



**Revista**  
**Fundamentos**



**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**







**Revista**  
**Fundamentos**  
*Construyendo Conocimientos*

***Facultad de Ciencias Económicas***  
***Universidad Nacional de Río Cuarto***

 **Revista  
Fundamentos**

*Una publicación de la Facultad de Ciencias Económicas -*

*Universidad Nacional de Río Cuarto*

*Ruta 36 - KM 601 - Río Cuarto - Córdoba - C.P.: 5800*

*Tel: 0358-4676266 - Fax: 0358-4676271 - email: [scyt@eco.unrc.edu.ar](mailto:scyt@eco.unrc.edu.ar)*

*Sitio WEB FCE: <http://www.eco.unrc.edu.ar/>*

*Año 2017 - N° 12 - Periodicidad: Anual - Versión Impresa: ISSN 0329-7489*

*Sitio WEB: <http://revista.eco.unrc.edu.ar/>*



*Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional.*

## ***Universidad Nacional de Río Cuarto***

### **Rector**

Prof. Roberto ROVERE

### **Vicerrector**

Prof. Jorge GONZALEZ

## ***Facultad de Ciencias Económicas***

### **Decana**

Mgter. Susana PANELLA

### **Vicedecano**

Mgter. Raúl BAROVERO

### **Secretaria de Ciencia y Técnica**

Mgter. Cecilia FICCO

### **Secretario de Extensión y Asistencia Técnica**

Lic. Juan MUNT

## ***Revista Fundamentos***

### **Director General**

Mgter. Gustavo SADER

### **Editor General**

Mgter. Cecilia FICCO

### **Editor Adjunto**

Esp. Andrea BERNARDI

### **Consejo Editorial**

Dr. Juan Carlos ABRIL (Profesor e Investigador UNT y CONICET, Argentina)

Dr. Alfredo BARONIO (Profesor e Investigador UNRC, Argentina)

Mgter. Alicia BILBAO (Profesora e Investigadora UNRC, Argentina)

Dra. María do Carmo DUARTE FREITAS (Profesora e Investigadora UFPR, Brasil)

Dr. Carlos Raúl ETULAIN (Profesor e Investigador UNICAMP, Brasil)

Dr. Eduardo LORÍA DIAZ (Profesor e Investigador UNAM, México)

Dra. Berta SILVA PALAVECINOS (Profesora e Investigadora PUCV, Chile)

Dra. María Begoña PRIETTO MORENO (Catedrática e Investigadora UBU, España)

Dr. Roberto TAFANI (Docente e Investigador UNRC, Argentina)

## **Comité Editorial**

Esp. Gabriela ESTRADA

Mgter. María Laura LEDERHOS

Esp. Marcelo MARESCALCHI

Ab. Jorge Alberto MIGUEL

## **Asistencia Técnico - Administrativa**

Cr. Juan Manuel GALLARDO (Secretario Revista Fundamentos -  
Secretaría de Ciencia y Técnica)

C.S. Guillermo Daniel SBROLLINI (Secretaría de Extensión y  
Asistencia Técnica)

# Índice

---

**Editorial** **9**

*Artículos:*

**Propuesta de Reforma del Tribunal de Cuentas de la  
Provincia de Córdoba** **11**

*José Emilio Ortega - Santiago Martín Espósito*

**Eficiencia en el Sector Público: Una Investigación en  
el Área de la Salud** **36**

*Patricia A. Iñiguez - Ernesto L. Ferreyra -  
Mariana Arburua - Juan M. Gallardo -  
Fernando J. Negro - Adriana L. Iñiguez*

**La Inversión Socialmente Responsable: Una  
Filosofía de Inversión a Partir de Criterios Éticos y  
Socioambientales** **89**

*Alicia Bilbao - Rosana I. Zanini - Maximiliano Bonansea*

**Evaluación de los Sistemas Contables de Entes Pe-  
queños y Medianos a partir de sus Estados Contables,  
su Análisis e Interpretación y el Informe de Auditoría** **122**

*Mónica Inés Aquistapace*

**Balance Integrado: Desde el Estado de Resultado  
Financiero al Balance Social y Viceversa** **153**

*Elsa Larramendy - Pamela S. Tellechea - Marcela L. Tobes*

**Gobierno Abierto: Definiciones y Alcances** **180**

*Melina D. Corrado - Alfredo M. Baronio -*

*Ana M. Vianco*

**Los Daños Punitivos:** **209**

**Aportes Doctrinarios y Jurisprudenciales**

*M Carlo A. Raffo - Jorgelina Di Stefano - Fernando G.  
Pérez*

**Una Aproximación a los Fundamentos Teóricos de la  
regulación Contable Internacional** **238**

*Gloria Silvina Licera - Ciro Rubén López*

**Relaciones Intergeneracionales en el Mundo del  
Trabajo: Memorias e Identidades Personales y  
Colectivas. 1980-2007** **257**

