se dejaron ver en las pérdidas de empleos donde las más afectadas fueron las actividades de alojamiento y de servicio de alimentación (-45,2%), el sector construcción (-34,9%) y agricultura (-34,3%,). Sin embargo, las pérdidas agrícolas no necesariamente son resultado de las medidas sanitarias implementadas en Chile, como en los otros sectores, sino que es el reflejo de los efectos de la sequía que afecta al país y/o los efectos de la crisis económica en el comercio de productos agrícolas (OIT, 2020).

2.1.2. El Covid-19 en Colombia y su impacto en las empresas

Serna-Gómez et al. (2020) refieren que las pequeñas y medianas empresas fueron las más afectadas en cuanto a sus ingresos en el contexto del Covid19, por lo que se han visto obligadas a realizar cierres temporales y definitivos, así como despidos de personal. En este sentido, 25% de las personas empleadas en este sector se encontraban en riesgo de perder sus empleos, siendo los sectores menos vulnerables los que se encuentran en capacidad de desarrollar teletrabajo. Por su parte, Rodríguez (2020) refiere que, de acuerdo con datos de la Cámara de Comercio de Bogotá, se estima que solo 3,6% de las empresas de la capital estaban operando al 100%, y menos de un tercio al 10% mientras que un 25% estaban inactivas.

De acuerdo con la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2020), en Colombia la caída de la producción fue de 7,7% para el total de la industria y los resultados más negativos se dieron en los sectores de cuero y calzado (-37,8%) y autos y autopartes (-36,9%). Caso contrario, la industria de alimentos mostró un crecimiento (6,1%). Así también, se reportó que 96% de las empresas tuvieron una caída en sus ventas (el 75% registró una disminución superior al 50%); 82% de las empresas formales podrían subsistir solo entre uno y dos meses con sus propios recursos, situación que muestra la necesidad de apoyo gubernamental a todos estos sectores, a fin de evitar las quiebras empresariales.

Cuadros (2020) por su parte, refiere que en Colombia los consumidores se adaptaron rápidamente al uso de servicios online para satisfacer de sus necesidades de compra de productos o servicios, incrementando sus gastos en servicios de internet y en equipos de entretenimiento. Por lo que las empresas para permanecer deben adaptar sus modelos de negocio a la demanda de un consumidor diferente. Así también, las empresas colombianas adicionaron a proyectos necesarios para afrontar las necesidades sanitarias de la crisis del Covid-19, así pues, se creó una iniciativa colectiva de instituciones públicas y privadas (#InnspiraMED), que se propuso como objetivo colaborar para lograr la producción de ventiladores mecánicos con recursos locales y de bajo costo. Por su parte, la empresa Índigo Technologies desarrolló un algoritmo de inteligencia artificial que permite identificar casos positivos del Covid-19 en segundos; además, cuatro empresas unieron sus conocimientos y experiencia para crear un prototipo de estructura hospitalaria hecha en PVC y metal (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2020).

2.1.3. El Covid-19 en México y su impacto en las entidades

De acuerdo con Sánchez y Aguilar (2020), el Covid-19 tuvo un impacto negativo en la economía, dado que el deterioro de las condiciones de salud (física y mental) trajo como consecuencia una baja de productividad de la población económicamente activa; también, afectó a las empresas el cierre de economías con las cuales se realizan intercambios comerciales. La restricción de viajes con impacto en el sector turístico, en el que de acuerdo con *Basque Trade & Investment* (2020), se han perdido 239,000 millones de pesos. Así también, el cierre de las actividades no esenciales implicó para las empresas no percibir ingresos, sin recibir apoyos para diferir o exentar obligaciones patronales, fiscales, cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), pago de renta y servicios por lo que muchas se vieron obligadas a cerrar, o bien reducir drásticamente su capacidad operativa, por la falta de demanda.

Sánchez y Aguilar (2020), con base en la encuesta de ECOVID 2020 realizada por el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática, analizan las principales afectaciones negativas del Covid-19 en las empresas mexicanas, las cuales se muestran en el gráfico 1. Los impactos negativos, como puede verse en el gráfico, afectaron más a las empresas de tamaño micro, además de esto, 1,115,983 empresas se vieron obligadas a implementar paros técnicos o cierres temporales (60% del total muestral), de las cuales 93% eran empresas de tamaño micro (Sánchez y Aguilar, 2020).

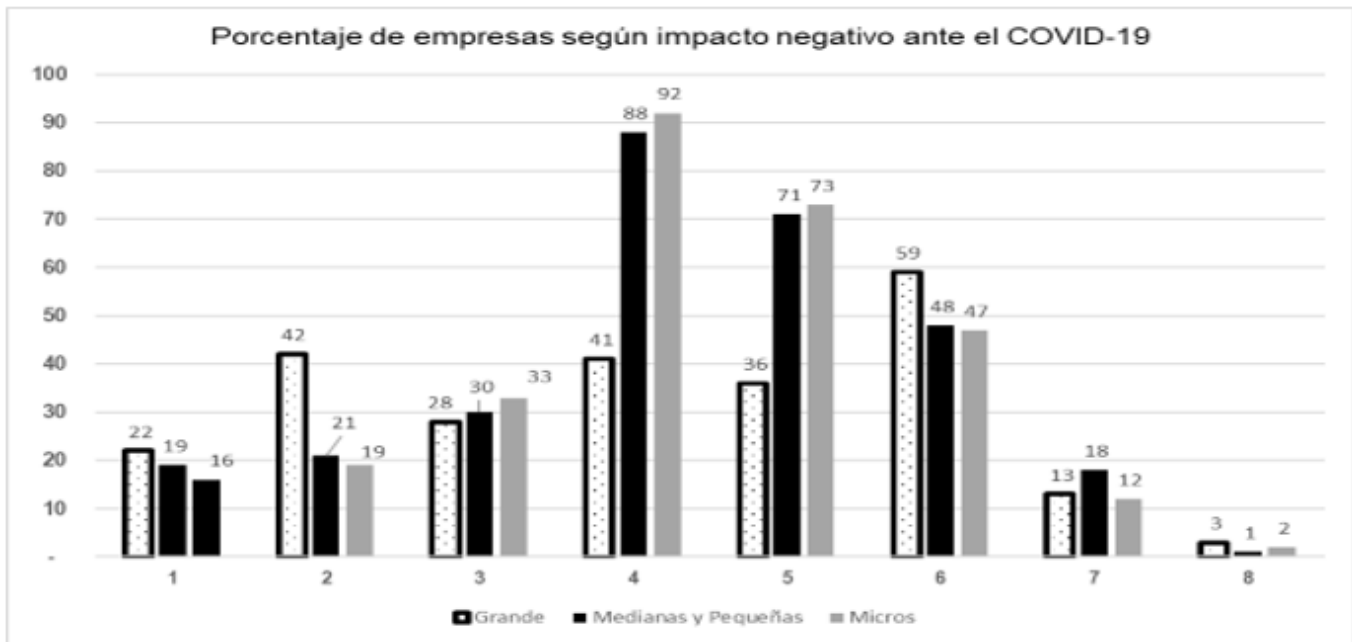


Gráfico 1. Porcentaje de empresas según impacto negativo ante el Covid19 en México. Tomado de Sánchez y Aguilar (2020).

Nota: 1. Reducción de personal. 2. Reducción del monto total de las remuneraciones y/o prestaciones del personal. 3. Desabasto de insumos, materias primas, bienes terminados o materiales adquiridos para revender. 4. Disminución de los ingresos. 5. Disminución de la demanda-cancelación de pedidos. 6. Menor disponibilidad de flujo de efectivo. 7. Menor acceso a servicios financieros. 8. Otra.

En lo que se refiere al impacto en los sectores, *Basque Trade & Investment* (2020) señala que 70% de la industria automotriz estuvo parada, generando una grave afectación a los sectores autopartes, eléctrico-electrónico; por otra parte, también los paros de producción se han dado en confección y vestido, equipo médico, aeroespacial, metalmecánico, aparatos electrodomésticos, muebles y remanufactura de productos, entre otros. Por su parte, la encuesta realizada por *Mejores empresas mexicanas* (2020) reportó que las empresas del sector comercio se encontraban operando solo 34%, construcción 6%, manufactura 25% y servicios 35%, mostrándose con esto la grave afectación que se encuentran sufriendo, aunado a que 90% de las empresas manifestaron preocupación por la contracción de la demanda y la cartera vencida de los clientes.

Siendo los principales retos que afrontan las empresas el mantener el nivel operativo y garantizar la productividad (72%), mantener la actividad comercial

(63%) y garantizar la salud de los colaboradores (62%) (Randstad México, 2020). Se esperaba que la vacuna para el COVID 19 logrará erradicar la pandemia, pero el mundo de los negocios ya no sería el mismo, en la nueva normalidad una de las variables más relevantes será el restablecimiento de la demanda, que variará por industria y geografía, lo que marcará el paso para la recuperación (Rubio et al., 2020). A la fecha los países Latinoamericanos han regresado a la normalidad, pero están pasando la quinta ola del Covid-19, la cual si bien es cierto ya no es mortífera como en un inicio, aún sigue provocando afectaciones laborales.

2.1.4. El Covid-19 en Perú y su impacto en las empresas

En el Perú, la pandemia se presentó como una de las más grandes crisis sanitaria de la historia, con un desencadenamiento de impactos económicos, sociales, políticos y culturales que ha generado cambios normativos, reacción del mercado y nuevas modalidades de trabajo, alcanzando a las empresas y manteniéndolas alerta a los desafíos y adaptaciones de una nueva realidad. En este país la actividad económica se contrajo 11,1 por ciento en 2020 (Maximixe, 2020; BCR, 2021).

Un informe elaborado por Reaño & Linares Asesores Financieros diseñaron una encuesta y con base en las respuestas de altos ejecutivos de una muestra de 500 empresas peruanas, instrumento aplicado entre diciembre 2020 a enero 2021, determinó los principales impactos económicos y financieros de la crisis sanitaria en las empresas: Impacto comercial y operativo, la caída de ventas con respecto al 2019 afectó a la mayoría de sectores, pero con mayor gravedad a hotelería-turismo por aislamiento y restricciones de movilidad nacional e internacional (88%), educación por cambio de modalidad a clase virtual y la falta de equipamiento (53%), construcción por paralización de las obras públicas y privadas (51%) y servicios por cambios en la modalidad de consumo y restricciones de atención (38%); impactando en la liquidez, capacidad de pago y efectividad de las cobranzas.

Las regiones más afectadas fueron Cusco, sector comercial y servicios (89%), Callao, sector comercial (83%), Arequipa, sector comercial y educación (79%), La Libertad, sector comercial (75%) y Lima, sector comercial y construcción (71%). Todo lo contrario, los sectores que han visto incrementar sus ventas por la pandemia destacan la industria farmacéutica, el comercio electrónico 12.5% antes de la pandemia 35% y el sector de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Es así como las ventas en el total de las empresas reportaron una caída de 73%, por consecuencia de la pandemia. Además, el incumplimiento de la deuda financiera (36%), ocasionó en las empresas un incremento en el costo financiero, pérdidas en líneas de crédito y modificación de su calificación crediticia (20%), dificultando la generación de su capital de trabajo.

3. Legitimidad organizativa

Díez-Martín et al. (2010, 2021) establecen que la legitimidad empresarial está relacionada con la percepción de la sociedad acerca de la forma de actuar de las empresas y será mayor cuando su comportamiento sea consistente con la cultura, normas, creencias, valores y principios de la sociedad en la que se encuentra inmersa, siendo de suma importancia la alineación cultural con la sociedad en la que se encuentra inmersa (Landázuri-Aguilera e Hinojosa-Cruz, 2017; Silva Jaramillo, et al. 2022). De acuerdo con lo anterior, se sugiere que la legitimidad es la clave para el crecimiento y la supervivencia empresarial, puesto que se ha comprobado empíricamente que existe una relación positiva entre la legitimidad y los resultados empresariales (Warren, 2003; Díez Martín et al. 2014; Orviz, 2017; Mirabal & Fernández, 2019, Gordo y Díez Martín, 2020; Díez de Castro, 2022). Asimismo, se considera que la legitimidad es una ventaja competitiva, dado que es un recurso clave, aún más importante que el propio capital (Díez de Castro, 2022).

La teoría institucional es el marco de la legitimidad empresarial, puesto que esta tiene como principio la necesidad de obtener, mantener y reparar la legitimidad como requisito para su permanencia; es decir, la pertinencia de un ente con respecto al contexto social donde actúa (Suchman, 1995; Díez y Martín et al., 2010; Orviz, 2017; Campos et al., 2018; Díez de Castro et al. 2018; Siraz & De Castro, 2019; Mirabal & Fernández, 2019) creando así las bases para alcanzar el éxito y sostenibilidad, impulsada por los grupos de interés (Landázuri-Aguilera e Hinojosa-Cruz, 2017), dado que estos promueven a las organizaciones que consideran adecuadas, deseables o apropiadas (Díez de Castro, 2022), por lo cual la legitimidad puede considerarse como un activo intangible de alto valor (Suchman, 1995; Orviz, 2017; Silva Jaramillo, et al. 2022).

Por tanto, la falta de alineación entre lo que las empresas y la sociedad consideran legítimo, produce conflictos con los grupos de interés, por lo que es importante encontrar el equilibrio para conciliar las diferencias, puesto que, por un lado, la empresa busca su continuidad, libertad, intercambio,

rentabilidad, garantizar el logro de objetivos económicos, entre otros, y por el otro, la sociedad considera de suma importancia, el bienestar humano, de los stakeholders, bienestar animal, el cuidado del medio ambiente, la ética y los valores, entre otros (Warren, 2003; Díez Martín et al., 2014; Siraz & De Castro, 2019; Silva Jaramillo, et al. 2022), este equilibrio debería procurar equiparar el desempeño económico con el desempeño social (Silva Jaramillo, et al. 2022).

Por su parte, la falta de legitimidad limita a la empresa en el acceso a recursos, la expone a regulaciones gubernamentales influidas por la presión social, sanciones, pérdida de credibilidad de los grupos de interés; es por ello, que una empresa desde que nace debe procurar que sus objetivos se encuentren alineados con lo que espera la sociedad de ellas, pues eso les facilitará la obtención de los recursos necesarios para poner en marcha su operación (De Clercq & Voronov, 2009; Díez Martín et al., 2014; Campos et al., 2018; Gordo y Díez Martín, 2020; Cheng et al., 2022, Gordo, 2022). Puesto que la legitimidad permite a las empresas acceder a los recursos y desarrollar las capacidades necesarias para aprovechar las oportunidades de entrada a los mercados (Landázuri-Aguilera e Hinojosa-Cruz, 2017; Liu & Wang, 2022, Díez de Castro, 2022). Así también, es importante comprender que la legitimidad no se consigue solo porque se satisfacen las expectativas de las audiencias, pues estas tienen la posibilidad de otorgar o negar la legitimidad, con base en un juicio que hacen sobre la organización (Díez De Castro et al., 2018).

Cheng et al. (2022) refieren que existen dos tipos de legitimidad en las empresas que recién inician operaciones, la legitimidad cognitiva y la legitimidad sociopolítica. La primera, se refiere a la difusión del conocimiento de una nueva empresa, lo cual es bastante difícil de lograr puesto que los productos y/o servicios que ofrecen son desconocidos por los potenciales clientes, lo que implica gran riesgo de fracaso, sin embargo, pueden realizar estrategias para alcanzar la legitimidad, como por ejemplo el uso de un lenguaje incluyente. La segunda, se refiere al proceso mediante el cual las partes interesadas clave aceptan una nueva empresa como apropiada y correcta de acuerdo con las leyes y normas ya establecidas, siendo más fácil de alcanzar que la legitimidad cognitiva, pues resulta más claro lo que se espera de la misma.

Por su parte, Liu y Wang (2022), señalan que la legitimidad se puede clasificar como legitimidad política, la cual se consigue cuando la empresa cumple con las leyes, reglamentos y estándares pertinentes establecidos por el gobierno, obteniendo su aprobación. La legitimidad de los actores del

mercado (inversionistas, clientes, proveedores de recursos), se da cuando la empresa cumple con el código de conducta compartido por todas las partes del mercado y es reconocida por todos los participantes, lo que también indica que las empresas son competitivas en el mercado.

Diez de Castro et al. (2018), proponen ocho tipos de legitimidad, legitimidad cognitiva (cultural), legitimidad regulatoria, legitimidad moral (ética), legitimidad pragmática (instrumental o recursos), legitimidad gerencial, legitimidad técnica, legitimidad emocional (relacional) y legitimidad de la industria o sector.

Por otra parte, Gordo y Díez Martín (2020) y Gordo (2022) refieren que las acciones que puede realizar la empresa para alcanzar la legitimidad, pueden ser: A través del discurso, por medio de acciones simbólicas que aumenten la credibilidad de la empresa, usando los medios de comunicación; con la implementación de programas de calidad; adopción e implementación de estándares voluntarios, transmitiendo la credibilidad personal del empresario, implementando estrategias de conformidad, diferenciación o manipulación del entorno mediante la adopción de valores sociales; estableciendo alianzas y asociaciones con otras empresas, informes de responsabilidad social empresarial, filantropía corporativa, en otras. Lo anterior, resulta de suma relevancia considerando que Landázuri-Aguilera e Hinojosa-Cruz (2017), afirman que las empresas aplicando estrategias de legitimidad, son capaces de borrar su historia como empresas explotadoras de su personal y/o que generan daños al medio ambiente. En coincidencia con lo anterior, Orviz (2017) indica que, aunque es difícil satisfacer completamente a todos los grupos de interés, se pueden plantear las estrategias proactivas que impulsen la gestión de iniciativas tendientes a incrementar la percepción de la sociedad acerca de las actividades que lleva a cabo.

Por su parte, Campos et al. (2018), identificaron cuatro líneas estratégicas para abordar la legitimidad, estas son: transparencia, expectación, ocultamiento y retirada. La transparencia (exposición), se da cuando la empresa realiza actividades de producción que no son socialmente aceptables cuando inicio sus actividades, o bien, cuando ella misma no los aceptaba como correctas de acuerdo con sus valores organizacionales; la expectación, aparece cuando la empresas, se dedica a la producción de bienes con una permisividad social alta, pero su demanda es baja, por lo que tiene que ponerse a la expectativa de cambios en la demanda para tomar decisiones; ocultamiento, sucede cuando

la empresa responde a la alta demanda de productos que tienen una baja permisividad social, y al obtener alta rentabilidad, debe aplicar esta estrategia; retirada, resulta cuando la empresa se encuentra atendiendo una baja demanda de un producto con baja permisividad social, por lo que lo más conveniente es retirar el producto del mercado.

Gordo (2022), refiere que entre los beneficios que otorga la legitimidad se encuentran la obtención de recursos óptimos para su operación, lo cual le permitirá sobrevivir, crecer y alcanzar el éxito. Es decir, permite alcanzar aspectos críticos tales como: recursos, nuevos mercados, mejora la imagen de la empresa y su identidad, la lealtad de cliente, entre otros.

4. Muestra y metodología

Es una investigación descriptiva transversal, en la que se utilizó un cuestionario estructurado, con escala de Likert del 1 al 5 (1= Totalmente en desacuerdo; 5 = Totalmente de acuerdo), mismo que fue elaborado por el *Management & Business Economics Research Group* (Universidad Rey Juan Carlos), en colaboración con la Fundación Camilo Prado. Las dimensiones principales de este cuestionario fueron: Empresas y acciones ante el Covid-19; empresas y marca país; empresas y política; empresas y consumidores; consumidores y medios de comunicación; empresas y legitimidad.

Se utilizó un muestreo no probabilístico por bola de nieve estandarizado por estructura de población y regiones, los sujetos fueron los residentes en cada país mayores de 18 años, las encuestas fueron autoadministradas online. El total de personas encuestadas en Chile fueron 524, Colombia 477, Perú 511, México 1,161. La distribución del cuestionario coincidió con los meses de confinamiento "estricto" durante la primera ola de la pandemia, esto constituye una oportunidad única para recoger información de los consumidores que no podrá volver a recogerse en el futuro.

5. Resultados

A continuación, se presenta el análisis comparativo de los cuatro países, considerando las opciones de respuesta en escala de Likert que va de "Totalmente en desacuerdo" a "Totalmente de acuerdo", las cuales se presentan en las gráficas considerando los siguientes colores: 1: Rojo; 2: Naranja; 3: Amarillo; 4: Azul celeste; 5: Azul marino.

5.1. Empresas y acciones ante el Covid-19

Como puede verse en el gráfico 2, en todos los países del MILA, coincide la percepción neutral acerca de las acciones que están implementando las empresas. En el gráfico 2 también se puede observar que la percepción en Chile es que las acciones no reportan beneficios para los ciudadanos, mientras en los otros países predomina la posición neutral, tal vez porque los ciudadanos desconocen las acciones. Lo cual indicaría que no es suficiente lo que estas están haciendo para alcanzar el reconocimiento de las audiencias, y tal vez se encuentran más ocupadas en su sobrevivencia sin visualizar lo importante que es la legitimidad empresarial para lograr sus objetivos (Warren, 2003; Díez Martín et al. 2014; Orviz, 2017; Mirabal & Fernández, 2019, Gordo y Díez Martín, 2020; Díez de Castro, 2022).