*Mónica Analí Re*



# Editorial

---

*Ya comenzamos a recorrer los caminos trazados. Ahora, el compromiso es más fuerte. En este año de trabajo logramos difundir la revista en el ambiente universitario local y nacional y nos relacionamos con docentes en eventos internacionales. Este proceso de difusión, nos permite conocer diferentes contextos y afianzarnos en su inserción en la comunidad científica y tecnológica de las ciencias económicas.*

*El contexto actual de la universidad argentina, nos invita a reflexionar hacia donde se dirigen las actividades de ciencia y tecnología, y si bien los recursos son limitados, con una escasa cantidad de ellos, la comunidad de investigadores y docentes, siempre se encuentra dispuesta a hacer sus aportes en beneficio de incrementar el acervo cognitivo, y esta fortaleza nos ayuda a seguir publicando, con un compromiso hacia la formación de la masa crítica que incida positivamente en los cambios sociales.*

*En esta edición, recibimos artículos de las distintas áreas de conocimiento, logrando así afianzar los objetivos de identidad y calidad de nuestras publicaciones. Es nuestra intención que los lectores utilicen la revista en sus procesos de investigación o como base para discernir aspectos específicos de su práctica profesional. Los problemas económicos y sociales relacionados, los aspectos legales y de jurisprudencia complejos, la respuesta de la contabilidad a los usuarios, los modelos y contextos administrativos, el uso de herramientas matemáticas y estadísticas para la resolución de problemas, y los modelos económicos, entre otros, son*

*temáticas y problemáticas de las ciencias económicas que son tratadas desde la perspectiva de sus autores, de una manera rigurosa y ordenada*

*Pretendemos seguir avanzando en la adaptación de la revista a los estándares requeridos en la comunidad científica internacional, aunque estamos convencidos que estos son nuestros primeros pasos. Contamos con una institución que nos representa y que a su vez representamos, la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Río Cuarto. Esto implica para el Comité Editorial, una responsabilidad que trasciende a nuestra labor como docentes e investigadores.*

*Fundamentos para nosotros significa un sueño cumplido, un proyecto en marcha y la posibilidad de insertarnos en la política institucional de nuestra facultad como un canal de difusión del conocimiento de nuestras disciplinas, generador de un valor agregado adicional y con identidad propia.*

*Mgter. Gustavo SADER*

**Director**

# PROPUESTA DE REFORMA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA

*José Emilio Ortega - Santiago Martín Espósito*

## RESUMEN

Se propone impulsar una serie de modificaciones de tipo organizacional y operativo al Tribunal de Cuentas, institución de señera tradición en la estructura del Estado Provincial. Todo procedimiento de control es susceptible de ser mejorado, debiendo preservar sus virtudes y superar sus debilidades o falencias. La necesidad de atender a objetivos sociales, económicos y políticos genera un dinamismo en los órganos de gobierno que debe ser adecuadamente contenido por el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones de control como requisito de eficiencia y eficacia del órgano.

[Derecho Público Provincial, Derecho Constitucional, Control externo, Eficacia de los Órganos de Control, Ley 7.630]

## PALABRAS CLAVES

*Tribunal de Cuentas - Órganos de Control - Control Previo*

## ABSTRACT

It is proposed to promote a series of organizational and operational modifications to the Court of Auditors, an institution with a strong tradition in the structure of the Provincial State. Any control procedure is

susceptible of being improved, having to preserve its virtues and overcome its weaknesses or failures. The need to attend to social, economic and political objectives generates a dynamism in the governing bodies that must be properly contained by the Court of Auditors in the exercise of control functions as a requirement of its efficiency and effectiveness.

[Public Provincial Law, Constitutional Law, External Control, effectiveness of Control Bodies, Law 7.630]

## **KEYWORDS**

*Court of Auditors - Control Bodies - Prior Control*

## **1. INTRODUCCIÓN**

Más de treinta años han transcurrido desde la recuperación del Estado de Derecho en la Argentina. Tras ella, como es sabido, un importante ciclo de reformas constitucionales provinciales trajo una oleada renovadora, que actualizó las cartas magnas locales - y finalmente la nacional - a las tendencias doctrinarias en vigencia, facilitando la transición democrática. El esfuerzo realizado por cientos de constituyentes a lo largo y a lo ancho de la Argentina, permitió a los ciudadanos de las provincias renovar sus catálogos de derechos y garantías, pero también a los Estados Provinciales ampliar y refundar su compromiso con el bien común, definir políticas especiales, o actualizar su diseño institucional y su régimen administrativo.

En este sentido, ese primer salto evolutivo no implicó el agotamiento de un debate. Pretender congelar los cambios en aquella primera ola de

reformas, hubiera representado una contradicción - una renovación que se vuelve conservadora o estática -, por detener o aminorar la dinámica que implicó, en muchas Provincias, concretar y poner en marcha un actualizado e incluso vanguardista esquema dogmático y orgánico constitucional, que por original, evolucionado y democrático está determinado a seguir en movimiento.

La constitución política, sus progresos y también sus avatares, retroalimenta con la comunidad, sus sistemas de relaciones, las instituciones y el modo de gestionarlas. Las declaraciones, los derechos, las garantías, las políticas especiales del Estado, las cuestiones orgánicas o las leyes que ejecutan u organizan aquellos aspectos centrales de toda Constitución, si bien continúan sosteniéndose sobre acuerdos o consensos muy amplios, van actualizándose, enriqueciéndose, y ello se traduce en una necesaria revisión de las estructuras y mecanismos (su funcionamiento, organización, operatividad) elaborados y sancionados o reglamentados oportunamente, no necesariamente para sustituirlos, pero sí con el propósito de propiciar su necesaria optimización.

Consideramos, en suma, que todas las estructuras previstas explícita o implícitamente en la constitución política, que soporten alguna de las funciones del Estado, tanto en lo que se refiere a sus Poderes como a los órganos auxiliares o “extrapoder”, en tanto han sido concebidas y organizadas para facilitar el cumplimiento de los fines públicos, pueden y deben ser objeto de ese permanente esfuerzo de pensamiento y acción.

En este caso, nos proponemos impulsar una serie de modificaciones de tipo organizacional y operativo al Tribunal de Cuentas, institución de

señera tradición en la estructura del Estado Provincial..

## 2. ENCUADRE INSTITUCIONAL

Quizá resulte redundante, pero conviene ubicar al órgano de que se trata, en la constelación o andamiaje institucional propio de nuestro derecho público provincial. El Tribunal de Cuentas, es como se señalara en la exposición de motivos de la ley 7630 el “máximo organismo de control externo de la administración del Estado Provincial” (Diario de Sesiones H. Cámara de Diputados de la Provincia de Córdoba - Sesión N° 27, 1987, p. 1291), “fiscalizador de los poderes del Estado” (exposición del miembro convencional Di Carlo, Diario de Sesiones Convención Constituyente, 1987, p. 1058), que cuenta en Córdoba con jerarquía constitucional (artículos 126 y 127), tal como ocurre en la mayoría de las provincias argentinas.

Esta inclusión constitucional no es novedosa para nuestra Provincia, pues ya la reforma de 1923 la había incluido en un artículo nuevo y la de 1949 la mantuvo. Sin perjuicio de ello, no se trata de un “órgano constitucional” en sentido estricto, que además ha presentado, en la casuística comparada, un abordaje muy diverso. Ciertamente es que el control - sus diversos tipos, modos o vías -, subyace a la idea de la actividad estatal y no puede ser soslayado por el constituyente, siendo motivo de permanente abordaje y evolución; pero también es incontrastable que determinados órganos coadyuvantes, cooperantes o auxiliares, aparecen a veces sin encajar en ninguno de los tres poderes, como afirmó Bidart Campos (1995), y ello hace que el constituyente opte por diversas soluciones, relacionadas con la tradición, problemática o propósitos más locales. Decía el renombrado constitucionalista citado, que a

este tipo de figuras orgánicas “el derecho constitucional del poder los coloca al margen o fuera de ellos, aunque en relación con los mismos. Por estar al margen o fuera, se les da el mencionado nombre de órganos extrapoderes” (1995. p. 13). Los dos tipos de órganos (poder o extrapoder) tienen un punto en común o de encuentro: ambos están expresamente constitucionalizados. Para los órganos de “jerarquía constitucional” (extrapoderes) ésta es su principal característica.

El profesor y magistrado Domingo Sesín (2003) aporta que en este caso, el órgano está garantizado por la Constitución, pero “no trasunta la voluntad primaria del Estado” (p. 291). Mientras que, en cambio, los órganos “constitucionales” (los clásicos “poderes”), según señala la mayoría de la doctrina, poseen otra serie de elementos cualitativos distintivos: encontrarse en el vértice de la organización estatal, no depender de otro órgano y ser sustancialmente iguales entre sí.