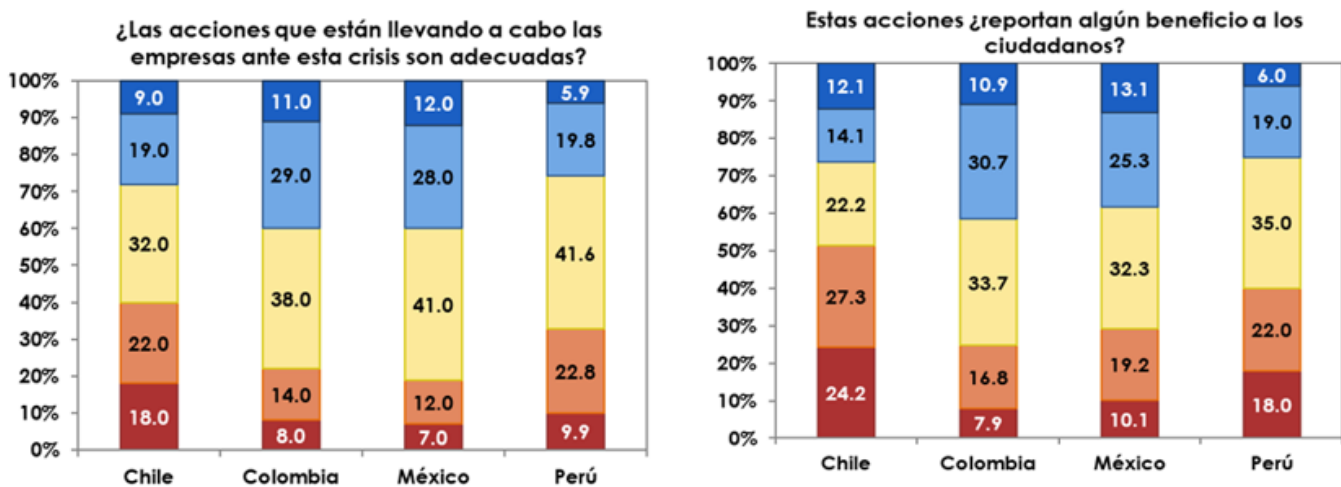


Gráfico 2. Empresas y acciones ante el Covid-19 (I). Elaboración propia.

En el gráfico 3, se indica que los ciudadanos chilenos consideran principalmente que las empresas no se están adaptando a las demandas sociales, en Colombia predomina la posición neutral, mientras que, en México y Perú, se tiende a percibir que las empresas les hacen falta adaptarse a las demandas sociales derivadas del COVID 19. Este mismo gráfico deja ver que en todos los países excepto Colombia, donde la posición predominante es neutral, la tendencia es que los ciudadanos no perciben que las empresas estén cumpliendo las leyes ante la situación de crisis sanitaria presentada por la pandemia. Estos hallazgos implican que las empresas no atienden a los aspectos de legitimidad política o sociopolítica, la cual puede alcanzarse cumpliendo las leyes y normas establecidas (Liu y Wang (2022; Cheng et al. (2022); y también sería débil el

cumplimiento de la legitimidad emocional al no considerar las necesidades de los grupos de interés (Cheng et al., 2022).

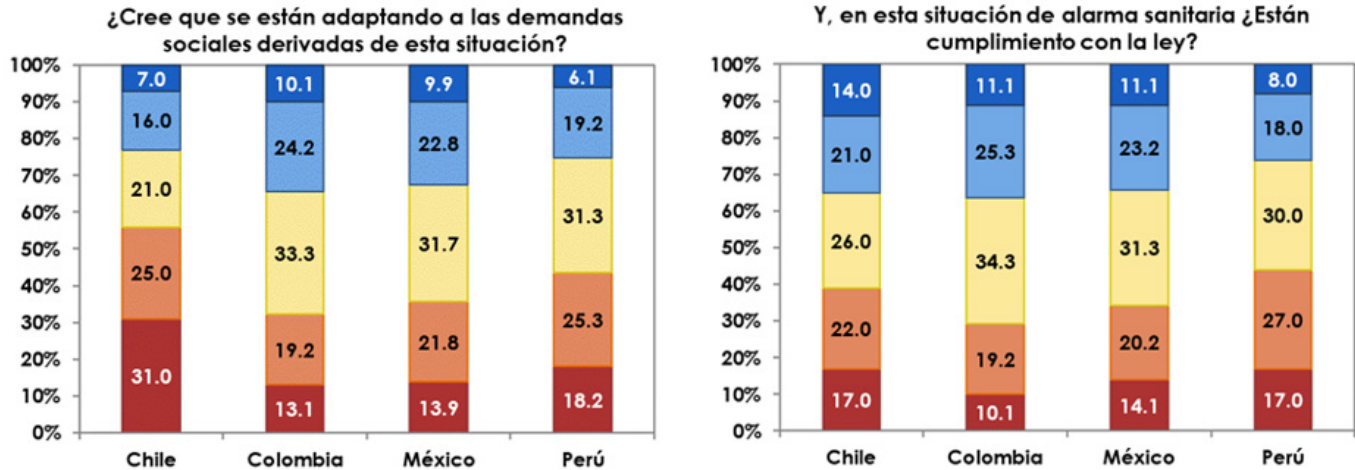


Gráfico 3. Empresas y acciones ante el Covid-19 (II). Elaboración propia.

En el gráfico 4, se aprecia que excepto Colombia donde predomina la percepción neutral, en el resto de los países los ciudadanos perciben que las empresas no le otorgan facilidades a sus empleados para que cumplan la ley. En este gráfico se aprecia que en todos los países alrededor de un tercio de los ciudadanos adoptan una posición neutral en cuando al cumplimiento de los requisitos sanitarios por parte de las empresas; sin embargo, en Chile y Perú predomina una percepción negativa, en Colombia y México el predominio es positivo. La poca comprensión de las empresas para apoyar a sus empleados, en todos los países excepto Colombia permite vislumbrar una baja legitimidad moral y la percepción negativa del cumplimiento de los requisitos sanitarios por parte de los ciudadanos de Colombia y México, implica una baja legitimidad regulatoria o política (Diez de Castro et al., 2018; Liu y Wang, 2022).

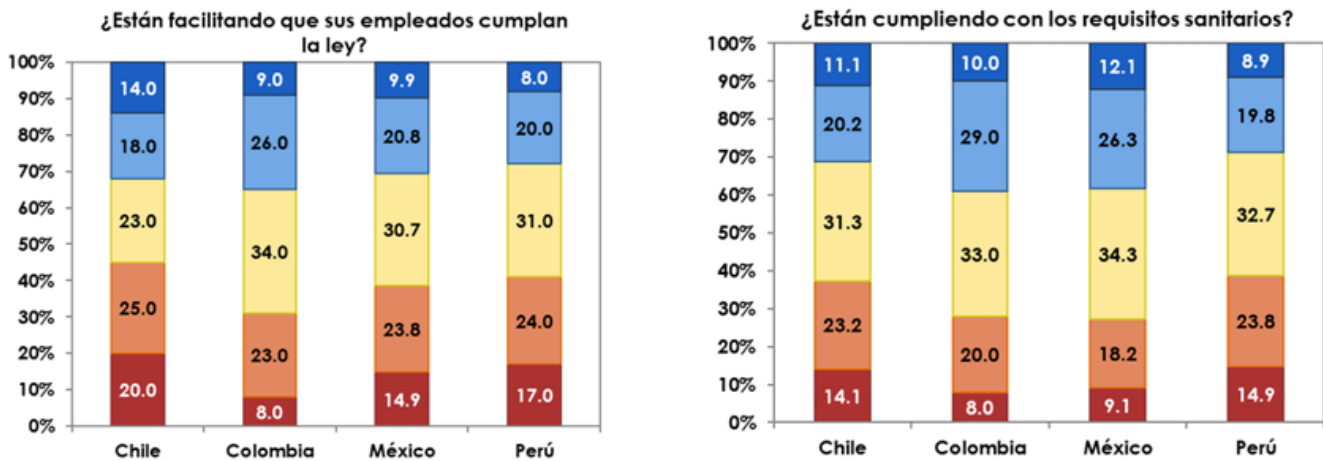


Gráfico 4. Empresas y acciones ante el Covid-19 (III). Elaboración propia.

El gráfico 5, señala que la percepción acerca de la gestión de las empresas ante la pandemia es mala, en todos los países excepto Colombia, donde predomina la posición neutral. Estos resultados implican que los ciudadanos perciben una baja legitimidad pragmática y gerencial, con una inadecuada gestión de recursos ante una situación pandémica como la del Covid-19 (Diez de Castro et al., 2018).

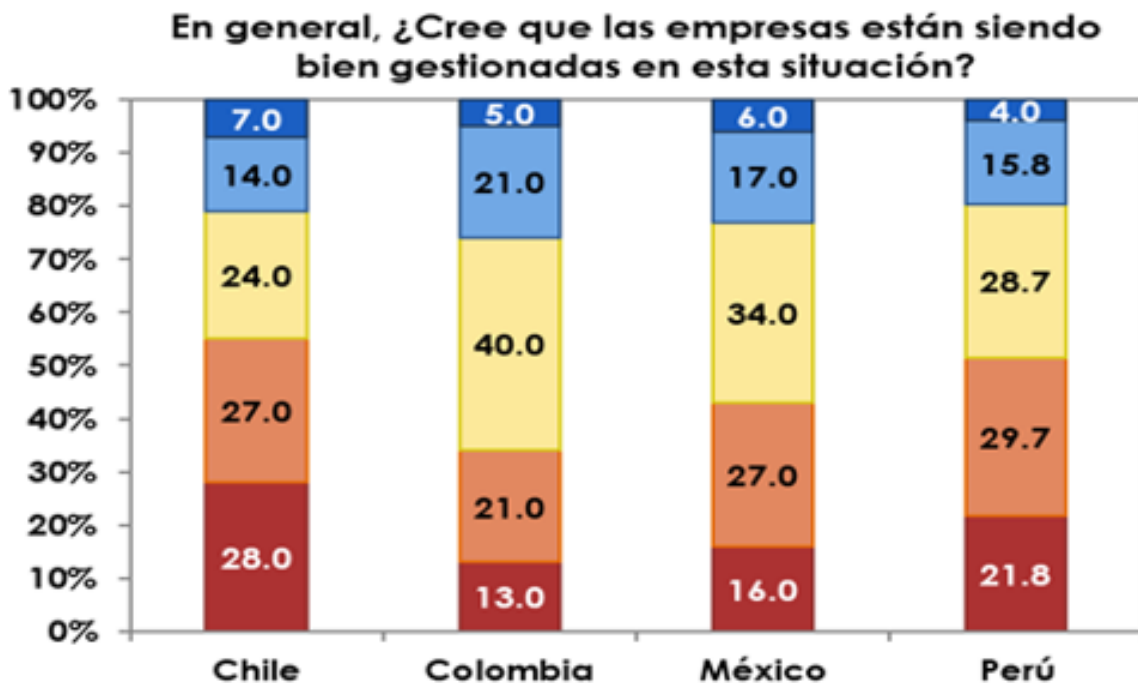


Gráfico 5. Gestión de las empresas ante el Covid-19. Elaboración propia.

5.2. Empresas y marca país

En el gráfico 6 se presenta que en todos los países predomina la imagen de que las empresas no son un ejemplo de cómo se debe afrontar la situación de la pandemia, coincidente con lo anterior, en el gráfico 6, puede verse que en todos los países los ciudadanos consideran que las empresas no están contribuyendo a mejorar la imagen de su país. Estos resultados dejan en claro que los ciudadanos perciben una baja legitimidad de la industria o sector, al no contar con una posición e imagen que pueda tomarse como referente para otros contextos (Diez de Castro et al. (2018).

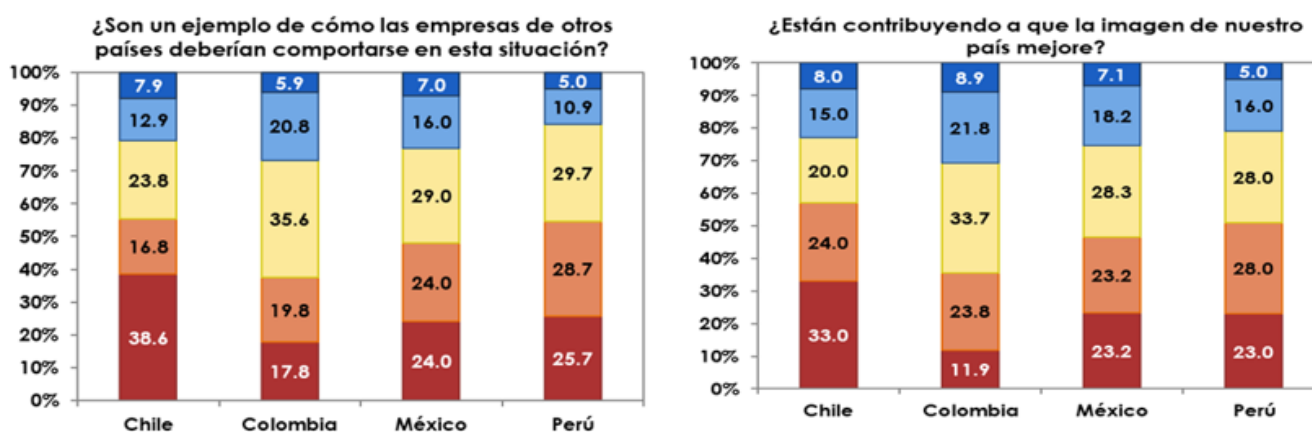


Gráfico 6. Empresas y marca país. Elaboración propia.

5.3. Empresas y política

El gráfico 7 identifica que los ciudadanos de todos los países perciben que al menos las empresas están afrontando la crisis sanitaria mejor que los políticos, congruente con esto, puede notarse la opinión de que las empresas deberían ofrecer su apoyo al gobierno para superar la crisis sanitaria. Lo anterior, implica que en comparación a la forma en que el gobierno está afrontando la crisis pandémica, las empresas lo están haciendo mejor, lo que implica una fortaleza en la legitimidad cognitiva (Cheng et al., 2022; Diez de Castro et al., 2018).

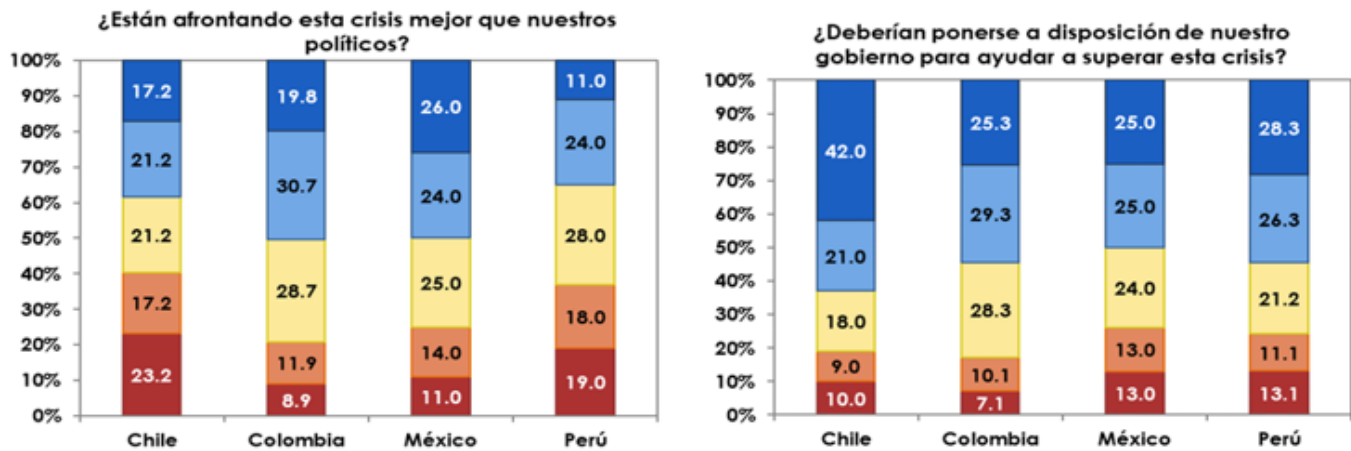


Gráfico 7. Empresas y política. Elaboración propia.

5.4. Empresas y consumidores

Al parecer la forma en que las empresas se comportaron las empresas ante la situación de pandemia, afectará la percepción que se tiene de las mismas, asimismo, los consumidores verán influidas sus decisiones de compra, por el origen de los productos que estén buscando consumir (Gráfico 8). Lo anterior, corrobora señalado por Díez De Castro et al. (2018), en el sentido de que las audiencias necesitan no solo percibir que serán satisfechas sus expectativas, sino que están juzgando el accionar de toda la empresa.

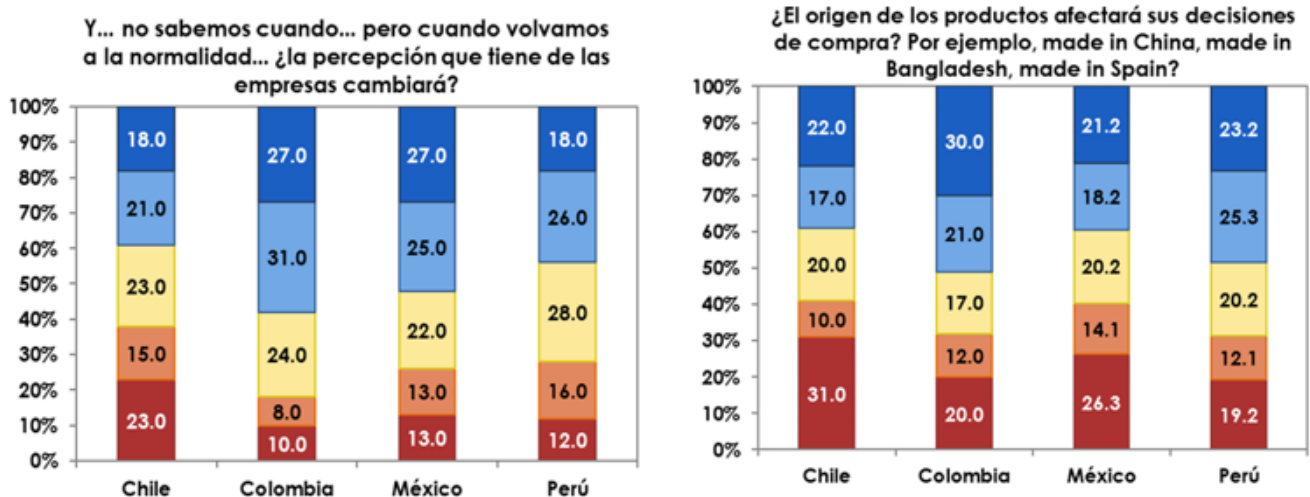


Gráfico 8. Empresas y consumidores. Elaboración propia.

En todos los países los ciudadanos se encuentran preocupados por la afectación del Covid-19 en su ocupación e ingresos, lo cual además les genera angustia (Gráfico 9). Coincidiendo lo anterior, con la afectación que tuvieron todos los países por el cierre de las actividades económicas no indispensables, lo cual generó altos niveles de desempleo (OIT, 2020; Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2020; Sánchez y Aguilar, 2020; Maximixe, 2020; BCR, 2021).

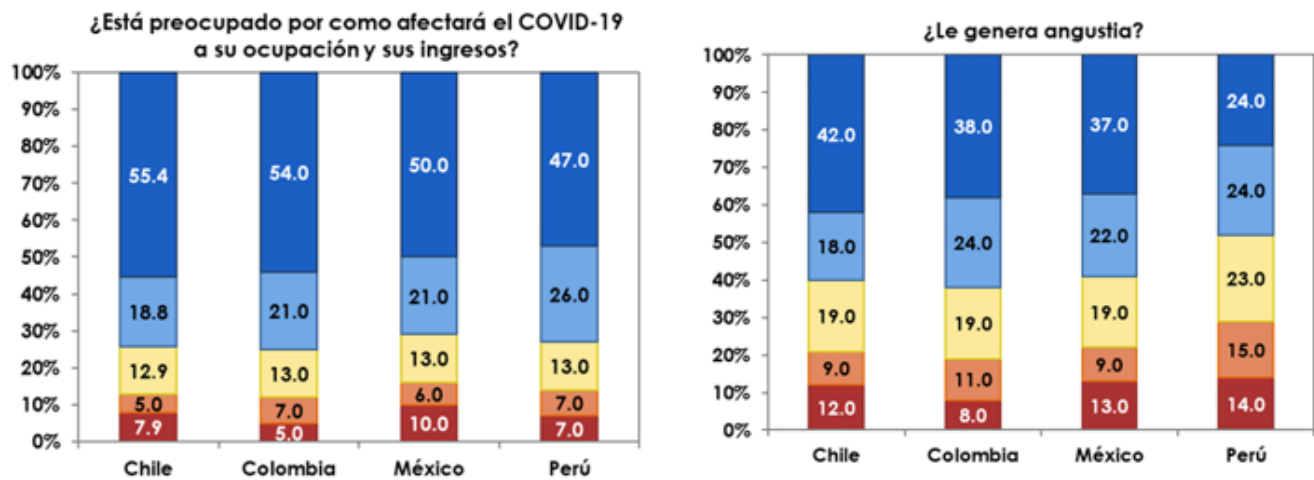


Gráfico 9. Consumidores y preocupación. Elaboración propia.