Mayor (2008) define a los Tribunal de Cuentas como un órgano “... extrapoder, colegiados, de acentuada especialización técnica, dotados de autonomía constitucional, cuya finalidad es la de controlar la legalidad de los actos administrativos que afecten a la hacienda pública, informar la cuenta de inversión y propiciar y sustanciar el juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad...” (p. 500). El mismo autor señala, citando a Domingo Sesín, que el Tribunal de Cuentas ejerce una jurisdicción de tipo administrativo, no judicial, por tanto es esencialmente de naturaleza administrativa el régimen aplicable a su actividad. El Tribunal de Cuentas se ocupa del control externo, el cual puede ser ex ante (previo) y ex post (posterior). En la experiencia comparada - lo señalaba el convencional

Di Carlo como miembro informante en su citada intervención (Diario de Sesiones Convención Constituyente, 1987), - todos los Tribunales de Cuentas prevén el control posterior de los caudales públicos, siendo menos las que establecen el previo - y entre éstas con diferentes variantes-. En muchas provincias, además los Tribunales de Cuentas están facultados para controlar tanto al estado provincial como municipal, aunque en también existen jurisdicciones que poseen tribunales de cuentas municipales (como ocurre en la Provincia de Córdoba).

Por otra parte, también existe el modelo conocido como de “contralorías” el cual establece las llamadas “auditorías generales”, a las que se les confieren mayores facultades de control externo, como el control de gestión. Cabe aclarar que la auditoría es una técnica de control, y que el concepto de control abarca el de auditoría, ya que el primero incluye a todas las formas de fiscalización y en el segundo las exclusivas a la auditoría, que se caracteriza por un control posterior (López Hernández y Ortiz Rodríguez, 2005). La Nación, Salta y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (C.A.B.A.) cuentan con Auditoría General. Debemos aclarar que en materia de control, también se emplea el concepto de “Sindicatura”, reservado para la fiscalización interna (tanto en derecho público como en derecho privado), En el país la Nación, Salta y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuentan con Sindicatura para el control interno (el cual presenta ciertas similitudes con la Contaduría General de la provincia de Córdoba).

En la provincia de Córdoba, es importante hacer referencia a la ubicación institucional del Tribunal de Cuentas. Ha sido muy variada la elección del constituyente, en la experiencia comparada. Córdoba se encuentra



en un reducido lote que la ubica en la sección correspondiente al Poder Legislativo, ya desde la reforma de 1923, receptándolo el constituyente de 1987 como un:

“órgano intermedio que ejerza el control técnico contable, legal y selectivo de los gastos e inversiones efectuadas por todos los funcionarios y administradores de la Provincia”, sin perder de vista que “el único y último controlador de la aprobación o desaprobación de los caudales públicos, es la Legislatura como legítimo representante del pueblo de la Provincia” (Diario de Sesiones Convención Constituyente, 1987, p. 1064).

Tal como lo expresó, en la sesión aprobatoria de los artículos 126 y 127 de la Constitución Provincial, el convencional Trettel Meyer.

### 3. EL CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

El control externo ejercido por los Poderes Legislativos y en su auxilio los Tribunal de Cuentas o análogos, se aplicó históricamente sobre la legalidad. Ciertamente es que el alcance del control ha progresado notablemente. Modernamente se habla de “juridicidad” (lo que importa relacionarla con todo el ordenamiento jurídico), y también de “gestión” (propósito más complejo porque sólo sería posible anclado a algún tipo de legalidad o juridicidad, cuando hay planes aprobados por leyes por ejemplo). Ciertamente es que la idea de “gestión” todavía no es unívoca en la doctrina (algunos hablan de una “sana diligencia” en diferencia con el control de “legalidad-regularidad” clásico). El control en cualquier caso debe ser objetivo, y en nuestro caso debe ser de legalidad o incluso guarda razonabilidad la idea

de juridicidad, porque el primero, que se limita a la literalidad de las reglas positivas, debe incluir también al segundo, que ubica como horizonte de aplicación el orden jurídico como conjunto de principios y normas que rigen el funcionamiento del Estado.

El control externo “ex ante”, justificado por su carácter preventivo (debe ser realizado en el lapso que media entre el dictado del acto administrativo y su notificación, publicación y ejecución), como lo indica Sesín (2003), ha presentado algunas dificultades operativas a la hora de ser delimitado y concretado; si bien su fin es evitar un daño (lo que el control ex post no siempre puede solucionar), su implementación debe ser efectuada bajo estrictos parámetros de eficiencia y eficacia, salvando demoras evitables, asegurando la máxima pericia, imparcialidad técnica y objetividad o no interferencia por considerarse - aún sin voluntad específica - alguna cuestión de mérito. Pues como lo indica la doctrina, el órgano de control externo no administra, sino que examina el acto administrativo, contrastándolo con el orden jurídico, determinando si éste ha sido respetado o como dice Mayor (2008) - con apoyo en Sesín -, “si la discrecionalidad ha sido ejercida en el marco del derecho” (p. 522). Según estos autores - que no hacen sino resumir el pensamiento mayoritario de la doctrina -, el administrador “actúa”, y puede optar por uno u otro camino, dependiendo de las circunstancias, el contexto y el marco jurídico. El órgano de control custodia la legalidad de lo “actuado”. La celeridad en el trámite, además de coadyuvar a la seguridad jurídica, no solo agiliza la ejecución del presupuesto sino que también la optimiza, pues permite mejorar las condiciones de pago de bienes y servicios - esencial en un contexto inflacionario -, lo cual también

es un parámetro a considerar a la hora de analizar si el contralor es eficiente, eficaz y oportuno.

En la actualidad, y en nuestra propia inteligencia de la evolución de la institución de que se trata, no se controvierte la elección mediante sufragio de los Vocales del Tribunal de Cuentas, criterio que al decir del convencional Maqueda, representa “una perfección de los mecanismos de la participación popular” (Diario de Sesiones Convención Constituyente, 1987, p. 1064), el cual frente a ciertos reparos expresados en el debate constituyente por fuerzas políticas participantes de la convención - en especial la entonces Unión de Centro Democrático - descansaba para la amplia mayoría que aprobó dicha fisonomía, - siempre según el actual Ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación - en una convicción filosófica sobre “la cuestión teleológica de creer (...) que el pueblo es el soberano intérprete de la voluntad popular - “ (Diario de Sesiones Convención Constituyente, 1987, p. 1064), lo que garantiza “el mejor funcionamiento de este organismo al pasar por el procedimiento democrático, como todos los demás poderes y organismos del Estado que están sometidos a ello” como lo expresara el convencional Alonso en ocasión del debate (Diario de Sesiones Convención Constituyente, 1987, p. 1066). Tampoco se duda sobre el acierto de haber incluido, en dicha conformación, a un representante por la primera minoría. En la actualidad, dado el significativo paso ya consolidado en la ingeniería institucional comparada, se trata de analizar cómo mejorar la organización, la agilidad y la seguridad de trámites o procesos.

En la mirada del ex auditor nacional Despouy (2012), las legislaciones provinciales deben actualizar sus marcos normativos de control, tanto en

aspectos de la ejecución del mismo como - en inmediata consecuencia - en la acreditación de sus objetivos frente a la sociedad. En esa línea de acción, diversos aspectos de la actividad del Tribunal de Cuentas, en especial algunos relacionados con el control preventivo, consideramos que podrían ser optimizados, como la creación de una Auditoría para asumir la tramitación del control externo preventivo.

Se ha criticado del control externo preventivo, a nuestro criterio sin exactitud, que el mismo genera o puede generar duplicidad de funciones con los órganos de control interno u otros órganos de control interno o externo. También, que puede significar una intromisión en el destino de fondos cuya ejecución es decidida legítimamente por quien la asume. Además, que exige una mayor dotación de recursos materiales y humanos. Finalmente, que el trámite de emisión y ejecución del gasto se entelatece, como también la actividad de la Administración. También es cierto, y coincidimos, que este tipo de control previene daños, sin perjuicio de la importante tarea colaborativa con múltiple proyección que encarna, como advierte sana doctrina y especialmente en la Provincia, el doctor Sesín.

El rango constitucional del Tribunal de Cuentas fue un temprano acierto en Córdoba, como también la específica constitucionalización del control preventivo, incorporada en 1923. Ya era preocupación del legislador cordobés, a la hora de impulsar la ley 7.630, la eficiencia y eficacia del control preventivo. Así, en los fundamentos del proyecto cuando su tratamiento en la Cámara de Diputados, la bancada mayoritaria por entonces - correspondiente a la Unión Cívica Radical - dejó claro en su nota explicativa - incorporada por Secretaría como Anexo al Diario de

Sesiones - al artículo 19, inciso b): “El control de legitimidad del gasto, realizado en la etapa “preventiva”, es decir anterior a su efectivización, también queda diferido por la norma constitucional a la forma y alcances que establezca la ley (Art. 127, punto 2, primer párrafo). En mérito de tal autorización expresa del precepto citado, la intervención preventiva tiene distinto tratamiento (Diario de Sesiones H. Cámara de Diputados de la Provincia de Córdoba - Sesión N° 27, 1987, p. 1294). A continuación enumera los diversos supuestos conocidos reforzando las excepciones. Ya en el corolario de la exposición continúa para fundamentar el tratamiento especial otorgado: “... Con esto también se logra el no desdeñable propósito de dinamizar los procedimientos administrativos” (Diario de Sesiones H. Cámara de Diputados de la Provincia de Córdoba - Sesión N° 27, 1987, p. 1295).