5.5. Consumidores y medios de comunicación

Los consumidores de los cuatro países analizados se encuentran cansados de las noticias y de ver que nada está cambiando en la situación de pandemia, además consideran que los medios de comunicación influyen en su opinión acerca de las empresas (Gráfico 10). Esto último, debe ser tomado muy en cuenta por las empresas para aplicar estrategias que permitan comunicar sus acciones de modo adecuado a fin de ganar legitimidad (Gordo y Díez Martín, 2020; Gordo, 2022).

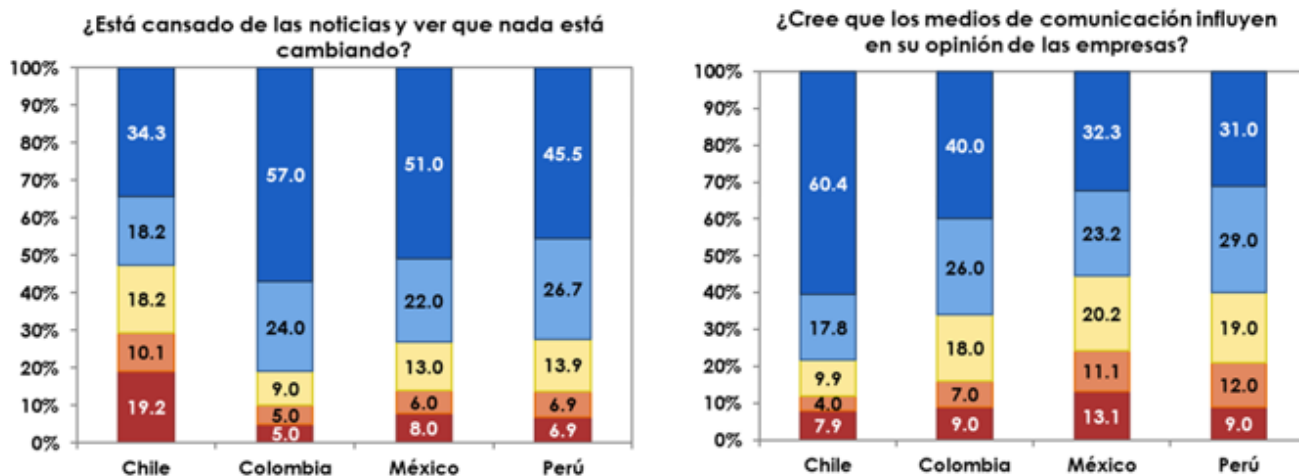


Gráfico 10. Consumidores y medios de comunicación. Elaboración propia.

6. Conclusiones

Los resultados de esta investigación establecen que las empresas del MILA (Chile, Colombia, Perú y México), cuentan con una legitimidad débil, visualizado en la respuesta que han tenido ante la situación de pandemia, lo cual implica de acuerdo con los hallazgos que debe reforzar la legitimidad, en todos sus aspectos, principalmente, cognitiva, la política o sociopolítica, emocional, moral, pragmática, gerencial, de la industria; realizando acciones y estrategias que le permita alcanzar la misma, puesto que es un requisito indispensable para lograr la sobrevivencia, crecimiento y éxito empresarial, dado que facilita el acceso a todo tipo de recursos y es un intangible indispensable para alcanzar la competitividad.

De acuerdo con el nuevo contexto al que se enfrentaran, las empresas deben preguntarse (Rubio et al., 2020): ¿Cómo ha cambiado el mundo? ¿Cómo afectan los cambios externos a mi negocio? ¿Cómo cambian las aspiraciones y objetivos en el nuevo contexto? ¿Cuáles deben ser las nuevas prioridades del negocio? ¿Qué debemos ajustar en nuestra estructura, procesos, modelo de negocio, formas de trabajo y habilitadores para ser exitosos en las nuevas prioridades? ¿Cuál es el plan de acción y por dónde empezamos? La respuesta, resulta evidente, después del análisis realizado, las empresas deben buscar el equilibrio entre sus objetivos económicos y las demandas culturales y sociales, alcanzado así la tan anhelada legitimidad.

Es importante reconocer que, en la reactivación de la actividad económica, las empresas juegan un papel fundamental, pues tendrán que adaptarse a la nueva normalidad con un nuevo enfoque, donde se pueda operar con una nueva conciencia social, ambiental, sanitaria y cambio de hábitos, considerando un consumo responsable, nuevas formas de trabajo, nuevas formas de movilidad, buscando la sostenibilidad social principalmente, en aras de encontrar el equilibrio los objetivos económicos y sociales que necesita el mundo.

Este trabajo es un breve acercamiento a la legitimidad en una muestra de países Latinoamericanos, las limitaciones son que es un trabajo descriptivo, que permite conocer lo principal para marcar una idea de la legitimidad en este contexto. Las nuevas líneas de investigación podrían marcar un rumbo más específico, que permite profundizar en cada aspecto de la legitimidad y tal vez establecer relaciones que ayuden al conocer más las limitaciones de las empresas para lograr la legitimidad en el contexto estudiado.

7. Referencias

- Basque Trade & Investment (2020). *Informe impacto de la COVID en México*. Gobierno Vasco, oficina en México, Grupo Spri Taldea. <https://basquetrade.spri.eus/wp-content/uploads/2020/05/200505-Mexico-Informe-COVID19.pdf>.
- BCR (2021). *Panorama actual y proyecciones macroeconómicas 2021-2022, reporte de Inflación marzo 2021*. Lima Perú. <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Reporte-Inflacion/2021/junio/reporte-de-inflacion-junio-2021-presentacion.pdf>.
- Bitektine, A., & Haack, P. (2015). The “macro” and the “micro” of legitimacy: Toward a multilevel theory of the legitimacy process. *Academy of Management Review*, 40(1), 49-75. <https://doi.org/10.5465/amr.2013.0318>.
- Campos, W.B., Lizarzaburu, L.M., Campos, B. (2018). Estrategias de legitimidad: hacia un modelo para empresas de reciente creación. *Magister Science Journal*, 1(1), 9–23. <https://magisterpub.com/ojs/index.php/msj/article/view/24>.
- Cheng, Y., Liu, Y. y Cross, A. (2022). Legitimacy-building role of incubators: a multiple case study of activities and impacts of business incubators in a developing Chinese city. *Chinese Management Studies*, 65(1), <https://www.emerald.com/insight/1750-614X.htm>.

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2020). *Sectores y empresas frente al covid-19: emergencia y reactivación*. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45734/4/S2000438_es.pdf.
- Cuadros, S. (2020). La empresa en Colombia frente a la crisis ocasionada con la COVID 19. *Econpiloto*, 14(6), 144-162. <http://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/10257>.
- De Clercq, D. & Voronov, M. (2009). Toward a practice perspective of Entrepreneurship. Entrepreneurial Legitimacy as Habitus. *International Small Business Journal*, 27(4), 395-419. <https://doi.org/10.1177/0266242609334971>.
- Deephouse, D. L. (1996). Does isomorphism legitimate? *Academy of Management Journal*, 39(4), 1024-1039. <https://doi.org/10.2307/256722>.
- Díaz-Cassou, J. (2020). *Perú: Desafíos del Desarrollo en el post COVID-19*. Banco Interamericano, setiembre 2020, Lima.
- Díez de Castro, E. (2022). La legitimidad de la organización y sus consecuencias a través de la investigación cuantitativa. *Academy of Management Review* (20), 571-610. <https://www.jstor.org/stable/258788>.
- Díez De Castro, E.; Peris-Ortiz, M. & Díez Martín, F. (2018). Criteria for Evaluating the Organizational Legitimacy: A Typology for Legitimacy Jungle. Díez-De-Castro, E.; Peris-Ortiz, M. (eds.), *Organizational Legitimacy*, pp. 1-21. https://doi.org/10.1007/978-3-319-75990-6_1.
- Díez Martín, F., Blanco González, A., Cruz Suárez, A., Prado Román, C. (2014). Efecto de la Responsabilidad Social Empresarial sobre la Legitimidad de las Empresas. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVII(2014) 325-348. <https://publicaciones.rcumariacristina.net/AJEE/article/view/194/163>.
- Díez-Martín, F., Blanco-González, A., & Díez-de-Castro, E. (2021). Measuring a scientifically multifaceted concept. The jungle of organizational legitimacy. *European Research on Management and Business Economics*, 27(1), 100131. <https://doi.org/10.1016/j.iedeen.2020.10.001>.
- Díez Martín, F., Blanco González, A., Prado Román, C. (2010). Legitimidad como factor clave del éxito organizativo. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 16(3), 127-143. <https://www.redalyc.org/pdf/2741/274119490006.pdf>.

- Gordo, V. & Díez Martín, F. (2020). ¿Cómo conseguir legitimidad? Una revisión sistemática. *Revista Espacios*, 41(50), 370-388. <https://doi.org/10.48082/espacios-a20v41n50p26>.
- Gordo, V. (2022). *La legitimidad organizativa en nuevas empresas y los factores que la determinan en grandes empresas*. Tesis Doctoral, Universidad Rey Juan Carlos. Programa de Doctorado en Ciencias Sociales y Jurídicas. Escuela Internacional de Doctorado. <https://burjcdigital.urjc.es/bitstream/handle/10115/20709/tesis%20doctoral%20virginia%20gordo.PDF?sequence=1&isAllowed=y>.
- Heredia, A. y Dini, M. (2021). *Análisis de las políticas de apoyo a las pymes para enfrentar la pandemia de COVID-19 en América Latina*. Documentos de Proyectos (LC/TS.2021/29), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/80534966-a18e-49c4-bbdc-c53021bbaebf/content>.
- Landázuri-Aguilera, Y. & Hinojosa-Cruz, A. (2017). Estudio exploratorio sobre la responsabilidad social empresarial y la legitimidad de las actividades sociales de las empresas mexicanas. *Revista de Negocios y PYMES*, 3(7), 21-34. https://www.ecorfan.org/spain/researchjournals/Negocios_y_PyMES/vol3num7/Revista_de_Negocios_y_PYMES_V3_N7_3.pdf.
- Liu, Y. & Wang, M. (2022). Entrepreneurial orientation, new product development and firm performance: the moderating role of legitimacy in Chinese high-tech SMEs. *European Journal of Innovation Management*, 25(1), 130-149. <https://doi.org/10.1108/EJIM-05-2020-0204>.
- Maximixe (2020). *COVID 19: Escenarios de Impacto Económico en los Sectores y Negocios de Perú 2020 y 2021*. El autor. <https://www.maximixe.com/escenarios-de-impacto-economico/>.
- Mejores Empresas Mexicanas (2020). *Encuesta y Resultados MEM COVID 19*. El autor. <https://www.mejoresempresasmexicanas.com/Pages/principales-retos-empresas-covid19.aspx>.
- Mirabal, A. y Fernández, J. R. (2019). Fundaciones Empresariales: Un Concepto Estratégico en la Legitimidad y Sustentabilidad Organizacional. *Compendium*, 22(43), <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=88063978004>.
- OIT [Organización Internacional del Trabajo] (2020). *Panorama Laboral en tiempos de COVID 19: Chile: Impacto de la COVID-19 sobre los mercados de trabajo y la*

- generación de ingresos. Nota técnica país. OIT. https://www.ilo.org/santiago/publicaciones/WCMS_761863/lang--es/index.htm.
- Orviz, N. (2017). *Influencia de los Sistemas de Gestión en la Legitimidad y Reputación de las organizaciones, y de estos activos intangibles en su Rendimiento Financiero*. Tesis de doctorado, Universidad Rey Juan Carlos, Departamento de Economía de la Empresa. <https://burjcdigital.urjc.es/handle/10115/14832>.
- Randstad México (2020). *Impactos del COVID 19 en el sector laboral*. El autor. https://www.randstad.com.mx/s3fs-media/mx/public/2021-08/estudio-impactos-del-covid-19-en-el-sector-laboral_0.pdf.
- Rodríguez, E. (2020). *Colombia. Impacto Económico, Social y Político, de la COVID-19*. Fundación Carolina. <https://www.fundacioncarolina.es/wp-content/uploads/2020/04/AC-24.-2020.pdf>.
- Rubio, R.; San Román, R. y Ciuró, J. (2020). *COVID-19: Retos y Oportunidades para el sector empresarial mexicano*. Bain & Company. <https://www.bain.com/es/insights/covid-19-challenges-and-opportunities-for-the-mexican-business-sector/>.
- Sánchez, I. y Aguilar, E. (2020). Empresas mexicanas ante el COVID-19. *Economía Actual*, 13(4), 39-43. <https://economia.uaemex.mx/Publicaciones/e1304/Eco.%20Actual%202013.4.2020%201.pdf>.
- Serna-Gómez, H. M., Barrera-Escobar, A. & Castro-Escobar, E. S. (2020). *Efectos en el empleo en las micro y pequeñas empresas generados por la emergencia del COVID-19: caso Colombia*. Observatorio del Mercado de Trabajo de Caldas, ORMET, Universidad de Manizales. <https://ssrn.com/abstract=3609574>.
- Silva Jaramillo, S.; Valencia Vélez, S.; Garcíaluna, E.; Peralta Vélez, A.; Echavarría Areiza, A.; Londoño Quiceno, Y. (2022). Coherencia y Legitimidad: Una propuesta para analizar la confianza empresarial en contextos mineros. *Opera*, (30), 215-229. <https://doi.org/10.18601/16578651.n30.12>.
- Siraz, S. y De Castro, J. (2019). La legitimidad empresarial como un intangible. Un análisis en el contexto de industrias controvertidas. *Econrepararomía Industrial*, (414), 41-54. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7480107>.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>.

Warren, R. (2003). The evolution of business legitimacy. *European Business Review*, 15(3), 153-163. <https://doi.org/10.1108/09555340310474659>.

Evaluación del desempeño financiero mediante ecuaciones estructurales en el mercado mexicano de capitales

*Financial Performance Evaluation Using Structural Equations
in the Mexican Capital Market*

Vargas V., Teresa de J.; Hernández V., Zeus S.; Polo J., Sergio D.

Recibido: 26-10-25 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 16-02-26

Vargas V., Teresa de J.
Doctora en Economía y Empresa.
Profesora Investigadora de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México.
Profesora de Cátedra de la Escuela Bancaria y Comercial, México.
Correo electrónico: tvargasv@gmail.com
Orcid ID: 0000-0002-6051-7197

Hernández V., Zeus S.
Doctor en Economía.
Profesor Investigador de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México.
Correo electrónico: zeus_hernandez@uaeh.edu.mx
Orcid ID: 0000-0002-3162-9122

Polo J., Sergio D.
Doctor en Contabilidad y Auditoría.
Profesor Investigador de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México.
Correo electrónico: sjimenez@uaeh.edu.mx
Orcid ID: 0000-0002-6137-5549

El objetivo de la investigación se enfoca en medir el desempeño financiero de las empresas listadas en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) en el subsector de bienes de equipo, mediante la aplicación de ecuaciones estructurales Modelos de Ecuaciones Estructurales (SEM). Siguiendo el modelo propuesto por Chaudhuri, et al. (2016) y utilizando como variables la edad de la empresa, el tamaño y la razón de deuda a capital para medir el efecto en el Rendimiento sobre Activo (RSA) y la Q de Tobin. El SEM reveló diferencias entre el impacto operativo (RSA) y el valor percibido por el mercado (Q de Tobin), destacando que el mercado tiende a penalizar empresas con excesivo tamaño, endeudamiento e inversiones en I+D que aún no se perciben rentables

Palabras clave: Modelo de ecuaciones estructurales, retorno sobre activo, Q de Tobin.

RESUMEN

The aim of this research is to measure the financial performance of companies listed on the Mexican Stock Exchange (BMV) in the capital goods subsector through the application of structural equation modeling (SEM). Following the model proposed by Chaudhuri et al. (2016), the study uses variables such as firm age, size, and debt-to-equity ratio to assess their effects on Return on Assets (ROA) and Tobin's Q. The SEM analysis revealed notable differences between operational performance (ROA) and market-perceived value (Tobin's Q), highlighting that the market tends to penalize companies with excessive size, high leverage, and investments in R&D that have not yet demonstrated profitability. These findings suggest that while operational efficiency is crucial, investor perceptions are influenced by the potential risks associated with scale, debt, and future-oriented expenditures. Understanding this distinction is key for managers aiming to optimize both financial performance and market valuation, emphasizing the need for strategic alignment between operational decisions and investor expectations. The study contributes to a more nuanced view of financial performance evaluation within emerging capital markets, offering evidence on the factors that may affect both internal efficiency and external market assessment.

Keywords: Structural equation modeling, Return on assets, Tobin's Q.

ABSTRACT

1. Introducción

Los modelos de ecuaciones estructurales (SEM, por sus siglas en inglés), se encuentran en los inicios del área económico-financiera, sin embargo, es una herramienta muy utilizada en áreas como la medicina, la psicología y otras ciencias sociales.

El objetivo de la presente investigación se enfoca en medir el desempeño financiero de las empresas listadas en la Bolsa Mexicana de Valores, mediante la aplicación de ecuaciones estructurales (SEM). La muestra, elegida por conveniencia, es conformada por las empresas catalogadas en el subsector de bienes de equipo. Siguiendo el modelo de Chaudhuri, et al. (2016) se obtuvieron los datos requeridos para cada uno de los rubros que se desean analizar, para posteriormente dar paso a su cálculo, ajuste y análisis de resultados. En este sentido se pudo encontrar que grupo KUO fue la única empresa capaz de aportar los datos necesarios para realizar el análisis bajo este modelo.

2. Marco teórico

2.1. Constructos, variables y conceptos

De acuerdo con Kerlinger (1988, 30), un *concepto* expresa una abstracción formada por generalizaciones sustraídas de casos particulares y, un *constructo* es un concepto. Es decir, un constructo es un tipo particular de concepto

que, además de ser abstracto, no es observable directamente, y requiere ser operacionalizado mediante indicadores observables o medibles.

Mientras que, por su parte, una *variable* es un símbolo al cual se le asignan numerales o valores. En otros términos, es cualquier propiedad, característica o atributo de un fenómeno, individuo, objeto o situación que puede adoptar diferentes valores o categorías entre las unidades de análisis.

Kerlinger (1988) sugiere para la etapa de identificación una clasificación de las variables en 3 grupos. El primer grupo incluye las variables dependientes e independientes, el segundo agrupa a las variables activas y atributivas, mientras que el tercero considera a las variables continuas y categóricas.

De igual manera, Kerlinger (1998, 35) define a las variables latentes como una “entidad” no observada, que se supone sirve de base a otras variables observadas. Estas variables permiten explicar fenómenos y sus relaciones, son los constructos teóricos que interesan a la investigación y, en SEM, son las variables que explican la covarianza entre indicadores.

Para efectos del presente documento se utilizará la definición operacional propuesta por Thakkar (2020), que puntualiza que el SEM “es una técnica cuantitativa multivariante empleada para describir las relaciones entre las variables observadas”. Esta técnica ayuda al investigador a probar o validar un modelo teórico para ampliar la teoría.

2.2. Definiciones de los Modelos de Ecuaciones Estructurales (SEM)

Hershberger (2011, 1552), define los modelos de ecuaciones estructurales como una representación de una serie de relaciones hipotéticas entre variables observadas y variables latentes en una hipótesis compuesta sobre patrones de dependencias estadísticas. Dichas relaciones hipotetizadas se describen mediante parámetros que indican la magnitud de la relación (directa o indirecta) que tienen las variables independientes (exógenas) (observadas o latentes) sobre las variables dependientes (endógenas) (observadas o latentes).

Por su parte Fox J. (2002), indica que los modelos de ecuaciones estructurales (SEM), también llamados de ecuaciones simultáneas son modelos de regresión multivariante (es decir, de múltiples ecuaciones). Sin embargo, a diferencia del modelo lineal multivariado más tradicional, la variable de respuesta en una ecuación de regresión en un SEM puede aparecer como un predictor en otra ecuación; de hecho, las variables en un SEM pueden influir recíprocamente entre sí, ya sea directamente o a través de otras variables como intermediarias.

Estas ecuaciones estructurales están destinadas a representar relaciones causales entre las variables del modelo.

De acuerdo con Escobedo Portillo et al. (2016), los modelos de ecuaciones estructurales permiten identificar las relaciones de dependencia entre variables, integrando un conjunto de ecuaciones lineales para determinar cuáles variables actúan como independientes y cuáles como dependientes. Es importante destacar que, dentro del mismo modelo, una variable puede desempeñar un papel independiente en una relación y, al mismo tiempo, ser dependiente en otra.

Para la empresa Statistics Solutions, (2020) “esta técnica (SEM) es la combinación del análisis factorial y el análisis de regresión múltiple, y se utiliza para analizar la relación estructural entre las variables medidas y las construcciones latentes. El investigador prefiere este método porque estima la dependencia múltiple e interrelacionada en un solo análisis”.

Escobedo Portillo et al. (2016), aportan dos elementos principales en los modelos SEM: 1) evaluar las relaciones de dependencia tanto múltiples como cruzadas, y 2) el grado para representar conceptos no observados en estas relaciones y tener en cuenta el error de medida en el proceso de estimación. Además, señala que se deben realizar una serie de operaciones que se muestran en el gráfico 1, cuya explicación detallada se presentará en la sección de metodología.