A los fines de facilitar un contralor que traiga el acto administrativo al mundo jurídico sin demoras evitables, pues el tiempo es un recurso tan o más valioso que cualquiera de los que la Constitución tutela expresamente y que el Estado debe administrar y disponer, ejercido sin desgaste burocrático que pueda complicar la gestión por retardar una decisión, y considerando la tendencia actual que apunta en todas las jurisdicciones a reducir los tiempos como objetivo prioritario de cualquier gestión, se propone un esquema conformado por la mencionada Auditoría, dentro de la órbita del Tribunal de Cuentas, que asuma la tarea del control preventivo.

Aun cuando muchas provincias han restringido o incluso soslayado la intervención previa en el control externo (países como España o Estados Unidos, y provincias como Catamarca la han excluido), no estamos

renunciando o esquivando esta instancia de contralor, pero sí *aggiornando* su implementación. Algunas provincias prevén el control preventivo optativo (Santiago del Estero) y otras lo hacen de forma descentralizada (como Tucumán). A nivel nacional, se sustituyó al Tribunal de Cuentas de la Nación, por la Sindicatura General de la Nación y la Auditoría General de la Nación, lo que ocurrió también con la Provincia de Salta y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El propósito de la organización que se impulsa, es ejecutar el control preventivo (que en la actualidad supera los 30 días hábiles de gestión en muchos casos, sea para la visación sin observaciones o cuando se deben contestar reparos del Tribunal y gestionar su nueva intervención), con un esquema seguro, integrado, controlado y profesionalizado. Que en la actualidad existe, claro está, pero que puede y debe ser mejorado.

Si bien el Tribunal de Cuentas en la actualidad cuenta con delegaciones ministeriales, estas se usan exclusivamente para el control ex post. Asimismo, la propuesta de organización de una Auditoría, no desnaturaliza la misión, competencias y gestión de los Vocales, que en todo momento tendrán acceso a lo actuado, e incluso mantienen su intervención. Además, se procura evitar, mediante otras disposiciones, una superposición o una excesiva complejización en los controles.

#### **4. CONSIDERACIONES PARA UNA PROPUESTA**

El marco constitucional exige imaginar soluciones compatibles con su letra pero teniendo en cuenta de que se trata de un órgano de “jerarquía constitucional”, organizado por ley, menos rígido que un órgano

constitucional. Como establecimos anteriormente, el hecho de que las funciones del Tribunal de Cuentas no correspondan estrictamente con las propias de uno de los poderes del Estado, deviene en que la naturaleza de sus funciones, aún garantizadas por el texto constitucional, puedan ser adecuadas operativamente a las exigencias actuales que requieren las instituciones públicas y la vida en relación. Si bien en la experiencia comparada algunos Tribunales de Cuentas se organizan en salas (como el Chaco) y en otros casos se prevé que un vocal sea el auditor (como en Tierra del Fuego), la idea aquí es no variar sustancialmente el esquema organizativo de los miembros natos del Tribunal de Cuentas pero sí sumarle una fuerza de trabajo capaz de absorber de modo eficiente y eficaz la tarea de control preventivo, contando para ella en lo que así corresponda y para el control posterior con el soporte de las vocalías y demás estructuras.

La legislación vigente en materia de control, contiene reglas y también excepciones, que es razonable actualizar e implementar de modo seguro: ello también justifica la creación de la Auditoría. Como hemos dicho, encontramos en la experiencia comparada Provincias que han procurado agilizar el trámite de la intervención previa. Por ejemplo, el Tribunal de Cuentas de Tucumán realiza el control preventivo a través de dos vías: una ordinaria, en la cual los contadores fiscales delegados en los organismos respectivos realizan el control preventivo y otra de excepción, en que la realiza de manera directa el propio Tribunal de Cuentas. En el caso de La Rioja, la intervención previa puede suspenderse por Resolución del Tribunal, ante solicitud fundada o cuando razones de conveniencia para el Estado, a exclusivo juicio del Tribunal, lo haga aconsejable. Asimismo es

interesante resaltar lo que sucede en Santiago del Estero (experiencia ya citada), donde el Tribunal de Cuentas puede optar por realizar un control previo, concomitante o posterior según lo indique las circunstancias particulares de cada caso. Sin perjuicio de las experiencias comentadas de Salta o Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que directamente han optado por Auditorías con controles ex post.