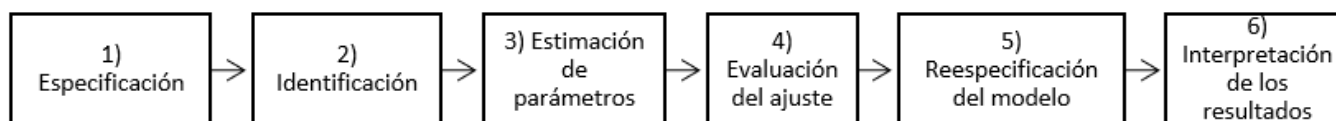


Gráfico 1. Pasos a seguir para obtener el SEM. Tomado de Escobedo Portillo et al. (2016).

Los autores también señalan que estos modelos emplean tanto variables observables o medibles como una o varias variables latentes o no observables. Esto permite reforzar las correlaciones analizadas y obtener estimaciones más precisas de los coeficientes estructurales.

2.3. Aplicaciones del SEM

A pesar de que el SEM no es utilizado con frecuencia por investigadores, analistas o incluso las propias empresas, se puede utilizar de muchas maneras

en economía y finanzas, no solo para medir el desempeño financiero en una empresa.

Durán y Orlandoni (2007) utilizan el SEM para analizar los indicadores que expliquen cada tipo de riesgo para los bancos venezolanos en un periodo de 1997 al 2004, así como la incidencia que tienen las variables macroeconómicas en cada uno de ellos. Comienzan con un análisis exploratorio para detectar si hay anomalías en las variables, seguido de un análisis clúster sobre el comportamiento de las variables y los individuos respecto a los indicadores, para evitar la repetición de estos, así como evitar errores en el SEM. Finalmente, obtienen grupos de variables que analizaron bajo el SEM. Sus resultados demuestran que, con el ajuste necesario, los parámetros correspondientes a las relaciones supuestas por los autores en su investigación obtienen un nivel de significancia de 5%.

El autor Gutiérrez Urzúa (2008) utilizó el SEM en una investigación para ayudar en las decisiones financieras analizando el contexto de las variables por medio de diferentes técnicas. Con esta metodología evaluó el comportamiento de estas. Sus resultados detectaron las variables que afectan de manera positiva y negativa al crecimiento económico de la empresa, así como diversas áreas entre sí, lo que permite encontrar áreas de oportunidad para tener en cuenta.

Mejía Córdova (2017) diseñó un modelo SEM ampliado con una serie de pasos extra como la creación del instrumento, el análisis de datos y el análisis exploratorio, para determinar la relación entre estrés financiero y el bienestar de los empleados con una muestra de trabajadores de Petróleos de México. Esta metodología le permitió encontrar el nivel de significancia entre los factores que afectan a las variables. Entre sus hallazgos destacan que, factores tales como no saber manejar sus finanzas, no sentir seguridad en el precio del petróleo, tener otros dependientes o gastos, afectan el bienestar financiero de los empleados, lo que provoca su estrés, mismo que a su vez afecta la productividad dentro de la empresa.

Por su parte Ramírez Rocha, Cervantes Zepeda, & Bernal Ponce (2019), se proponen averiguar sobre la rentabilidad de las instituciones de microfinanzas, y utilizan el SEM porque les permite trabajar con factores de riesgo no observables que se derivan de una serie de variables observables. Realizan un análisis factorial exploratorio a los constructos para verificar que cumplan con los requisitos necesarios para su análisis dentro del SEM. Posteriormente realizaron una prueba para verificar la relación entre los indicadores, Finalmente concluyen que bajo el modelo original no se encuentra una relación directa

entre el desempeño financiero y las variables independientes; pero al ajustar el modelo, agregando o cambiando variables, se puede obtener la significancia buscada.

Por su parte Terreno, Pérez y Sattler (2020) examinaron cómo se relacionan la liquidez, la rentabilidad y la solvencia en las empresas que operan en el Mercado de Valores de Buenos Aires. Definen las variables del modelo por diferencias con coeficientes de correlación de Spearman. Tras realizar varios modelos con las distintas variables llegan a la conclusión de que de acuerdo con las variables que se tomen en cuenta pueden ser significativos y positivos o significativos y negativos, de modo que las empresas con un mayor capital de trabajo tienden a registrar una rentabilidad superior; pero los recursos obtenidos se pueden utilizar de diferente manera generando una cadena distinta de resultados que pueden ser benéficos o no para la empresa.

Chaudhuri et al. (2016) estudian el desempeño latente de las empresas de la India para el periodo 2001 a 2008, para ello consideran que existen diversas variables que reflejan ese desempeño: el rendimiento sobre activos y la Q de Tobin son consideradas variables indicadoras de las verdaderas medidas de desempeño de las empresas, las cuales no son observables, por lo cual son latentes; en tanto que, consideran ocho variables causales o explicativas: las cuales son la edad, el tamaño, los gastos en publicidad, la razón de deuda a capital, intensidad de investigación y desarrollo, promotores indios, propietarios-gerentes indios y participación accionarial institucional. Sus resultados muestran que la edad de la empresa, la cantidad de promotores indios y los gastos en publicidad, muestran una asociación positiva con el desempeño; mientras que el tamaño, la inversión en I+D y el apalancamiento influyen de manera negativa y significativa al desempeño. También encontraron que diferentes estructuras en propietarios-gerentes indios y participación accionarial institucional influyen de manera diferente el desempeño de la empresa.

2.4. Características generales de los modelos de ecuaciones estructurales

Escobedo Portillo et al. (2016) aportan dos elementos principales relativos al marco conceptual de los modelos SEM: 1) la capacidad para analizar relaciones de dependencia, tanto múltiples como cruzadas, y 2) la posibilidad de representar conceptos no observables dentro de dichas relaciones, considerando además el error de medición durante la estimación.

Asimismo, señalan que, para robustecer las correlaciones empleadas y lograr estimaciones más precisas de los coeficientes estructurales, es necesario

trabajar con variables observables o medibles junto con una o varias variables latentes o no observables. Los autores definen las primeras como aquellas que poseen un valor registrado, mientras que las segundas carecen de un valor directo y se entienden como representaciones conceptuales.

2.5. Ventajas y desventajas del SEM

2.5.1. Ventajas

- o Las ecuaciones de medición capturan las variables latentes, siendo esta la característica principal del SEM. La variable latente se refiere a constructos (no observables) y se necesitan múltiples indicadores para capturar la esencia de tales variables. Para capturar dichos constructos, los errores de medición deben presentarse en el modelo.
- o El modelo puede mostrar la relación entre variables dependientes y, además, se puede estimar la relación causal entre las variables endógenas.
- o Debido a que SEM considera las variables observadas y el error de medición, es posible inferir de manera más precisa la relación causal entre constructos puros (variables latentes).
- o Los coeficientes estandarizados son diferentes en cada método de análisis, a pesar de que se usa el mismo conjunto de datos, SEM puede mostrar 0.67 y el análisis de regresión puede mostrar 0.60.
- o Puede mostrar el efecto directo, el efecto indirecto y el efecto total debido a que se estiman simultáneamente más de una de las variables exógenas y endógenas.
- o El análisis factorial confirmatorio, el análisis de correlación y el análisis de regresión se pueden realizar al mismo tiempo en un modelo, así como los errores estructurales en la variable endógena.
- o Puede mostrar una relación causal recíproca entre la variable latente.
- o Una de las ventajas importantes del modelo es la relativa al estudio de las relaciones entre variables latentes no contaminadas por errores de medición en los indicadores. Sin embargo, debido a que las variables latentes endógenas no están influenciadas solo por las variables latentes exógenas introducidas en el modelo, se produce un

error estructural, razón por la cual este debe incluirse en el modelo, ya que eso es similar a la parte no explicada por la proporción de varianza en el análisis de regresión múltiple.

2.5.2. Desventajas

- o Los investigadores deben tener conocimiento sobre los métodos relacionados con SEM (análisis de regresión, análisis factorial o análisis de correlación), de lo contrario la interpretación de los resultados será pobre e inapropiada y la aplicación incorrecta del modelo.
- o Aunque se tenga la misma base de datos, de acuerdo con la perspectiva de cada persona se pueden generar distintos modelos, como mencionan Joreskog y Sorbom (1993) que distinguen las tres siguientes situaciones: estrictamente confirmatoria (SC), Modelos alternativos (AM) y generación de modelos (MG).
- o El uso de múltiples métodos estadísticos puede ser una ventaja y una desventaja de SEM al mismo tiempo ya que pueden producirse errores en los resultados, mismos que se pueden arreglar al modificar el modelo o al eliminar una variable, pero que las personas que no están familiarizadas con el SEM pueden interpretar de manera inapropiada cuando el modelo arroja los resultados.
- o Existe un problema de generalización de los resultados de SEM porque están sujetos a efectos de muestreo o selección con respecto a al menos tres aspectos: individuos, medidas y ocasiones. En este caso los efectos de selección son los que interesa cuidar, debido a que la naturaleza de las variables latentes depende de la elección de los indicadores, que pueden influir en los resultados y la interpretación; así como los efectos que operan con el tiempo.
- o Cuando se tienen modelos equivalentes se deben considerar los modelos alternativos para evitar el sesgo.
- o A veces, puede existir un único indicador disponible para cada variable latente, y puede ser un problema que la variable individual no sea suficiente para representar a las variables latentes.
- o Existen efectos direccionales que pueden considerarse como efectos causales en los que un cambio en una variable da como resultado un cambio en otra variable, dichos efectos tienen las tres propiedades

citadas a continuación: (a) requieren una cantidad de tiempo finito para operar (b) efecto autorregresivo: una variable puede estar influenciada por la misma variable en un punto anterior en el tiempo (c) la magnitud de un efecto puede variar en función del intervalo de tiempo.

- o La compatibilidad del modelo depende del tamaño de la muestra.
- o Hay que asegurarse de que el software analice bien la matriz de correlación, de lo contrario es preferible utilizar la matriz de covarianza para tener ventajas interpretativas.
- o Al utilizar el modelo se debe proporcionar al menos la siguiente información: modelos, indicadores y variables claras, una declaración clara del tipo de datos, la matriz de correlación o covarianza de la muestra; especificación del software y método de estimación; y resultados completos, incluido el índice de ajuste del modelo, entre los que destacan: el Error de Aproximación Cuadrático Medio (RMSEA), el índice No normalizado de ajuste (NNFI) y el Índice de bondad de ajuste (GFI).

3. Metodología

El objetivo de la presente investigación se enfoca en medir el desempeño financiero de las empresas listadas en la Bolsa Mexicana de Valores en el subsector de bienes de equipo, mediante la aplicación de ecuaciones estructurales (SEM).

Siguiendo el modelo de Chaudhuri, et al. (2016), a partir de los estados financieros consolidados para el periodo que comprende del 2018 al 2023, se obtuvieron los datos requeridos para cada uno de los rubros que se desean analizar, entre las que figuran la edad, el tamaño, la razón de deuda a capital, el Rendimiento sobre Activo (RSA) y la Q de Tobin. La muestra, elegida por conveniencia, se conforma por las empresas catalogadas en el subsector de bienes de equipo. Posteriormente para continuar con el cálculo y ajuste de SEM, se filtraron las empresas que cumplieran con la totalidad de datos necesarios para definir las variables necesarias. En el caso del periodo de estudio, solo lo cumplió Grupo KUO.

Conforme a lo propuesto por Kerlinger (1988, 47), se clasificaron las variables en 3 grupos, como se aprecia en el gráfico 2.

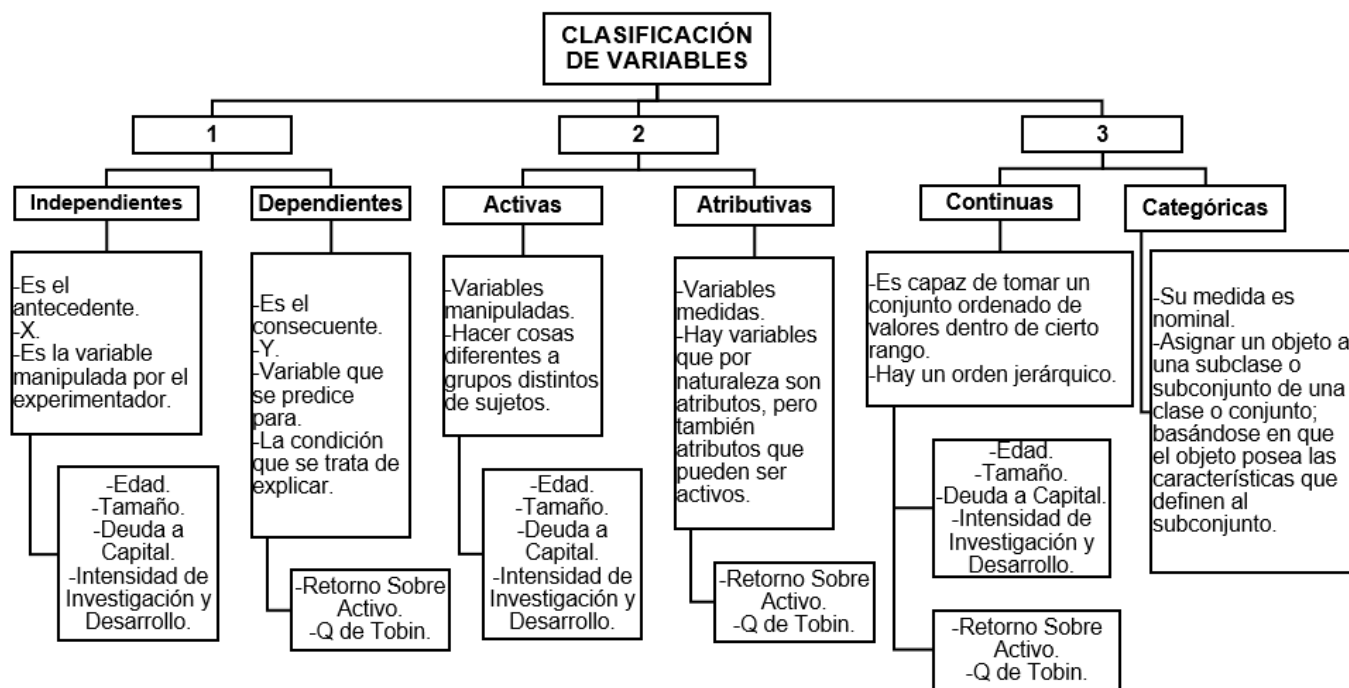


Gráfico 2. Clasificación de variables SEM. Elaboración propia con datos de Kerlinger (1988).

Para la obtención de las variables dependientes fueron necesarios cálculos utilizando ratios financieros. Para el Retorno Sobre Activo (RSA) se utilizó la fórmula siguiente:

$$RSA = \frac{\text{Beneficio neto}}{\text{Activos totales}}$$

Por su parte la Q de Tobin (q) fue obtenida con la fórmula 2 que se presenta a continuación:

$$Q = \frac{(\text{Patrimonio neto total} + \text{propiedades, planta y equipo neto} - \text{valor contable del patrimonio})}{\text{propiedades, planta y equipo neto}}$$

La última variable calculada fue la Deuda a Capital (dac), dicho cálculo se realizó de la siguiente manera:

$$DAC = \frac{\text{Pasivos totales de la empresa}}{\text{Patrimonio neto total}}$$

En un segundo momento, acorde con Escobedo Portillo et al. (2016), se definieron las 6 fases para aplicar el modelo SEM:

1. Especificación, fase en la que se plantea la relación hipotética entre las variables latentes edad, tamaño, deuda a capital e intensidad en investigación y desarrollo y, las variables observables retorno sobre activos y Q de Tobin. Para ello se propusieron tres modelos econométricos que analizan, por separado, el efecto de las variables predictoras sobre el retorno sobre activos, sobre el Q de Tobin y, finalmente, todas las variables sobre ambos indicadores simultáneamente.
2. Identificación, etapa en la que se estiman los parámetros del modelo y se verifica su identificabilidad mediante una expresión algebraica basada en las varianzas y covarianzas de la muestra. En esta fase, se obtienen los valores de los parámetros desconocidos junto con sus correspondientes errores de medición.
3. Evaluación del ajuste, que consiste en valorar qué tan bien se ajusta el modelo a los datos, determinando si refleja adecuadamente las relaciones hipotéticas planteadas. Para ello, se emplean tres tipos de medidas de ajuste: (a) absolutas, que evalúan el ajuste global del modelo; (b) incrementales, que comparan el modelo propuesto con alternativas especificadas por el investigador; y (c) de parsimonia, que ponderan el ajuste en función del número de parámetros estimados para comparar modelos con distinta complejidad.
4. Reespecificación del modelo, que permite evaluar si el modelo inicial es el óptimo, realizando ajustes mediante la incorporación o eliminación de parámetros con su respectiva justificación.
5. Interpretación de los datos, donde se define el modelo final y se decide sobre la aceptación o el rechazo de las hipótesis formuladas.

4. Resultados

Como primer paso se realizaron los diagnósticos de regresión sobre los datos de la empresa Grupo KUO, para identificar aquellos que son inusuales o influyentes; describiremos los mismos, correremos las regresiones mencionadas antes y analizaremos el diagnóstico de las regresiones efectuadas: normalidad,

homocedasticidad, multicolinealidad, y remarcaremos la importancia de la especificación del modelo, que incluya todas las variables relevantes y excluya las irrelevantes.

Contando con un par de variables indicadoras como variables dependientes: el Retorno Sobre Activos (RSA) y la Q de Tobin (Q), y cuatro variables causales: edad, tamaño (size), Deuda a Capital (dac) e Intensidad de Investigación y Desarrollo (iid), como puede apreciarse en el gráfico 3.

year	rsa	q	edad	size	dac	iid
2018	0.018414	989.602	37	15.7349	2.44382	0.046703
2019	0.061598	2203.97	38	15.6195	1.81963	0.068825
2020	0.029879	1056.15	39	15.7313	2.16091	0.058444
2021	0.023033	1182.46	40	15.3772	2.18194	0.070621
2022	0.036429	1237.54	41	16.0088	2.03969	0.036548
2023	0.053762	1094.02	42	16.0916	1.9055	0.133831

Gráfico 3. Variables a utilizar dentro del modelo. Elaboración propia.

A continuación, en el gráfico 4, se incluye un resumen de los estadísticos descriptivos de las variables utilizadas.

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
year	6	2014.5	1.870829	2012	2017
rsa	6	.0371858	.0171894	.018414	.061598
q	6	1128.124	96.94537	989.602	1237.54
edad	6	39.5	1.870829	37	42
size	6	15.76055	.2606102	15.3772	16.0916
dac	6	2.091915	.2228538	1.81963	2.44382
iid	6	.069162	.0342557	.036548	.133831

Gráfico 4. Resumen de estadísticos descriptivos. Elaboración propia por medio de software.

Para detectar la existencia de un residual muy grande se consideraron los valores observados y los valores estimados de las dos variables dependientes, mismos que se compararon gráficamente. Se utilizó el gráfico de caja para identificar residuales que puedan ser reconocidos como valores atípicos potenciales. Encontrando como resultado los datos del tercer año, el 2020, como se muestra en el gráfico 5.

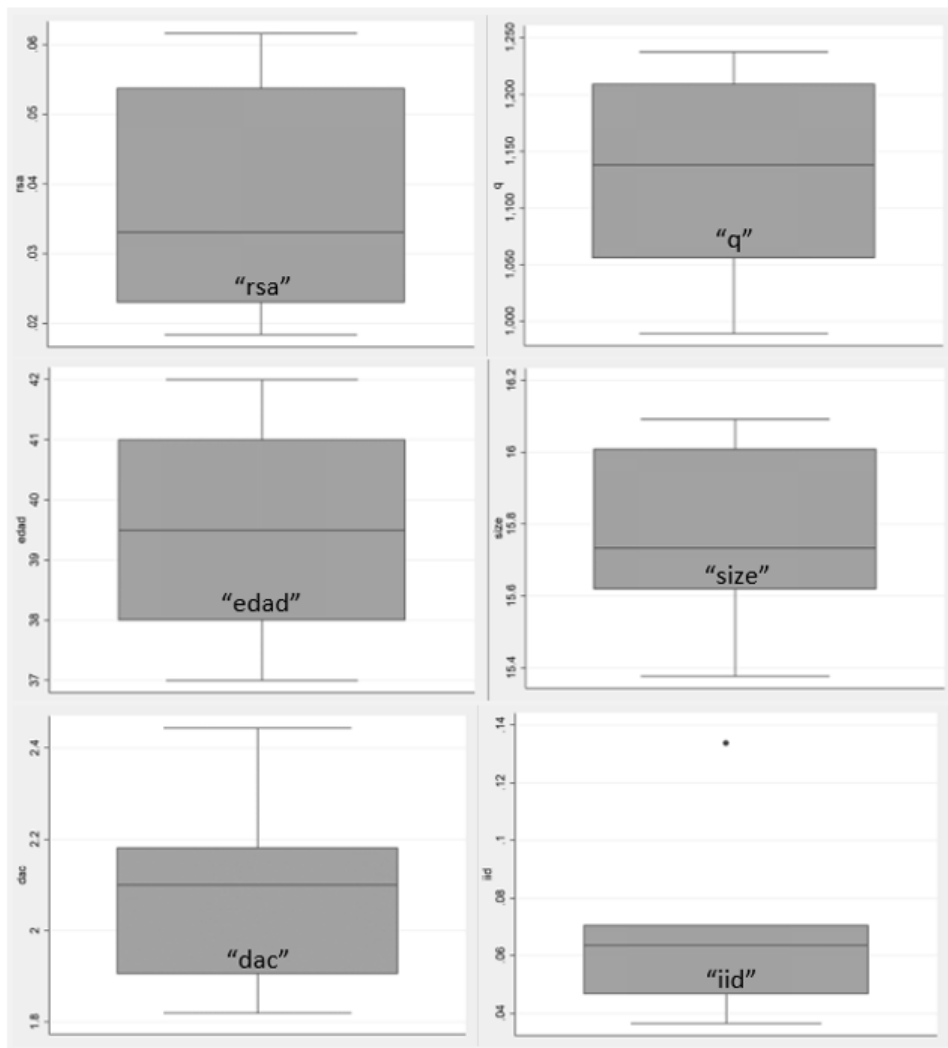


Gráfico 5. Gráficos de caja. Elaboración propia.