En la propuesta que aquí se presenta, la Auditoría reviste un carácter técnico, pero ubicada en la órbita de ese “órgano intermedio” entre la Legislatura y el resto de los poderes, de acuerdo a la fisonomía que otorgó el constituyente cordobés a la institución. Atento dicha ubicación, y dado que deben realizar una función de raigambre constitucional - el control -, sustentada en una plataforma ciudadana, se considera razonable el acuerdo de la Legislatura a la propuesta del propio Tribunal de Cuentas para la designación del Auditor, y por un período temporal determinado. Hay antecedentes análogos, para la elección de los Vocales o sus jerarquías (San Luis, Santa Cruz, La Rioja o San Juan), aunque entendiendo que el Tribunal de Cuentas orbita en el Poder Legislativo, es plausible defender la legalidad y legitimidad de la solución jurídica propuesta.

La innovación impulsada, se rodea o complementa por otras propuestas de actualización de diversas disposiciones de la ley 7630: reducción de plazos, simplificación del trámite de la insistencia, necesidad de optimizar estructura y equipamiento tecnológico - como lo han hecho diversos Tribunal de Cuentas de la Argentina -, cómputo de términos - También se prevé una reestructuración del procedimiento que deberá redistribuir y aprovechar mejor las potencialidades del Tribunal. Se promueve que la



Auditoría coordine y estandarice la tramitación preventiva, simplificando la tarea del Tribunal, pero sin restarle jerarquía institucional ni funcional a los vocales - elegidos por el pueblo de Córdoba en cumplimiento de las disposiciones constitucionales -.

Se establece la consideración simultánea, por los Vocales, de lo actuado por la Auditoría y la posibilidad de visación “ficta” como lo establecía la ley 5438, y tal lo prevé la ley orgánica municipal 8102, o la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de La Pampa. De todas maneras aclaramos, que al igual de lo que ocurre a nivel municipal la visación “ficta” es a fines administrativos, ya que todos los pronunciamientos del Tribunal de Cuentas, explícitos o fictos, son revisables en sede judicial si ello fuere oportuno. Por otra parte, nos parece que atento que la observación (en tanto acto formal y motivado - como señala Mayor (2008) -, base de la eventual reconducción, saneamiento, insistencia o presentación en la Legislatura) debe ser expresa sine die, exigiendo en consecuencia pronunciamiento inexcusable de quien observe, no altera el orden jurídico que éste prevea que cuando pronunciamiento no se realice en tiempo y forma (de manera expresa en el término de ley), ello importe el efecto de una visación ficta adquiriendo el acto eficacia o ejecutoriedad. Se propone un trámite ordinario y otro de urgencia o extraordinario, con plazos más breves y con impacto en el orden de prioridad de tratamiento de los expedientes.

Se aprovecha para corregir algunas cuestiones de estilo, o actualizaciones del texto de la ley 7.630 que data de 1987, a la actual configuración unicameral de la Legislatura. Defendemos la vigencia del control preventivo, que por realizarse tanto sobre el acto como sobre su trámite, y siendo en sí mismo

un procedimiento tan perfectible como los que tiene por cometido analizar, puede ser evaluado y mejorado para mejor ejecutarse y así elevar la calidad de los procedimientos y actos de la Administración controlados por el Tribunal de Cuentas.

Sostenemos la convicción de que todo procedimiento de control es susceptible de ser mejorado, debiendo preservar sus virtudes y superar sus debilidades o falencias. La necesidad de atender a objetivos sociales, económicos y políticos genera un dinamismo en los órganos de gobierno que debe ser adecuada contenido por el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones de control como requisito de eficiencia y eficacia del órgano.

## **5. EL PROYECTO DE LEY<sup>1</sup>**

### **LA LEGISLATURA DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA**

#### **SANCIONA CON FUERZA DE LEY**

#### **CAPÍTULO I - MODIFICACIONES A LA LEY 7.630**

Artículo 1º. - Modificase el artículo 2 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 2. - Los Vocales del Tribunal de Cuentas, y demás funcionarios del cuerpo expresamente indicados en la legislación vigente, prestan juramento ante la Legislatura.