Por otra parte, mediante el gráfico de Tallo y hojas (Stem and leaf) del gráfico 6, se describió la distribución del conjunto de datos de manera ordenada y compacta, preservando la información original de cada valor y, fueron confirmados los residuales atípicos.

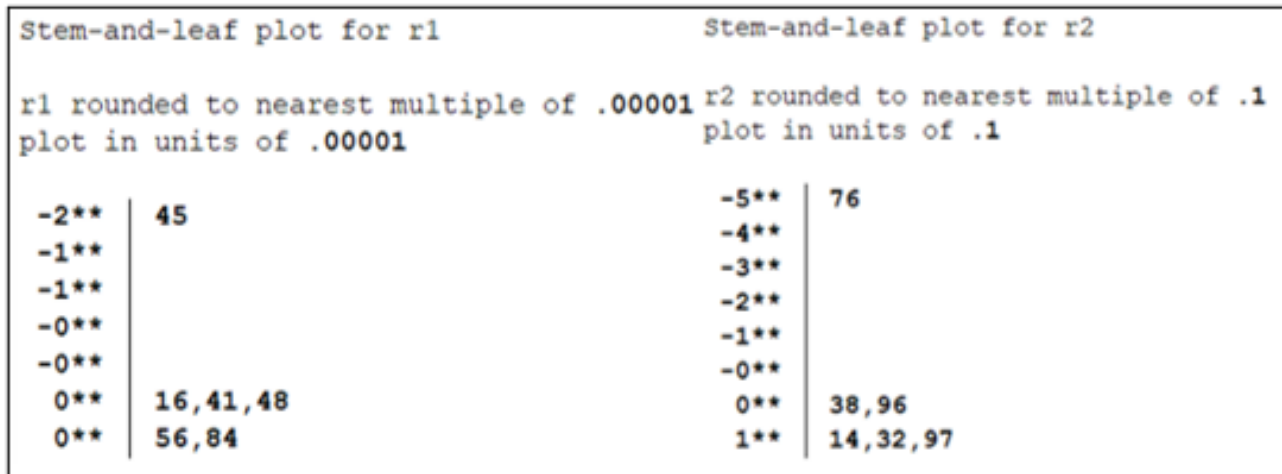


Gráfico 6. Diagrama de tallos y hojas para RSA y Q de Tobin. Elaboración propia.

Posteriormente mediante la prueba de densidad de Kernel, se midió el efecto individual de las cuatro variables sobre los dos indicadores financieros, obteniendo un P-valor menor que 0.05, lo cual sugiere que los residuos no están distribuidos normalmente. La gráfica de la función de densidad estimada (Kernel Density Estimate) para observar visualmente los resultados se aprecia en los gráficos 7 y 8, confirmando que los residuos no son distribuidos normalmente, lo cual puede llevar a conclusiones erróneas sobre significancia estadística en los efectos individuales sobre RSA y Q.

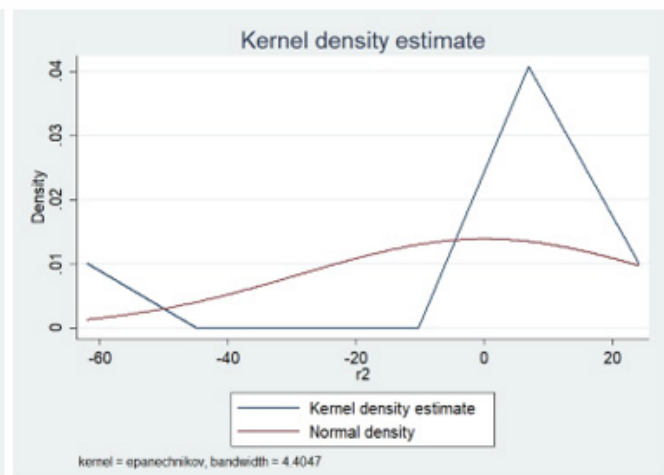
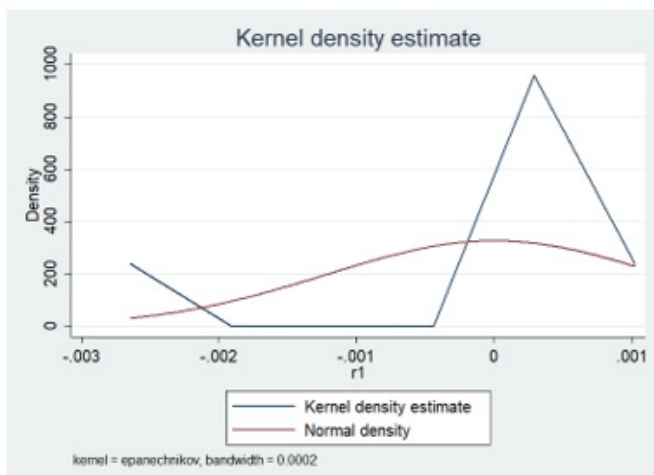


Gráfico 7. RSA. Elaboración propia. **Gráfico 8.** Q de Tobin. Elaboración propia.

A pesar de remover la observación atípica correspondiente al año 2020, la prueba de Shapiro-Wilk arrojó un p-valor de 0.00297, indicando que los residuos del modelo aún presentan una distribución significativamente diferente de la normal como se observa en el gráfico 9. Esta violación del supuesto de normalidad puede comprometer la validez de las inferencias estadísticas bajo métodos de estimación tradicionales.

Shapiro-Wilk W test for normal data					
Variable	Obs	W	V	z	Prob>z
r1	6	0.67048	4.081	2.751	0.00297
Variable	Obs	W	V	z	Prob>z
r2	6	0.67048	4.081	2.751	0.00297

Gráfico 9. Pruebas de Shapiro-Wilk. Elaboración propia.

Al realizar el diagnóstico de multicolinealidad para las cuatro variables, los resultados confirmaron la ausencia de esta, como se muestra en el gráfico 10.

Variable	VIF	SQRT VIF	Tolerance	R-Squared
edad	1.93	1.39	0.5185	0.4815
size	1.40	1.18	0.7153	0.2847
dac	1.44	1.20	0.6929	0.3071
iid	1.58	1.26	0.6324	0.3676
Mean VIF	1.59			
Eigenval		Cond Index		
1	4.8474	1.0000		
2	0.1461	5.7596		
3	0.0058	28.9264		
4	0.0006	88.2249		
5	0.0001	229.7315		
Condition Number	229.7315			
Eigenvalues & Cond Index computed from scaled raw sscp (w/ > intercept)				
Det(correlation matrix)	0.3472			

Gráfico 10. Diagnóstico de colinealidad. Elaboración propia.

4.1. Relación esperada entre variables predictoras y variables dependientes

Se espera que la relación entre edad y RSA sea positiva; así también entre la variable tamaño (size) y RSA; la relación de la variable deuda a capital (dac) con respecto RSA se espera que sea inversa o negativa; por último, la intensidad de investigación y desarrollo (iid) esperamos una relación positiva con RSA. Una situación similar debe ocurrir con respecto a la Q de Tobin y las variables predictivas consideradas.

4.1.1. Regresión de RSA

Con los resultados de la regresión de rsa y las variables predictivas se confirmó la relación esperada en tres de los coeficientes de las variables: size (positivo), dac (negativo) e iid (positivo); no así para la variable edad, que resultó negativo. En todos los casos los parámetros estimados fueron estadísticamente significativos, diferentes de cero, como se observa en el gráfico 11.

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	6
Model	.001469917	4	.000367479	F(4, 1)	=	49.23
Residual	7.4652e-06	1	7.4652e-06	Prob > F	=	0.1064
Total	.001477383	5	.000295477	R-squared	=	0.9949
				Adj R-squared	=	0.9747
				Root MSE	=	.00273

rsa	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
edad	-.003854	.000907	-4.25	0.147	-.015379 .007671
size	.0158736	.0055436	2.86	0.214	-.0545642 .0863113
dac	-.0752817	.0065871	-11.43	0.056	-.1589786 .0084152
iid	.1045698	.0448542	2.33	0.258	-.4653566 .6744961
_cons	.0894935	.0815068	1.10	0.470	-.9461486 1.125136

Gráfico 11. Regresión RSA. Elaboración propia.

4.1.2. Regresión de Q

En el caso de los resultados para la regresión de la Q de Tobin de Grupo Kuo y las variables predictivas, se encontró que los P-valor, en ningún caso eran estadísticamente significativos al ser mayores que 0.05; por lo cual no rechazamos las hipótesis nulas de que cada uno de los parámetros estimados eran igual a cero, como se aprecia en el gráfico 12.

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	6
Model	42870.4279	4	10717.607	F(4, 1)	=	2.60
Residual	4120.63483	1	4120.63483	Prob > F	=	0.4312
				R-squared	=	0.9123
				Adj R-squared	=	0.5616
Total	46991.0627	5	9398.21254	Root MSE	=	64.192

q	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
edad	33.14862	21.31008	1.56	0.364	-237.6217 303.9189
size	-160.9335	130.2418	-1.24	0.433	-1815.813 1493.946
dac	-358.4839	154.7583	-2.32	0.259	-2324.875 1607.907
iid	-2076.358	1053.813	-1.97	0.299	-15466.32 11313.61
_cons	3248.68	1914.937	1.70	0.339	-21082.9 27580.26

Gráfico 12. Regresión Q de Tobin. Elaboración propia.

4.1.3. Regresión simultánea de RSA y Q en un sistema aparentemente no relacionado

Toda vez que se observó que los errores estimados en las ecuaciones con las variables dependientes RSA y de Q con respecto a las cuatro variables exógenas no son independientes en la estimación de Grupo KUO, fue necesario estimar simultáneamente las regresiones mediante un modelo de ecuaciones estructurales (SEM, por siglas en inglés), como se muestra en el gráfico 13. A primera vista, las ecuaciones parecen no estar relacionadas; sin embargo, las ecuaciones están relacionadas a través de la correlación de los errores. Gujarati y Porter (2010, 714).

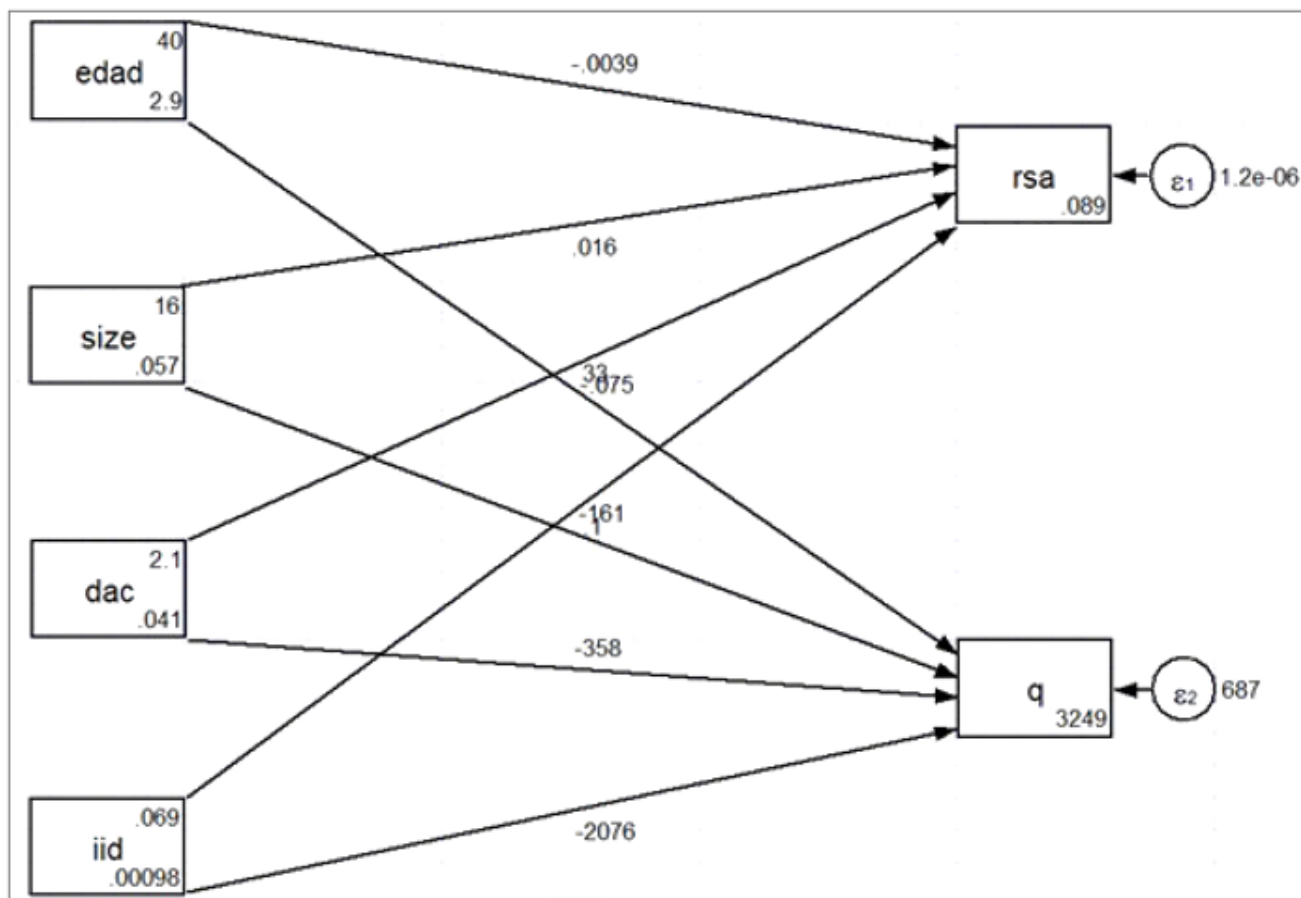


Gráfico 13. Senda para SEM. Elaboración propia.

Los resultados de la estimación incorporados en el gráfico 14 arrojan resultados que se deben analizar a la luz de las hipótesis esperadas.

	OIM				[95% Conf. Interval]	
	Coef.	Std. Err.	z	P> z		
Structural						
rsa <-						
edad	-.003854	.0003703	-10.41	0.000	-.0045798	-.0031283
size	.0158736	.0022632	7.01	0.000	.0114379	.0203093
dac	-.0752817	.0026892	-27.99	0.000	-.0805524	-.070011
iid	.1045698	.0183116	5.71	0.000	.0686796	.1404599
_cons	.0894935	.033275	2.69	0.007	.0242757	.1547113
q <-						
edad	33.14862	8.699806	3.81	0.000	16.09732	50.19993
size	-160.9335	53.171	-3.03	0.002	-265.1468	-56.72026
dac	-358.4839	63.17982	-5.67	0.000	-482.3141	-234.6538
iid	-2076.358	430.2174	-4.83	0.000	-2919.569	-1233.148
_cons	3248.68	781.7697	4.16	0.000	1716.44	4780.921
var(e.rsa)	1.24e-06	7.18e-07			4.01e-07	3.86e-06
var(e.q)	686.7725	396.5083			221.4988	2129.386

Gráfico 14. Regresión simultánea. Elaboración propia.

Para el caso de la ecuación que mide la relación entre las variables y rsa, muestra resultados similares a los obtenidos de manera individual. La interpretación conjunta mostrada en el cuadro 1, indica que no ocurrieron cambios en los parámetros ni en su significancia; así los signos y los valores de los parámetros de las variables size (positiva), dac (negativa) e iid (positiva) fueron confirmados y dos coinciden con los hallazgos en el trabajo de Chedraui et al. (2016). Sin embargo, el coeficiente estructural positivo para la variable iid, es diferente, ya que los autores encontraron una influencia negativa y significativa al desempeño.

Cuadro 1
Interpretación conjunta del modelo SEM para RSA

Variable independiente	Signo del efecto sobre RSA	Interpretación
Tamaño de la empresa	Positivo	Empresas más grandes tienden a tener mejor retorno operativo.
Intensidad en I+D	Positivo	La innovación contribuye positivamente a la rentabilidad.
Deuda/Capital (apalancamiento)	Negativo	Un exceso de deuda afecta negativamente la rentabilidad operativa.

Elaboración propia.

Es decir, el coeficiente estructural (el valor estimado del efecto) positivo en el caso del modelo RSA $size$, dac e iid , nos indica que, para el caso de la variable $size$, a medida que el tamaño de la empresa aumenta, la rentabilidad sobre los activos tiende a aumentar. Esto puede ser reflejo de diversas situaciones, entre las que podemos citar, una mayor capacidad de inversión y diversificación, acceso a mejores fuentes de financiamiento, eficiencia en la utilización de recursos operativos, entre otros. Por su parte el resultado del signo positivo de la variable iid , sugiere que mayores niveles de inversión en investigación y desarrollo están asociados con un aumento en rsa , que puede percibirse como una respuesta a decisiones concernientes con innovación tecnológica que mejoró productividad, desarrollo de productos más rentables, entre otras.

Por el contrario, el coeficiente negativo de la variable dac , indica que un mayor apalancamiento financiero (más deuda respecto al capital) se asocia con una reducción en la RSA. Esto puede deberse a costos financieros más altos (intereses), mayor riesgo financiero percibido por inversores y mercados, o bien limitaciones en el flujo de caja operativo. Al ser este efecto estadísticamente significativo ($p < 0.05$), se confirma que un uso más intensivo de deuda puede estar deteriorando el rendimiento operativo.

En cuanto la ecuación de Q , los parámetros pasaron de ser no significativos a ser significativos estadísticamente; es decir, diferentes de cero. La interpretación integrada del modelo del cuadro 2, muestra el coeficiente estimado de la variable exógena "edad" es el esperado: positivo. Asimismo, el signo negativo

del coeficiente de la variable deuda a capital (dac) es el esperado. No ocurre lo mismo con los signos de los parámetros estimados de las variables size e iid, al ser negativos y no positivos como se esperaba. Estos resultados coinciden con los obtenidos por Chedraui et al. (2016).

Cuadro 2
Interpretación conjunta del modelo SEM para Q

Variable independiente	Signo del efecto sobre Q	Interpretación
Edad de la empresa	Positivo	Mayor antigüedad genera mayor confianza y valor en el mercado.
Deuda/Capital	Negativo	Más deuda genera menor valoración relativa, por el mayor riesgo financiero.
Tamaño de la empresa	Negativo	Empresas más grandes son vistas con menor potencial de crecimiento o eficiencia.
Intensidad en I+D	Negativo	Inversiones en I+D aún no generan valor de mercado percibido o presentan alto riesgo.

Elaboración propia.

Recordando que la Q de Tobin es un indicador clave del valor de mercado relativo a los activos de una empresa, que permite extraer conclusiones valiosas sobre cómo diversas características empresariales afectan las expectativas del mercado y el valor percibido de la firma. Por lo que un coeficiente positivo, en el caso de la variable edad, indica que a medida que una empresa “envejece” (mayor antigüedad o años operando), su Q de Tobin tiende a aumentar, como resultado de diversos factores, entre los que podemos mencionar una mejor reputación o credibilidad en el mercado, trayectoria consolidada que reduce la percepción de riesgo, mejores relaciones con stakeholders y mayor confianza de los inversionista, acceso más fácil al capital y mejores condiciones operativas, entre otras.

Así mismo, un coeficiente negativo de la variable dac, implica que un mayor nivel de apalancamiento (más deuda respecto al capital propio) reduce la Q de Tobin. Esto es consistente con las percepciones de los inversionistas sobre un

mayor riesgo financiero, un posible deterioro en la flexibilidad financiera, los costos por intereses que limitan la capacidad de inversión, entre otras.

En tanto el coeficiente negativo de la variable size, resultado contrario a lo esperado ya que normalmente las empresas más grandes tienen mayor estabilidad, puede deberse a una percepción de parte de los inversionistas de que el crecimiento futuro está limitado, o descuentos de mercado por falta de agilidad o ineficiencia operativa, o provocado por estructuras organizativas más rígidas o menos innovadoras, por mencionar algunas causas.

En el caso de la variable iid, aunque la inversión en I+D suele asociarse con mayor innovación y valor futuro, un coeficiente negativo puede interpretarse como la percepción de los inversionistas de que dicha inversión aún no es rentable o con resultados inciertos y, por lo tanto, el horizonte de retorno es largo, lo que reduce su impacto inmediato en la percepción del mercado.

Sus resultados muestran que la edad de la empresa tiene una asociación positiva con el desempeño; mientras que el tamaño, la inversión en I+D y el apalancamiento influyen de manera negativa y significativa al desempeño.

5. Conclusiones

La presente investigación contribuye a la literatura al aplicar el modelo de ecuaciones estructurales (SEM), cuya aplicación en el área de la economía y las finanzas es poco común y, en el contexto financiero mexicano, aun es incipiente. Los resultados relevantes confirman la hipótesis de que el tamaño de la empresa y la innovación fortalecen la rentabilidad operativa, pero pueden no traducirse de inmediato en valoración de mercado.

El objetivo de la presente investigación se enfocó medir el desempeño financiero de las empresas listadas en la Bolsa Mexicana de Valores en el subsector de bienes de equipo, mediante la aplicación de ecuaciones estructurales (SEM). El modelo SEM, permitió analizar la relación entre las variables Edad, Tamaño, la Razón de deuda a capital con el desempeño financiero medido a través del Rendimiento sobre Activo (RSA) y la Q de Tobin.

Dado que cada autor ajusta las etapas del modelo para obtener el modelo SEM de acuerdo con las necesidades de su investigación, lo que provoca que los procesos no sean iguales, aunque la función sea la misma; en esta investigación, acorde con Escobedo Portillo et al. (2016), se definieron 6 fases para aplicar la metodología.

El estudio demuestra la viabilidad y utilidad del modelo de ecuaciones estructurales (SEM) para evaluar el desempeño financiero de las empresas listadas en la Bolsa Mexicana de Valores, particularmente en el subsector de bienes de equipo. En la muestra (limitada a Grupo KUO por disponibilidad de datos), el SEM permitió cuantificar y distinguir efectos directos e indirectos entre variables latentes y observables.

En el caso de esta investigación se observó que los errores estimados en las ecuaciones sencillas de las variables dependientes RSA y Q no son independientes, de ahí que fue necesario estimar simultáneamente mediante SEM. Se confirmaron relaciones esperadas para el rendimiento sobre activos (RSA): Positiva con tamaño e intensidad en I+D, y negativa con la relación de Deuda/Capital.

El modelo estructural cuando se considera la rentabilidad sobre activos (rsa) como la medida del desempeño, muestra que el tamaño y la inversión en innovación tienen efectos positivos y estadísticamente significativos, mientras que el apalancamiento financiero lo afecta negativamente. Esto sugiere que estrategias enfocadas en expansión e innovación, acompañadas de una gestión prudente de la deuda, son fundamentales para mejorar el desempeño financiero empresarial.

En el caso del análisis de las relaciones esperadas para la Q de Tobin: fue solamente la Edad que arrojó un resultado positivo. En tanto que el tamaño e intensidad en I+D, y la relación de Deuda/Capital, resultaron negativos, contrario a la expectativa inicial.

Por su parte el modelo estructural que considera el valor de mercado relativo a los activos de una empresa (expresado en la Q de Tobin) como la medida del desempeño, indica que la antigüedad empresarial contribuye positivamente a la valoración de mercado medida a partir de la Q de Tobin. Mientras que un alto apalancamiento, mayor tamaño y una intensidad en I+D no percibida aún como rentable por el mercado, se asocian con una menor valoración relativa. Esto sugiere que, en el contexto estudiado, el mercado favorece empresas consolidadas con estructuras financieras prudentes, mientras penaliza el endeudamiento excesivo y estrategias de crecimiento con alta incertidumbre.

El SEM reveló diferencias entre los resultados provenientes de los indicadores que miden el desempeño financiero, la eficiencia operativa (rsa) y el valor percibido por el mercado (Q de Tobin), destacando la importancia de elegir adecuadamente desde la perspectiva que se realiza la evaluación. Con lo

cual podemos concluir que los modelos de ecuaciones estructurales permiten analizar la magnitud de la relación entre las variables que se desean observar, posibilitando a los inversionistas contar con evaluaciones de desempeño más acertadas y a las empresas realizar cambios puntuales en las áreas examinadas y, de esta forma, mejorar de manera efectiva el desempeño financiero de su compañía.

6. Referencias

- Banco de México. (Abril de 2023). *Indicadores*. Obtenido de Banco de México: <https://www.banxico.org.mx/>
- Bolsa Mexicana de Valores. (Marzo de 2023). *Empresas Listadas*. Obtenido de Bolsa Mexicana de Valores: <https://www.bmv.com.mx/es/emisoras/informacion-de-emisoras>
- Bolsa Mexicana de Valores. (Mayo de 2023). *Prospectos de Colocación*. Obtenido de Bolsa Mexicana de Valores: <https://www.bmv.com.mx/es/listados-y-prospectos/prospectos-de-colocacion>
- Chaudhuri, K., Kumbhakar, S. C., & Sundaram, L. (2016). Estimation of firm performance from a MIMIC model. *European Journal of Operational Research*. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1016/j.ejor.2016.05.005>
- Durán M, Z. A., & Orlandoni, G. (2007). Indicadores de Riesgo Bancario determinados mediante el Modelado con Ecuaciones Estructurales Caso: La Banca Venezolana entre 1997-2004. *Serie Documentos de Trabajo Gerencia de Investigaciones Económicas* (84), 1-11. Obtenido de <http://www.bcv.org.ve/system/files/publicaciones/docu84.pdf>
- EMMI. (Marzo de 2023). *EURIBOR Rates*. Obtenido de EMMI Euribor: <https://www.emmi-benchmarks.eu/euribor-org/euribor-rates.html>
- Escobedo Portillo, M. T., Hernández Gómez, J. A., Estebané Ortega, V., & Martínez Moreno, G. (2016). Modelos de ecuaciones estructurales: Características, fases, construcción, aplicación y resultados. *Ciencia & trabajo*, XVIII(55), 16-22. Obtenido de https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-24492016000100004&script=sci_arttext

- Fox, J. (2002). Structural Equation Models. *Appendix to An R and S-PLUS Companion to Applied Regression*, 1-20. Obtenido de <https://cran.microsoft.com/snapshot/2014-12-30/doc/contrib/Fox-Companion/appendix-sems.pdf>
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2010). Parte Cuatro Modelos de ecuaciones simultáneas y econometría de series de tiempo. En D. N. Gujarati, & D. C. Porter, *Econometría* (Quinta ed., pág. 714). Ciudad de México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. DE C.V. Obtenido de <https://fvela.files.wordpress.com/2012/10/econometria-damodar-n-gujarati-5ta-ed.pdf>
- Gutiérrez Urzúa, M. I. (Junio de 2008). *Costes de agencia y de transacción como determinantes de las decisiones financieras. Un análisis de ecuaciones estructurales*. (Tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid. Obtenido de <https://eprints.ucm.es/id/eprint/8611/1/T30830.pdf>
- Hershberger, S. L. (2011). Structural equation models. En M. Lovric (Ed.), *International Encyclopedia of Statistical Science* (pp. 1552–1555). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-642-04898-2_168.
- Investing. (Marzo de 2023). *Panorama KUOB*. Obtenido de Investing: <https://mx.investing.com/equities/kuo-b>
- Kerlinger, F. (1988). *Constructos, Variables y Definiciones*. En *Investigación del Comportamiento* (Segunda ed., págs. 30-47). México: McGraw-Hill. Obtenido de <https://aprenderly.com/doc/1092981/cap%C3%ADtulo-3--constructos--variables-y-definiciones>
- Kuo. (Junio de 2023). *Deuda*. Obtenido de kuo: <https://www.kuo.com.mx/menu.php?m=148>
- Kuo. (Marzo de 2024). *Información Financiera*. Obtenido de kuo: https://www.kuo.com.mx/informacion_financiera.php?fl_menu_tab=189
- Kuo. (Abril de 2024). *Nuestra Acción*. Obtenido de kuo: https://www.kuo.com.mx/nuestra_accion.php
- Kuo. (Junio de 2023). *Prospecto de Colocación*. Obtenido de kuo: <https://www.kuo.com.mx/anexos/pdf/Final.Kuo.6.29%20final.pdf>
- Mejía Córdova, G. (2017). Relación entre Estrés Financiero y el Bienestar de los Empleados. *Investigación Administrativa*, XLVI(117), 1-22. Obtenido de <https://www.ipn.mx/assets/files/investigacion-administrativa/docs/revistas/119/art3.pdf>

- Ramírez Rocha, A., Cervantes Zepeda, M., & Bernal Ponce, L. A. (2019). The determinants of outreach and profitability in MFI's: a structural equation approach. *Revista mexicana de economía y finanzas*, XIV(1), 129-149. Obtenido de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1665-53462019000100129
- StataCorp. (2013). SEM Builder. En StataCorp, *STATA Structural Equation Modeling Reference Manual Release 13* (págs. 122-127). Texas: Stata Press. Obtenido de <https://www.stata.com/manuals13/sem.pdf>
- Statistics Solutions. (Febrero de 2020). *Structural Equation Modeling*. Obtenido de Statistics Solutions Advancement Through Clarity. <https://www.statisticssolutions.com/structural-equation-modeling/>
- Terreno, D. D., Pérez, J. O., & Sattler, S. A. (2020). La relación entre liquidez, rentabilidad y solvencia: Una investigación empírica por el modelo de ecuaciones estructurales. *Contaduría Universidad De Antioquia*, 77, 13-35. Obtenido de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/340216>
- Thakkar, J. J. (2020). Structural Equation Modelling: Application for Research and Practice (with AMOS and R). *Studies in Systems, Decision and Control*, 285, 1-34.

Los cambios en el concepto de control interno desde una perspectiva ontológica

Changes in the Concept of Internal Control from an Ontological Perspective

Viloria O., Norka J.

Recibido: 17-01-26 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 09-02-26

Viloria O., Norka J.
Doctora en Ciencias de la Educación.
Profesora titular de la Facultad de Ciencias
Económicas y Sociales, Universidad de Los
Andes. Venezuela.
Coordinadora del Postgrado en Ciencias
Contables de la Facultad de Ciencias
Económicas y Sociales, Universidad de Los
Andes. Venezuela.
Correo electrónico: nviloria@ula.ve
Orcid ID: 0000-0002-1735-947X

El control interno ha sido objeto de estudio de la contabilidad como disciplina y como aplicación práctica. En las primeras etapas, el control interno se centraba en la vigilancia fáctica de transacciones y protección de activos bajo una ontología de realismo físico. A partir de la emisión de los marcos integrados de control interno se ha ido avanzando hacia una ontología social, en el que el discurso normativo reconoce el contexto, la subjetividad y la incertidumbre para configurar la realidad de una entidad. El artículo se centra en examinar los cambios en el concepto de control interno desde una perspectiva ontológica. La investigación analizó los documentos emitidos por organismos profesionales relacionados con control interno, identificando las características, el contexto histórico y lo relacional referido a la auditoría. El control interno como objeto de estudio, pareciera, ha transitado desde una realidad fáctica, medible y observable hacia una construcción social de la realidad.

Palabras clave: control interno, ontología, COSO, riesgos.

RESUMEN

Internal control has been a subject of study within accounting both as a discipline and as a practical application. In its early stages, internal control focused on the factual monitoring of transactions and asset protection under an ontology of physical realism. With the introduction of integrated internal control frameworks, the focus has gradually shifted toward a social ontology, in which normative discourse recognizes context, subjectivity, and uncertainty in shaping the reality of an organization. This article examines the changes in the concept of internal control from an ontological perspective. The research analyzed documents issued by professional bodies related to internal control, identifying their characteristics, historical context, and relational aspects concerning auditing. Findings indicate that internal control as a field of study seems to have transitioned from a factual, measurable, and observable reality toward a socially constructed understanding of organizational reality. This shift emphasizes that internal control is not merely a set of procedures for safeguarding assets but also a framework shaped by human interpretation, organizational culture, and the broader social context in which entities operate. Recognizing this ontological evolution is crucial for auditors, managers, and scholars seeking to understand and apply internal control in contemporary organizations.

Keywords: internal control, ontology, COSO, risk.

ABSTRACT

1. Introducción

El contador público en su quehacer debe guiarse, entre otras leyes y normas, por la normativa que emiten los organismos internacionales profesionales. Estas normas profesionales, generalmente, se estudian desde la óptica de la práctica, por lo que finalmente, pareciera que la definición de Foucault (2002) sobre los cuerpos dóciles es apropiada para la profesión contable, en razón de las fuerzas de poder que, a través de la regulación, moldean el ejercicio profesional y al propio contador, sin mayor oposición.

Desde el ámbito académico es obligante reflexionar sobre cómo se produce el conocimiento, los cambios ontológicos, metodológicos y axiológicos que están detrás de las decisiones de los distintos organismos internacionales que regulan la profesión contable, y que condicionan (aunque no se reconozca) el ejercicio profesional. La producción de conocimientos en contabilidad ha estado marcada por lo normativo e indudablemente, influenciada por el contexto y el entendimiento de la comunidad contable y de usuarios.

Uno de los aspectos contables que ha sufrido cambios, en los últimos años, es el concepto de control interno. En los primeros cuerpos normativos, alrededor de los años cuarenta del siglo XX, el control interno se concebía en un contexto de certidumbre en el cual se desarrollaban transacciones que podían examinarse y evaluarse, sin considerar los aspectos externos a la propia entidad, así, las relaciones con el entorno se reducían a una transacción con otro ente. Las transacciones en este contexto son hechos fácticos, independientes del sujeto que pueden evaluarse sin mayor intervención de la subjetividad o del entorno. Tal y como lo expresa Chua (1986):

[L]os contadores deben tratar con observaciones que por lo medios más eficientes y eficaces les permitan satisfacer las necesidades de información de los responsables de las decisiones, sin involucrarse en la formulación de juicios morales sobre las necesidades o propósitos de éstos. (p.610)

En esta postura de neutralidad, y de una realidad externa, se obvia la carga de valores del profesional al tomar una decisión.

A mediados de los años noventa del siglo XX, este concepto de control interno que había permanecido sin cambios por más de 50 años, es sometido a evaluaciones por los organismos profesionales, y se crea en 1985 el *Committee of*

Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, reconocido internacionalmente por sus siglas como COSO). Este comité a partir de 1992 emite el primer documento denominado Marco Integrado de Control Interno (en el texto se abreviará como MCI). La organización COSO ha emitido dos marcos (uno en 1992 y otro en 2013) sobre el concepto de control interno y sus elementos y varios documentos complementarios en los que introduce elementos de incertidumbre y riesgo, con lo cual la postura de una realidad fáctica de control interno cambió radicalmente a una en la que se configura la realidad desde el contexto, en la que la incertidumbre y el riesgo son preponderante.

Así la evolución de lo que conocemos como Marco Integrado de Control Interno (también conocidos como informe COSO), en contabilidad y, en especial, en la actividad de auditoría han afectado la forma cómo se percibe la realidad, y, por tanto, en la forma de construir conocimientos en la profesión, pero estos cambios, aunque evidentes no se les concede la importancia debida e impactan en la eficiencia y calidad del trabajo profesional.

Para comprender el impacto de estos cambios en la concepción de control interno, como objeto de estudio (onto) de examen del contador público, es necesario contextualizarlo en el momento histórico-social, y su relación con otros entes y sujetos, en una construcción social de los significados (Caminos, 2022). Por tanto, la comprensión de lo que parece el mismo objeto de estudio puede variar dependiendo del contexto temporal y social, y esto ocurrió con el control interno.

En este artículo no se desarrollarán los argumentos de la construcción social de la realidad, sino que se enfocará en examinar los cambios en el concepto de control desde una perspectiva ontológica. La investigación se realizó desde una perspectiva documental, a partir de los Marcos Integrados de Control Interno emitidos por la organización COSO, y los documentos complementarios, identificando los elementos característicos del control interno, en su contexto histórico y relacional en los documentos de uso profesional obligatorios y, se comparan con las actividades esperadas realice un profesional contable en ejercicio de la auditoría.

2. La primera etapa del control interno en contabilidad

La Asociación Americana de Contadores Públicos, publica en 1949 una declaración sobre control interno, que es citado en las Declaraciones de Normas

de Auditoría Americana 1 (SAS 1, por sus siglas en inglés) (1973, p. 320,10, párrafo 09) que define el control interno como:

El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia de las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia.

Así, la concepción de control interno desde la contabilidad se acercaba al de vigilar que propone la disciplina de la administración, desde los estudios de Fayol, publicados en 1916 (1986).

El diseño del control interno partía de establecer tres condiciones organizacionales: segregación de funciones (estructura jerárquica adecuada), niveles de autorización y promover la eficiencia de las operaciones de acuerdo a las políticas de la entidad. A partir de estas tres condiciones se establecían actividades de control propiamente dichas, cuyo objetivo era la vigilancia o el monitoreo de las operaciones.

En esta etapa también, se diferencia el control interno contable del administrativo, de esta forma el SAS 1 (1973), explica que los controles contables deben dirigirse a proteger los activos y la confiabilidad de los registros contables y el control administrativo a la eficiencia de las operaciones y el apego a las políticas y prácticas de la gerencia. Esta aclaratoria, publicada en 1958 e incorporada al SAS 33 de 1963 (1973) se justifica en la necesidad de “aclarar el alcance del estudio contemplado por las normas de auditoría” (p. 16). La intencionalidad de la aclaratoria era centrar el trabajo del auditor hacia lo contable, como una forma de distinguir el trabajo del auditor de consultorías sobre control interno, expresa el SAS 1 (1973):

La creciente demanda para que los contadores públicos suministren asesoramiento a la gerencia o servicios de consultoría involucrando el estudio, evaluación y mejora de los sistemas de información a la gerencia, hace más necesario distinguir claramente entre aquellos servicios especiales y aquellos otros servicios de auditoría requeridos para cumplir con la norma relativa al estudio y evaluación de control interno en el examen de los estados financieros. (pp.13-14)

En ese particular, la excepción al estudio y evaluación del control administrativo se refería sólo aquellos controles que indirectamente afectarían la confiabilidad de los estados financieros. En resumen, las normas de auditoría, previo al MCI-COSO de 1992, se enfocaron en lo contable que a su vez tenía dos objetivos básicos: proteger los activos y la verificación de la exactitud de y confiabilidad de los registros contables.

La salvaguarda de los activos la refieren exclusivamente a las medidas para protegerlos de “pérdidas derivadas de errores intencionales o no intencionales o irregularidades” (SAS 1, 1973, p. 18), y la exactitud de los estados financieros lo relacionaron con el grado de confianza sobre la información tanto para uso interno como externo.

En este contexto, lo relevante era el seguimiento a las transacciones, Así, para el auditor comprobar la autorización, la ejecución y el registro de las transacciones era su objetivo central, y el método para comprobar la protección de los activos y la exactitud y confiabilidad de los estados financieros era la constatación documental y física. El contador público debía buscar “evidencia independiente de que las autorizaciones otorgadas por las personas que actúan dentro del límite de su autoridad y que las transacciones se realizan de acuerdo con los términos de las autorizaciones. (1973, pp. 23-24), es decir, es una evidencia fáctica de los hechos, desde los documentos y los involucrados, ontológicamente las transacciones existen y pueden verificarse, independientemente de los sujetos que la observen; esta visión profesional se deriva como lo explica Chua (1986), de que la corriente principal de la contabilidad propicia y está “dominada por la creencia del realismo físico- esto es, la concepción de que hay una realidad objetiva que existe de manera independiente de los seres humanos y que posee una naturaleza o esencia determinada que es susceptible de ser reconocida” (p.606). En el cuadro 1 se muestra el resumen de las características del control interno en sus primeras etapas.

Cuadro 1

Caracterización ontológica del control interno en SAS 1 (1973)

Objetivos del Control Interno Contable	Elementos principales del control interno	Características Ontológicas
Protección de los activos	Transacciones se ejecutan de acuerdo autorizaciones. Las transacciones se registran para permitir preparar estados financieros.	La incertidumbre se asocia a las decisiones del profesional al seleccionar el tamaño y naturaleza de las pruebas, no al control interno, ni al entorno.
Exactitud y confiabilidad de los estados financieros	Y mantener la custodia de los activos. El acceso a los activos se permite de acuerdo autorizaciones. Datos relativos a la custodia de los activos se comparan con los existentes en períodos regulares.	Se segmenta la organización entre lo contable y lo administrativo (decisional). Lo administrativo por excepción puede alterar lo contable. El profesional asume ser un observador neutral. Medidas de control se basan en actividades precisas que monitorean hechos y flujos de información que se resumen en una transacción, y son verificables de forma independiente. La exactitud de los estados financieros (incluidas las estimaciones contables) son bajo un supuesto de certeza.

Elaborado por Viloria (2025) con base a SAS 1 (1973).

3. El primer marco integrado de control interno

El giro del enfoque de control en la contabilidad surge en 1992 con el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway). Este comité emite en 1992, un informe conocido como Marco Integrado de Control Interno -COSO (COSO siglas en inglés del comité), a este informe comúnmente, se le conoce como Marco COSO CI-I (en el texto como MCI-I). El informe plantea una nueva definición de control interno, que la expresa así,

Un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y Eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las Leyes y normas aplicables. (COSO, MCI, 2007, p.14).

La primera aclaratoria del informe es que el control interno es un proceso, no un evento aislado. Explica que se trata de una serie de acciones que permean las actividades de la entidad, es decir están presentes en cada actividad y, además, son parte del estilo gerencial del negocio. Este proceso es particular para cada entidad y, está relacionado con sus objetivos organizacionales (ob. Cit, 2007).

La segunda aclaratoria se refiere a que el control interno está diseñado y ejecutado por las personas que hacen vida en una organización (aun cuando existan automatizaciones que alerten de situaciones no normales) e incluye desde el gobierno corporativo hasta el trabajador con menos responsabilidades en la entidad.

La tercera aclaratoria se relaciona con el objetivo de proporcionar seguridad razonable y, no absoluta de que el sistema de control interno diseñado y ejecutado será infalible en la consecución de los objetivos organizacionales. Reconoce que el control interno en sí mismo tendrá limitaciones, debido a que son las personas quienes toman las decisiones y sus juicios pueden estar afectados por distintas situaciones que provoquen omisiones, errores y, en circunstancias excepcionales, la colusión de uno o más trabajadores para ocasionar daños a la entidad (ob. Cit, 2007).

Esta perspectiva de control interno, establece tres objetivos: efectividad y eficiencia de las operaciones (categoría operacional), confiabilidad de la información financiera (categoría de información financiera de uso público confiable) y cumplimiento de leyes y normas (categoría cumplimiento). Cada entidad tiene distintos fines y objetivos, pero es común que las entidades traten de mantener una buena reputación ante terceros y los propios accionistas al cumplir con las leyes, normativas y regulaciones y preparando y presentando información financiera confiable (ob cit, 2007).

Para cumplir con los objetivos del control interno, el MCI-I (2007), plantea cinco elementos que deben considerarse:

1. **Ambiente de Control:** Es la base del control interno y se refiere al contexto histórico- social dentro de la organización que influye en la interiorización de las acciones de control en las personas que lo ejecutan, en todos los niveles organizacionales. Los aspectos que se asocian al primer elemento se relacionan con la ética, manejo de incentivos, compromiso de ser competentes, estilo gerencial, estructura organizacional (jerarquía, segregación de funciones y autoridad) y políticas sobre el talento humano.
2. **Valoración del riesgo:** Se relaciona con la probabilidad de que una o más situaciones puedan afectar la operatividad de la entidad e impactar el negocio en marcha. Estas situaciones pueden tener como origen situaciones externas o internas a la entidad. Factores externos, tales como: Tecnología, expectativa de clientes, competencia, legislación, situaciones graves debido a la naturaleza, cambios en políticas económicas, y factores internos, relacionados con: Cambios bruscos o rupturas en el procesamiento de sistemas de información, calidad del talento humano, cambio en las actividades y responsabilidades, acceso indebido a algunas operaciones/activos de la entidad y, comités de auditoría que no actúan o lo hacen de forma ineficiente (COSO, MCI-I 2007).
El riesgo debe valorarse, y MCI-I (2007) indica que dicha valoración se realiza en función de la probabilidad de ocurrencia, categorizándolos en Alto, moderado y mínimo, recomendando un análisis racional y cuidadoso.
3. **Actividades de control:** Se refiere a las políticas, procedimientos y acciones que se ejecutan para contribuir al cumplimiento de las directrices de la entidad y la gestión de los riesgos (COSO, MCI-I 2007). Las actividades de control también se enfocan en las tres categorías de: operaciones, información financiera y cumplimiento.
4. **Información y comunicación:** Se relaciona con la captura de “información financiera y no financiera relacionada con actividades y eventos tanto internos como externos” (COSO, MCI-I 2007) La información recopilada debe ser relevante y oportuna para la toma de decisiones.

5. **Monitoreo:** Se refiere a los procesos de valoración continua del diseño, procesos y ejecución del control interno.

Los cinco elementos de control interno interactúan en los procesos de la entidad, como un todo, en la que ya no existe separación entre lo administrativo y contable como lo expresaba el SAS 1 (1973), y, aunque pareciera el control interno una serie de pasos, en cada decisión de diseño, ejecución o monitoreo deben considerarse todos los elementos en función de los objetivos de la entidad, la confiabilidad de la información y la materialidad de las situaciones. El profesional contable debe estudiar y evaluar su eficiencia y efectividad recopilando evidencias de la existencia de documentos de buenas prácticas de negocios, revisión estructuras organizacionales, existencias de actividades de control y procesos claros de las actividades, funcionamiento del sistema de información y comunicación y monitoreos apropiados.

Las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, NIA), vigentes para la fecha del MCI-I indican que la evidencia se recopila a través de pruebas de control que,

Miden la efectividad de:

- a. El diseño de los sistemas de contabilidad y control interno, es decir si están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa; y
- b. La operación de los controles internos a lo largo del período (IFAC, IAASB, NIA 6, 1995, párrafo 27, p. 126).

Más adelante, las misma NIA 6 (1995, párrafo 36, p. 128) indica que:

El auditor debería obtener evidencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de cualquiera de los cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, ya que dichos procedimientos fueron desempeñados y deberían evaluar su impacto sobre la confiabilidad que intenta depositar el auditor. Mientras más largo el tiempo en que se desempeñaron dichos procedimientos, menor seguridad puede resultar.

La evidencia sobre la eficiencia y efectividad del control interno son parte fundamental del trabajo del auditor, y a pesar de que el onto (concepto de

control interno) cambió en el MICI-I, la postura ontológica en la normatividad profesional permaneció igual, en el sentido de que se mantiene el arraigo al hecho fáctico de los procesos que se diseñen (actividades de control) y se comuniquen y, que a su vez evalúa el auditor a través de pruebas de control. La consideración de la subjetividad de las decisiones en la ejecución del control interno, por parte de las personas de la entidad, lo corrige el MCI-I, con la solicitud de una adecuada comunicación de los elementos de control y el monitoreo; sin embargo, las posturas individuales derivadas del juicio de cada persona en la ejecución de un proceso, sólo podrá observarse expost a la actividad y, podría alejarse de lo preceptuado en el control interno diseñado.

Otra característica ontológica importante es la consideración del ambiente organizacional como el entorno *interno* en el que se desarrolla el control interno. El clima organizacional involucra desde el gobierno corporativo hasta la persona con las tareas más simples, y se basa en las buenas prácticas de gobernanza que se reflejen en cada acción de la entidad. Las relaciones con terceros como proveedores, estado y comunidad, se consideran parte del flujo de transacciones, sin embargo, reconoce que existen situaciones o eventos externos que podrían afectar la consecución de los objetivos organizacionales, y el MCI-I lo considera como factores externos de riesgos.

Estos riesgos, en principio, pueden identificarse, medirse, analizarse y evaluarse, utilizando probabilidades de ocurrencia y juicios profesionales sobre la situación generadora de riesgo, con el fin de tomar decisiones adecuadas, gestionarlo, en un proceso continuo y establecer medidas de mitigación de daños. El riesgo entonces, se convierte también en un hecho susceptible de medición, con alta posibilidad de certeza, como explica Chua (1986) sobre las creencias de la corriente principal de la contabilidad,

Si explicamos un evento sólo cuando su incidencia puede deducirse de ciertas premisas, podríamos establecer que conocer esas premisas antes de que suceda el evento nos permite predecirlo. Esto también nos permitiría elaborar un plan para controlar la incidencia del evento.
(p.608)

Los sistemas de información y comunicación se traducen en captura de datos y elaboración de reportes pertinentes y oportunos. Estos informes deben ser de calidad, y el MCI-I (2007) propone como características: contenido apropiado, información oportuna, actual, exacta y accesible, y agrega, la calidad

de la información depende de las actividades de control, reafirmando así la preponderancia de las actividades de control en el control interno diseñado en la entidad.

La comunicación desde y hacia el gobierno corporativo como lo expresa Correal (2009) en las organizaciones “se media a través de los mensajes, su flujo de información, los canales verbales, escritos y tecnológicos” (p. 43), es decir se basa en la transmisión de las decisiones y los procesos que deben ejecutarse y viceversa en lo ejecutado y sus obstáculos a través de medios y documentos formales. Esta comunicación debe ser efectiva entre los miembros de la organización y con los usuarios, configurando también un discurso formal de transmisión de datos, semejantes a los resultados de las investigaciones en el paradigma dominante en contabilidad.

El monitoreo o supervisión es sobre el funcionamiento del propio control interno, como sistema continuo de vigilancia sobre las decisiones y acciones, con el fin de identificar deficiencias y corregirlas oportunamente.

De esta forma, y a pesar del cambio en el concepto de control interno objeto de estudio del profesional, lo ontológico siguió la línea del SAS 1 (1973) y de las creencias del conocimiento del paradigma dominante en contabilidad cercano al positivismo. En el cuadro 2 se describe la caracterización del MCI-I, desde lo ontológico.

Cuadro 2
Caracterización ontológica del control interno en COSO I (1992)

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Operacional, efectividad y eficiencia de las operaciones financieras.	Ambiente de control (atmosfera o clima organizacional en la que las personas realizan sus actividades y cumplen sus responsabilidades de control interno).	Proceso que interactúan las personas para consecución objetivos organizacionales. Los procesos de control interno están preconfigurados, y deben darse a conocer, pero, cada miembro de la organización conoce los procesos y los ejecuta usando su juicio individual, con lo cual se esboza un componente subjetivo. La organización y sus decisiones administrativas y contables se consideran partes relacionadas. La postura de segmentar la organización ya no es pertinente.
Preparar información financiera confiable para uso de externos.	Valoración de riesgos (identificar, valorar y mitigar situaciones que afecten la consecución de los objetivos de la entidad).	El contexto que prevalece es el clima organizacional interno, a pesar de que considera riesgos del entorno. Lo importante es el ambiente en el que se desarrollan las actividades de control y los otros elementos de la entidad, para que sean parte de las decisiones de las personas. Los riesgos del entorno deben identificarse, medirse y valorarse con precisión para gestionarlos en pro de acciones preventivas o de control de daños. Estas últimas no son parte del sistema de control interno.
Cumplimiento.	Actividades de control (políticas y procedimientos que aseguran se ejecuten las directrices administrativas).	Las actividades de control son la base del control interno en la consecución de los objetivos de la entidad, aunque los cinco elementos están interrelacionados, la preponderancia de las actividades de control destaca.

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Observancia de las leyes y regulaciones aplicables a la entidad.	Información y comunicación (sistemas que generen información operacional, finanzas, de cumplimiento y externa relevante para operar y controlar el negocio, y propiciar la comunicación efectiva en la entidad).	Los sistemas de información capturan datos vitales (internos y externos) y los transforman en reportes para la toma de decisiones oportuna. La comunicación se considera bidireccional (de arriba hacia abajo y viceversa) en toda la estructura de la entidad, y debe ser clara para cada persona.
	Monitoreo (proceso que valora la calidad de desempeño del control interno).	El monitoreo o supervisión del propio control interno.

Elaborado por Viloria 2025 con base al Informe COSO emitido en 1992 (2007).

4. Los documentos complementarios y el segundo marco integrado de control interno

El Comité COSO en 2004, producto de diversas situaciones relacionadas con las crisis financieras de la época y la promulgación de la Ley Sabarnes-OxLey en 2002, emite el documento Gestión de Riesgos Empresariales-Marco Integrado (ERM, por sus siglas en inglés). Este documento no sustituía al Marco Integrado de Control Interno (MCI-I), por el contrario, lo complementaba, por lo que, a pesar de la importancia del documento, no puede decirse que se constituyó otro Marco Integrado de Control Interno, se trataba de dos documentos complementarios.

En 2013 el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* emite, oficialmente, una actualización al Marco COSO CI, con la finalidad de “mejorar la confianza en todos los tipos de datos e información” (COSO, 2025). Esta actualización declara la importancia de documentos complementarios publicados por el comité, como el de Gestión de Riesgos Empresariales— Marco Integrado (ERM, por las siglas en inglés) y el resumen ejecutivo del Marco Integrado de Control Interno, que juntos forman el *compendium* del informe:

1. Marco integrado de control interno.
2. Control interno sobre información financiera.
3. Herramientas ilustrativas para evaluar la efectividad del control interno.

El Informe COSO de 2013, que identificaremos en el artículo como MICI-II, también se le conoce como COSO+ERM, mantiene el concepto de control interno, como “un proceso, efectuado por la junta directiva, la gerencia y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar una seguridad razonable respecto del logro de los objetivos relacionados con las operaciones, la presentación de informes y el cumplimiento” (MICI, Resumen Ejecutivo, 2013, p. 3).

El MICI-II (2013) desarrolló 17 principios y estableció 72 atributos relacionados con cada elemento de control interno que deben, como mínimo, considerarse en una evaluación, teniendo como premisa que los controles diseñados para cada uno, coadyuvan en el logro de los mismos y, finalmente, de los objetivos de la entidad. En el cuadro 3 se presentan los elementos de control interno y sus principios.

Cuadro 3

Relación entre los elementos de control interno y los principios en marco integrado de control interno 2013

Elementos de control interno	Principios relacionados
Ambiente de control	<ol style="list-style-type: none"> 1. La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos. 2. El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno. 3. La dirección establece con la supervisión del consejo, las estructuras, líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos. 4. La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en concordancia con los objetivos de la organización. 5. La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.

Elementos de control interno	Principios relacionados
Evaluación de riesgos	6. La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados. 7. La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determina cómo se deben gestionar. 8. La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos. 9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.
Actividades de control	10. La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos. 11. La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos. 12. La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos.
Información y comunicación	13. La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno. 14. La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno. 15. La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.
Monitoreo	16. La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema están presentes y funcionando. 17. La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la alta dirección y el consejo, según corresponda.

Elaborado por Viloria (2025) con base al MICI-II (2013).

Los principios desarrollan atributos que deben considerarse tanto para el diseño como para la evaluación del control interno de una entidad. Pero, evaluar el control interno requiere vincularlo con el documento de gestión de riesgos (ERM, 2004).

ERM(2004) destaca la inclusión de elementos adicionales a evaluar el control interno que se relacionan con gestión de riesgos tales como: establecimientos de objetivos estratégicos de la entidad, identificación de eventos generadores de riesgo, evaluación del riesgo, respuesta al riesgo y roles y responsabilidades de la gestión de riesgos. De esta forma amplia de forma considerable, los requisitos de valoración de riesgo en cada elemento de control interno incluidos en MICI-II (2013), debido a que la valoración del riesgo debe realizarse para cada componente de control interno, más los propuestos en ERM (2004).

En el MCI-II (2013) vinculado con ERM (2004) son relevantes los objetivos organizacionales (lo que la entidad quiere lograr), con los componentes de control y la estructura organizacional. Los objetivos organizacionales se relacionan con lo estratégico y operacional, el cumplimiento de leyes y normas y los de información financiera y no financiera, expresa que debe ser flexible y adaptativo (Viloria, 2024). Una característica importante del MICI-II, es que amplía el objetivo de información a lo financiero y lo no financiero, para incluir todos los reportes necesarios para los usuarios.

ERM (2004) complementa en razón a los objetivos lo siguiente,

Los objetivos se establecen a nivel estratégico, sentando las bases para los objetivos operativos, de informes y de cumplimiento. Toda entidad se enfrenta a diversos riesgos, tanto externos como internos, y el establecimiento de objetivos es un requisito previo para la identificación eficaz de eventos, la evaluación de riesgos y la respuesta a los mismos. Los objetivos se alinean con el apetito al riesgo de la entidad, lo que determina sus niveles de tolerancia al riesgo. (COSO, ERM, 2004, p.13)

Los objetivos estratégicos deben estar alineados con la misión de la entidad y guiar A su vez, los objetivos relacionados de operaciones, información financiera y no financiera y cumplimiento, y, deben estar en concordancia con los sub-objetivos y actividades que se realicen en la organización. (COSO, ERM, 2004), es decir, de la misión organizacional se derivan los objetivos estratégicos,

y los relacionados, para que cada acción dentro de la entidad propenda a su logro.

En la formulación, seguimiento y mejora de los objetivos la gerencia debe considerar dos aspectos: el *apetito* al riesgo, entendido como la posibilidad de enfrentar situaciones adversas en el logro de los objetivos, y pueden ser de distintos tipos y valoraciones y, la tolerancia al riesgo, expresada como “los niveles aceptables de variación en relación con el logro de los objetivos”, (ob. Cit, p.18) es decir lo que la entidad realmente puede soportar antes de enfrentar daños graves. Mientras el apetito al riesgo, se acerca a la incertidumbre de una decisión, la tolerancia al riesgo conoce el límite máximo de manejo del riesgo asociado (Anderson, 2011).

La valoración del riesgo permite a la entidad considerar la medida en que eventos potenciales impactan el logro de los objetivos y se evalúan desde la perspectiva de la probabilidad y de su impacto, a través de metodologías cuantitativas y cualitativas. (COSO, ERM, 2004). En este particular, el juicio profesional toma preponderancia para los criterios de impacto, debido a que, “la calidad de las evaluaciones depende en gran medida del conocimiento y el juicio de las personas involucradas, su comprensión de los eventos potenciales y el contexto y la dinámica circundante” (Ob. cit. p.36).

En esta situación se introducen elementos de subjetividad y la configuración de la realidad de la entidad que supone que lo externo afecta lo interno, y lo interno lo externo, por lo que los supuestos ontológicos de hechos reales pasados, cambia a otros en los que se construyen desde el propio contexto organizacional y la probabilidad de ocurrencia de un evento, tanto como oportunidad o como daño a la entidad.

En 2017, COSO emite una actualización de ERM, denominada *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*. Define este comité al documento como una serie de principios para la gestión de riesgos empresariales. Este documento, compila los ocho elementos del ERM (2004) en cinco que deben estar integrados y vinculados con los elementos del MICI-II (2013): Gobernanza y Cultura, Estrategias y Objetivos, Desempeño, Revisión y Monitoreo e Información, comunicación y reportes. Adicionalmente, establece 20 principios por los que una entidad puede guiar la evaluación del riesgo (COSO, Resumen Ejecutivo ERM, 2017).

Aclara el documento que, las decisiones en una entidad “rara vez son binarias” (p.1), por lo que el análisis de riesgo combina la ciencia y el arte, por demás las organizaciones se enfrentan a retos de confiabilidad, relevancia y

confianza, “buscando mayor transparencia y responsabilidad al gestionar los impactos del riesgo” (Ob. cit. p. 1). Reafirmando lo subjetivo en la evaluación de los riesgos y su vinculación con control interno, Zagal y otros (2025, p. 5) expresan que “la relación entre riesgo y control no es opuesta, es una relación de equilibrio y complementariedad... control y riesgo forman un binomio inseparable”.

ERM 2017 coloca como punto focal a la organización y el logro de sus objetivos estratégicos y operacionales y expresa que,

Toda entidad tiene una misión, una visión y unos valores fundamentales que definen lo que intenta lograr y cómo quiere operar. Algunas organizaciones se muestran escépticas a la hora de adoptar plenamente sus principios corporativos. Sin embargo, se ha demostrado que la misión, la visión y los valores fundamentales son importantes, y lo son aún más cuando se trata de gestionar el riesgo y mantener la resiliencia en períodos de cambio. (Ob. cit. pp. 4-5)

De esta forma, la gestión de riesgos debe alertar sobre los impactos a los objetivos estratégicos para diseñar estrategias de mitigación de daños, que finalmente afecten la misión organizacional.

En 2018 COSO emite un complemento al documento de 2017 sobre los riesgos relacionados con la sostenibilidad. Este documento denominado *Aplicación de la gestión del riesgo empresarial a los riesgos relacionados con factores medioambientales, sociales y de gobierno* se le conoce como ERM-ESG (ESG, por las siglas en inglés sobre asuntos de sostenibilidad). Para Gómez (2023) se trata de una guía

[O]rientadora para ayudar a las entidades a comprender mejor el espectro integral de los riesgos ERM ESG y a gestionarlos y divulgarlos de manera efectiva. Asimismo, esta guía está diseñada para ayudar a los profesionales de la gestión de riesgos y la Sostenibilidad, con base en el riesgo empresarial, los conceptos y procesos de gestión de éstos (COSO ERM ESG) relacionados con el cumplimiento de ley, las nuevas tendencias normativas y regulatorias, y su relación con los objetivos de las empresas. (p.1)

Incorporando de esta forma, a la gestión de riesgos lo relacionado con el desarrollo sostenible que implica considerar a las generaciones futuras en los planes de crecimiento económico (Gómez, 2023). La guía explica que existen diversas denominaciones para los riesgos relacionados con sostenibilidad, tales como riesgos no financieros o extrafinancieros, pero, coinciden en que se trata de “riesgos y/u oportunidades relacionadas con factores medioambientales, sociales y de gobernanza que pueden causar impactos en una entidad” (COSO, ERM-ESG, 2018, p. 1).

En 2023 COSO emite una guía complementaria relacionada con riesgos, control interno e informes de sostenibilidad denominada *Lograr un Control Interno Efectivo sobre la Presentación de Informes de Sostenibilidad (ICSR): Generar Confianza y Fiabilidad a través del Marco Integrado De Control Interno COSO*. Este documento parte de la necesidad de crear desde el gobierno corporativo un compromiso con la sostenibilidad, utilizando el MICI-II (2013), establece las líneas de acción en cada elemento y principio de control interno, que permea a toda la organización.

Incluye, además, la discusión sobre los reportes no financieros, en los que el reporte sobre sostenibilidad se hace relevante para usuarios externos, como inversionistas, grupos de interés y el propio estado, y debe relacionarse con los tres aspectos de sostenibilidad. (COSO, 2023). Expresa, el documento que existen diferencias marcadas entre los reportes financieros y lo de sostenibilidad, así indica que, “Tres atributos de presentación de información ESG que difieren del reporte de información financiera (...) control frente a influencia; cuantitativo frente a cualitativo; e histórico frente a prospectivo” (COSO, 2023, p. 28).

El primer atributo relacionado con el control, lo explica como la influencia en el aspecto medioambiental, más allá del control accionario; el segundo atributo, se refiere a que la información de sostenibilidad es cualitativa, relacionada con el desempeño futuro y el valor del negocio en marcha, y el tercer atributo, reconoce que la información de sostenibilidad es prospectiva. (COSO, 2023).

Este documento de 2023, no sustituyó el MICI-II (2013), lo complementa, al igual que ERM (2017) y guía las actuaciones de la gerencia para el diseño, ejecución y monitoreo del control interno, considerando los riesgos del negocio y los elementos de sostenibilidad. Por lo que, debe entenderse que, al evaluar la eficacia del control interno, definida en el Resumen Ejecutivo del MICI II (2013) como,

Un sistema eficaz proporciona una seguridad razonable respecto del logro de los objetivos de una entidad. Un sistema eficaz de control interno reduce, a un nivel aceptable, el riesgo de no lograr un objetivo de la entidad y puede relacionarse con una, dos o las tres categorías de objetivos. (p. 7)

Deben considerarse en cada elemento de control lo relacionado con ERM (2017), y con ESG (2018 y 2023).

Para evaluar la eficacia se requieren de dos condiciones, según MICI-II (2013):

1. Los cinco componentes o elementos, y los principios más pertinentes de control interno deben estar presentes y funcionando, en pro de la consecución de los objetivos de la entidad, y,
2. Los componentes funcionan de manera integrada e interdependiente y en conjunto minimizan la posibilidad de la no consecución de un objetivo organizacional.

Explica el resumen ejecutivo (2013) que,

Cuando existe una deficiencia importante con respecto a la presencia y funcionamiento de un componente o principio relevante, o con respecto a los componentes que operan juntos de manera integrada, la organización no puede concluir que ha cumplido los requisitos para un sistema eficaz de control interno. (p.8)

En estos casos, el gobierno corporativo debe evaluar las deficiencias e iniciar los procesos correctivos. El profesional contable en su rol de auditor también debe informar de las deficiencias, así, la Norma de Auditoría 315 (IAASB, NIA 315,2025) en su párrafo 27 que “basándose en su evaluación de cada uno de los componentes de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencia de control interno” (p.250).

Desde la perspectiva ontológica, el MICI-II (2013) contextualiza el control interno en un entorno dinámico e interactivo y que co-actúa con los propios elementos del control interno, reconociendo que existe incertidumbre, riesgo y un componente altamente subjetivo en la toma de decisiones, colocando el

foco del sistema integrado en la valoración y mitigación de riesgos, y no en las actividades de control propiamente dichas que revisaban hechos fácticos, como lo hacía el anterior marco, de esta forma, pareciera se configura una realidad que se construye desde los hechos institucionales, creados por el hombre y que surgen de los acuerdos y convenciones de la sociedad (Serle, 1997) y, en este caso de la propia entidad. En el cuadro 4 se muestra la caracterización ontológica a partir del MICI-II (2013).

Cuadro 4
Caracterización del marco integrado de control 2013

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Operacional, efectividad y eficiencia de las operaciones financieras y no financieras	Ambiente de control (atmosfera o clima organizacional en la que las personas realizan sus actividades y cumplen sus responsabilidades de control interno).	Proceso que interactúan las personas para consecución objetivos organizacionales. La misión de la organización, los objetivos estratégicos y los operacionales deben estar alineados, y el control depende de la configuración de esos objetivos. El control interno y la gestión de riesgos se vinculan estrechamente, por lo que en todo proceso de control se realizan evaluaciones de riesgo.

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Preparar información confiable.	Valoración de riesgos (identificar, valorar y mitigar situaciones que afecten la consecución de los objetivos de la entidad).	La vigilancia del contexto externo que es altamente volátil y cambiante es crucial para la identificación de riesgos que provienen de este. El ambiente interno, es influenciado por los eventos externos que pueden afectar el logro de los objetivos organizacionales. Los riesgos del entorno deben identificarse, medirse y valorarse para mitigar el riesgo. En la evaluación deben considerarse elementos cualitativos, que serán evaluados desde el juicio profesional y afectados por la subjetividad de quien realiza el proceso.
Cumplimiento.	Actividades de control (políticas y procedimientos que aseguran se ejecuten las directrices administrativas).	La evaluación de riesgos, para su mitigación, afectan el ambiente de control y las actividades de control. El elemento preponderante es la valoración de riesgos, aunque los cinco elementos deben vincularse.
Observancia de las leyes y regulaciones aplicables a la entidad.	Información y comunicación (sistemas que generen información operacional, finanzas, de cumplimiento y externa relevante para operar y controlar el negocio, y propiciar la comunicación efectiva en la entidad).	Los sistemas de información capturan datos vitales financieros y no financieros para usuarios internos y externos.
	Monitoreo (proceso que valora la calidad de desempeño del control interno).	El monitoreo o supervisión del propio control interno es dinámica y constante.

Elaborado por Viloria (2025) sobre la base del Marco Integrado de Control (2013).

Ahora bien, la Norma Internacional de Auditoría 315 (IAASB, 2025) desde la revisión de 2019 se empieza alejar del énfasis en actividades de control y explica en el párrafo 7 que,

El proceso de identificación y valoración de riesgos por parte del auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación de riesgos de incorrección material. (p. 242)

El profesional contable debe estar atento a los constantes cambios del entorno e internos de la entidad, para evaluar el impacto en la información financiera.

El anexo 1 de la NIA 315 (IAASB, 2025) de la referida norma, en concordancia con ERM (2017) y la importancia de la misión y los objetivos organizacionales, indica que,

El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. (p.294)

Y, como parte de los factores de riesgos incluyen la subjetividad que se manifiesta en las decisiones sobre los criterios de medición y los modelos de valoración, y la incertidumbre (falta de información que impide medir riesgos), en la medición o en respuestas a situaciones no controladas por la entidad (NIA 315, anexo 2, IAASB, 2025).

También se introduce en la normativa de 2025 lo relacionada a sostenibilidad, y se emite la Norma Internacional de Aseguramiento de la Sostenibilidad (NIA-S) que entra en vigencia en diciembre 2026, adecuando así los procedimientos de aseguramiento de la información a lo establecido en los documentos de control interno sobre sostenibilidad.

Así, se han ido introduciendo en la evaluación, por parte del auditor, de elementos no provenientes necesariamente de un hecho verificable por documentación, sino también de situaciones relacionadas con las percepciones del sujeto o eventos de los cuales no se puede medir el riesgo (incertidumbre), acercándose ontológicamente a una construcción social de la realidad.

El auditor observa, desde una perspectiva de valoración de riesgos, el entorno en el que se desenvuelve el negocio, para identificar situaciones que afecten los objetivos organizacionales e impacten en la información financiera;

está atento a los reportes que se hacen de la empresa (financieros o no), las percepciones de la competencia y los clientes, y el propio Estado, verifica los objetivos de cumplimiento normativo y legal, la reputación del negocio y los criterios de sostenibilidad, y la posibilidad de riesgo de incorrección material en cada elemento del control interno a través de pruebas y recolección de evidencias que provienen de fuentes internas o externas. Estos aspectos le permiten construir e interpretar la realidad de la entidad, para emitir una opinión basada en la información recopilada, pero considerando su juicio profesional.

5. Conclusiones

El concepto de control interno ha cambiado desde su objeto, pasando de centrarse en actividades de control para proteger activos a la integración de elementos para la protección de objetivos organizacionales. En las primeras etapas de la normativa de control interno, la precisión, certeza y concepción organizacional, cercano a un sistema cerrado que se relacionaba con el entorno, solo desde las transacciones que realizaba, la realidad estaba dada, y era factible de auditar aplicando pruebas de existencia y cálculos.

A partir de los cambios que se gestan con la introducción de la gestión de riesgos, el objeto del control interno se acercó a las decisiones organizacionales, y aplicar pruebas de precisión y existencia no eran suficientes para el proceso de auditoría, sin embargo, no es hasta la revisión de 2019 que la norma de auditoría introduce conceptos relacionados con dinamismo, subjetividad, objetivos organizacionales, entre otros, y la valoración de riesgos se hace preponderante. La realidad organizacional empieza a percibirse como un sistema abierto que influye y es influido por el contexto, que implica no solo las relaciones comerciales.

En este cambio la vinculación con el contexto social e histórico, es decir con la percepción de la realidad, también se afectó, transitando desde lo exclusivamente fáctico y medible hacia una construcción de hechos institucionales que reconocen la incertidumbre, el dinamismo organizacional y la interrelación constante con el entorno, con lo cual lo ontológico ha ido cambiando, aunque el profesional contable no lo perciba o decida ignorarlo.

El riesgo de las posturas de dejar de lado el cambio ontológico en el concepto de control interno se traduce en la posibilidad de continuar haciendo el trabajo del auditor anclado a una postura que sólo se interesa en, por

ejemplo, actividades de control, y no considerar otros elementos que afectan la operatividad organizacional y que podrían cambiar la decisión del auditor, con lo cual el auditor podría equivocarse en su opinión y afectar el interés público.

Los retos entonces, se concretan en hacer partícipes de los cambios al mayor número de profesionales y capacitarlos en las técnicas y procesos de auditoría que se requieren ante la configuración ontológica que se realizó del control interno, y continuar estudiando el tema, en pro de la argumentación sobre la construcción de la realidad.

6. Referencias

- Anderson, R. (2011). *Risk Guidance Paper Appetite & Tolerance*. Institute of Risk Management. https://www.theirm.org/media/7239/64355_riskapp_a4_web.pdf.
- Camino, J. (2022). ¿Qué es la ontología?: consideraciones histórico-críticas. *Revista Latinoamericana de Filosofía*, 48(2). https://www.memoria.fahce.unlp.edu.ar/art_revistas/pr.16980/pr.16980.pdf.
- Chua, W. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601–632.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. <https://www.macs.hw.ac.uk/~andrewc/erm2/reading/ERM%20-%20COSO%20Application%20Techniques.pdf>.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2007). *Control Interno. Marco Integrado* (S. Mantilla, Trad.; 4ª ed.). ECOe Ediciones. (Obra original publicada en 1992).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary*. https://www.sechistorical.org/collection/papers/2010/2013_0501_COSOInternal.pdf.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Resumen Ejecutivo*. <https://static.poder360.com.br/2023/09/Diretriz-Enterprise-Risk-Management-Coso-2017.pdf>.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2018). *Aplicación de la gestión del riesgo empresarial a los riesgos relacionados con factores medioambientales, sociales y de gobierno. Resumen Ejecutivo*. https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_20dfe42c36ca4f1d8d6af7a4cccf5ca3.pdf.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2023). *Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de informes de sostenibilidad (icsr): Generar confianza y fiabilidad a través del Marco Integrado de Control Interno COSO*. https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2025). *Control Interno. Marco integrado*. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>.
- Correal, M. (2009). La Comunicación Organizacional. Modelo o estrategias para la comunicación efectiva en las organizaciones. *Revista de las Ciencias Sociales*, 1(1).
- Fayol, H. (1986). *Administración Industrial y General* (Ed. El Ateneo, Trad.). *El Ateneo*. (Obra original publicada en 1916).
- Foucault, M. (2002). *Vigilar y Castigar*. Siglo XXI Editores.
- Gómez, J. (2023). *Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO ERM ESG 2018) y el Desarrollo Sostenible*. Grant Thornton. <https://www.grantthornton.com.ve/globalassets/1.-member-firms/venezuela/2023/gestion-integral-de-riesgos-coso-2018--29-05-2023.pdf>.
- Instituto Americano de Contadores Públicos. (1973a). *Declaración de Normas de Auditoría (SAS N° 1)*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Instituto Americano de Contadores Públicos. (1973b). *Declaración de Normas de Auditoría (SAS N° 33)*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Federation of Accountants. (2000). *Normas Internacionales de Auditoría. Evaluación de Riesgo y Control Interno (tema 400) (4ª ed.)*. IFAC.
- International Federation of Accountants. (2007). *Norma Internacional de Auditoría 315. Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evolución de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa*. IFAC.

International Federation of Accountants. (2011). *Manual de Pronunciamientos Internacionales Sobre Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados*. NIA 315. IFAC.

International Federation of Accountants. (2025a). *Manual de Pronunciamientos Internacionales Sobre Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados (Tomo 1: NIA 200, 315 y 330)*. <https://www.iaasb.org/publications/2025-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services>.

International Federation of Accountants. (2025b). *Manual de Pronunciamientos Internacionales Sobre Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados (Tomo 3: ISSA 5000)*. <https://www.iaasb.org/publications/2025-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services>.

Serle, J. (1997). *La construcción de la realidad social*. Paidós.

Viloria, N. (2024). Los cambios en el entorno, la evaluación de riesgos y el control interno. *Actualidad Contable FACES*, 27(49). <https://www.redalyc.org/journal/257/25781051008/25781051008.pdf>.

Zagal, I., Hernández, M., y Mejía, G. (2025). *El futuro de los Controles*. Deloitte. <https://www.deloitte.com/latam/es/services/risk-advisory/perspectives/futuro-de-los-controles.html>.

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal ppi 201202ME4097

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

ACTUALIDAD CONTABLE FACES es una revista científica arbitrada, editada por el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes -Venezuela. Su objetivo es difundir los resultados de las investigaciones científicas, estudios recapitulativos, resultados de investigaciones en curso y ensayos sobre diversos temas: Contables, financieros, políticos, culturales, económicos, legales, tributarios, de mercadeo, costos, gerencia, estadística, sociología, tecnología entre otros. **ACTUALIDAD CONTABLE FACES** publicará, además, reseñas bibliográficas, así como documentos, notas e información de las actividades del quehacer universitario que revistan importancia.

La coordinación de la publicación de la Revista está a cargo de un Consejo Editor, el cual selecciona los artículos a publicar entre el material recibido. El Consejo Editor elige los árbitros que tendrán la obligación de evaluar los respectivos artículos. Los trabajos publicados son de absoluta responsabilidad de sus autores. Por consiguiente ni el Consejo Editor, ni la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes se hacen, necesariamente, solidarios de las ideas, temas u opiniones expuestos en los mismos.

Los autores deben tener en cuenta que la Revista no es de tipo informativo, sino técnico-científico, por lo cual los artículos remitidos deben tener tal característica. El envío de un trabajo a la Revista supone la obligación de no haber sido presentado para ser incluido en otras publicaciones. El Comité Editorial podrá realizar modificaciones de forma a los trabajos, una vez que éstos hayan sido aprobados para su publicación, con el objeto de mantener la uniformidad de estilo de la revista.

La revista es de frecuencia semestral. La recepción de artículos se realizará durante todo el año. Los trabajos se enviarán a la siguiente dirección de correo electrónico: **actualidadcontable@ula.ve** o **actualidadcontablefaces@gmail.com**.

Los trabajos deben prepararse en un procesador de palabras (recomendable Word), letra Palatino Linotype, de tamaño 11, márgenes de 1 pulgada (2,5 cm), con una extensión mínima de 10 páginas y un máximo de veinte páginas, escritas a un espacio por un solo lado, con numeración consecutiva de todas las páginas. Si el

artículo incluye gráficos, ilustraciones, mapas, planos, fotografías, entre otros, debe adjuntar los respectivos originales para facilitar su reproducción.

El contenido de la primera página debe indicar: Título del artículo en español e inglés, resumen en español e inglés con una extensión no mayor de ciento veinte (120) palabras, un máximo de (4) palabras-clave en español e inglés. Para el resumen en inglés, se recomienda a los articulistas que éste sea traducido y escrito por un traductor o por una persona con suficiente experiencia en la escritura de documentos en inglés.

Al pie de página señale (en tres líneas) los siguientes aspectos del currículum del autor o los autores: Nombre completo, filiación institucional/profesional o lugar de trabajo al cual se encuentra adscrito, dirección postal, teléfonos (con su código de país y área) y correo electrónico. Se recomienda utilizar Palatino Linotype 10.

En cuanto a su estructura, el artículo debe exponer los objetivos del trabajo y sus principales conclusiones. Se sugiere organizar el artículo de acuerdo con las siguientes secciones: Introducción, metodología, desarrollo, conclusiones y referencias. Para ofrecer una breve guía de cómo debe presentarse el artículo, se detallan a continuación algunas normas generales a tomar en cuenta:

Referencias: Regirse por lo dispuesto en el sistema APA, en el cual éstas se citan en el texto con mención al(los) apellido(s) del(los) autor(es) y el año de publicación. Ejemplo: Martínez (2008). Si la referencia es sobre una cita textual, contendrá además de los datos mencionados anteriormente, la página de la cual se toma la cita. Ejemplo: Martínez (2008, p.13). Esta sección debe limitarse únicamente las fuentes citadas en el trabajo, evitar referencias a obras no publicadas, debe situarse al final del trabajo y no deben numerarse. Las referencias deben presentarse en orden alfabético y cronológico si hay varias obras del mismo autor; si un autor tiene más de una publicación del mismo año, deben ordenarse literalmente (1998a y 1998b). Las referencias con un sólo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros.

Notas adicionales: Ubicar al pie de la página respectiva la información complementaria al tema abordado.

Citas textuales: Se incluyen en el párrafo si éstas son menores de cuarenta palabras, de lo contrario se colocará en párrafo aparte con sangría de 1 cm con respecto al margen izquierdo y derecho.

Fuentes electrónicas: Apellido, Inicial del primer nombre. Año. Título. Día de consulta. Disponible (on line): dirección electrónica.

Ecuaciones: deben venir enumeradas de manera consecutiva en números arábigos. La numeración de las ecuaciones debe alinearse a 2,5 cm del margen derecho del texto.

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, el artículo será sometido a evaluación de, por lo menos, tres árbitros especialistas en el área, quienes aprobarán o no su publicación. La relación entre articulistas y árbitros es anónima, es decir, el articulista no conoce quién evalúa su trabajo y el árbitro no conoce el autor del artículo (método doble ciego). Terminada la evaluación del artículo, se remitirá al articulista un resumen de la valoración resultante y, si diera lugar, se le sugerirán las correcciones pertinentes para publicar su trabajo.

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría
Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 29 N° 52, ENERO - JUNIO 2026. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN: 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

INSTRUCCIONES PARA LOS EVALUADORES

La revista Actualidad Contable FACES es arbitrada, por el sistema doble ciego, por consiguiente los artículos que se publican deben ser sometidos a la evaluación de personas especializadas en el tema objeto de cada artículo.

A los árbitros o evaluadores se les suministra una planilla donde se registran todos los aspectos del artículo que, a criterio del comité de redacción, deben cumplirse. El evaluador calificará el grado de cumplimiento de estos aspectos, y emitirá al final un dictamen definitivo sobre la calidad del artículo. A tal efecto, se enumeran a continuación algunas recomendaciones a tener en cuenta:

1. Los artículos deben ser evaluados bajo un criterio de objetividad, tratando en la medida de lo posible de ser constructivo, sin rechazos a priori o sin argumentación sólida.
2. Toda objeción, comentario o crítica debe ser formulada claramente y por escrito. Debe evitarse el uso de signos poco explicativos sobre el contenido de la crítica o comentario (rayas, interrogaciones, admiraciones, entre otros).
3. Los árbitros deben incluir dentro de su evaluación la ortografía y la redacción, como aportes para mejorar la calidad del artículo.
4. La decisión del árbitro debe ser sustentada con los argumentos respectivos y plasmada en los espacios destinados para tal fin en la planilla de evaluación que se entrega con el correspondiente artículo a evaluar.
5. Los árbitros deben enviar el artículo evaluado a la coordinación de la revista en un lapso no mayor de quince días consecutivos, a partir de la recepción del mismo.



CDCHTA



El Consejo de Desarrollo, Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes es el organismo encargado de promover, financiar y difundir la actividad investigativa en los campos científicos, humanísticos, sociales, tecnológicos y de las artes.

Objetivos Generales:

El CDCHTA, de la Universidad de Los Andes, desarrolla políticas centradas en tres grandes objetivos:

- Apoyar al investigador y su generación de relevo.
- Vincular la investigación con las necesidades del país.
- Fomentar la investigación en todas las unidades académicas de la ULA, relacionadas con la docencia y con la investigación.

Objetivos Específicos:

- Proponer políticas de investigación y desarrollo científico, humanístico, tecnológico y de las Artes para la Universidad.
- Presentarlas al Consejo Universitario para su consideración y aprobación.
- Auspiciar y organizar eventos para la promoción y la evaluación de la investigación.
- Proponer la creación de premios, menciones y certificaciones que sirvan de estímulo para el desarrollo de los investigadores.
- Estimular la producción científica.

Funciones:

- Proponer, evaluar e informar a las Comisiones sobre los diferentes programas o solicitudes.
- Difundir las políticas de investigación.
- Elaborar el plan de desarrollo.

Estructura:

- Directorio: Vicerrector Académico, Coordinador del CDCHTA.
- Comisión Humanística y Científica.
- Comisiones Asesoras: Publicaciones, Talleres y Mantenimiento, Seminarios en el Exterior, Comité de Bioética.
- Nueve subcomisiones técnicas asesoras.

Programas:

- Proyectos.
- Seminarios.
- Publicaciones.
- Talleres y Mantenimiento.
- Apoyo a Unidades de Trabajo.
- Equipamiento Conjunto.
- Promoción y Difusión.
- Apoyo Directo a Grupos (ADG).
- Programa Estímulo al Investigador (PEI).
- PPI-Emeritus.
- Premio Estímulo Talleres y Mantenimiento.
- Proyectos Institucionales Cooperativos.
- Aporte Red Satelital.
- Gerencia.

www2.ula.ve/cdcht

E-mail: cdcht@ula.ve

Teléfonos: 0274-2402785/2402686

Alejandro Gutiérrez S.
Coordinador General