---

1 - Sin perjuicio de que las normas deben ser fruto de debates en el seno de la Legislatura conforme los mecanismos establecidos en la Constitución Provincial, nuestra acreditada experiencia parlamentaria nos indica que siempre es válido coronar una indagación de este tipo con un proyecto que, además de reflejar nuestra postura doctrinaria en un texto, sirva de insumo legislativo.

Artículo 2º. - Modificase el artículo 15 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 15. - El Tribunal de Cuentas dictará su propio Reglamento Orgánico Funcional, y contará con el personal jerárquico, profesional, técnico, administrativo y auxiliar, que sea necesario para el ejercicio de sus funciones, según lo previsto en la Ley de Presupuesto General. La organización del Tribunal de Cuentas incluye una Auditoría, con las funciones que le asigna la legislación y su reglamentación; una Fiscalía General, con intervención necesaria en los Procedimientos Administrativos de Rendición de Cuentas y Determinación de Responsabilidad y una Dirección de Administración.

Artículo 3º. - Modificase el artículo 18 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 18. - Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Poderes del Estado serán mantenidas directamente con la Presidencia de la Legislatura, con el titular del Poder Ejecutivo y con la Presidencia del Tribunal Superior de Justicia.

Artículo 4º. - Modificase el artículo 19 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 19. - Son atribuciones del Tribunal de Cuentas, por sí o a través de sus estructuras:

Control de la Inversión de los caudales públicos

a) Aprobar o desaprobar en forma originaria la Inversión de los caudales públicos efectuada por los funcionarios y administradores de conformidad con las atribuciones acordadas por la Constitución de la Provincia y según lo determina la Ley. Dicho control no involucrará las actividades

específicamente bancarias, comerciales y previsionales de los entes fiscalizados.

#### Intervención Preventiva

b) Intervenir los actos que se refieran a la Administración de los Organismos del Estado comprendidos en la Ley de Presupuesto General de la Provincia, en los casos y en la forma y alcances que determine la legislación vigente y su reglamentación.

#### Procedimientos Especiales

c) Establecer procedimientos de control por auditorías en los bancos oficiales de la Provincia, Empresas Provinciales, demás Organismos no comprendidos en la Ley de Presupuesto general en la forma y oportunidad que la legislación vigente lo determine.

#### Informe

d) Informar a la Legislatura sobre las cuentas de inversión del presupuesto anterior, en el cuarto mes de las sesiones ordinarias.

Artículo 5º. - Modifícase los incisos a) y b) - puntos 6, 7, 8, 9, 10 y 11 - el artículo 21 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 21. - A los fines del cumplimiento de sus funciones el Tribunal de Cuentas tiene las siguientes facultades (...)

a) DE ORGANIZACIÓN Y ADMINISTRACIÓN 1) Remitir al Poder Ejecutivo dentro de los plazos que determine la Ley de Contabilidad de la Provincia, su presupuesto anual, el que aceptado o rechazado, total o parcialmente, deberá elevarse en su original, conjuntamente con los antecedentes del Proyecto de Presupuesto al Poder Legislativo de la Provincia. 2) Disponer y aprobar sus gastos con arreglo a lo que

establecen las disposiciones legales vigentes, las que se incorporarán a las Cuentas de Inversión. 3) Designar, promover y remover al personal de su dependencia - salvo las excepciones determinadas por la propia legislación y reglamentación aplicable - y efectuar contrataciones de conformidad con las normas vigentes. 4) Elaborar anualmente la memoria de su gestión en el año anterior y elevarla al Poder Legislativo para su consideración. 5) Dictar sus propios Reglamentos

(...)

b) DE CONTROL (...) Observación 6) En caso de observación total o parcial a un Decreto o Resolución, el expediente respectivo deberá volver al Organismo de origen dándose a publicidad la observación y sus fundamentos.

Insistencia 7) Observado el Decreto o Resolución pertinente el Poder Ejecutivo, en Acuerdo de Ministros, podrá insistir en su cumplimiento, bajo su exclusiva responsabilidad. Respecto a los Poderes Legislativo y Judicial la insistencia será dispuesta por sus respectivos Presidentes, con arreglo al trámite que se establezca internamente en cada jurisdicción. En tal caso, el Tribunal de Cuentas, previo informe de la Auditoría, si mantiene la observación, registrará el mismo y pondrá a disposición de la Legislatura los antecedentes del caso en el término de diez (10) días.

Causales de Observación 8) Las observaciones sólo podrán fundarse en violación de las formas o de la Ley. El control que realiza el Tribunal es de juridicidad. No podrá extenderse al mérito, conveniencia u oportunidad.

Delegaciones 9) Establecer para el cumplimiento de sus funciones en la sede administrativa de los entes sometidos a su contralor, Delegaciones

integradas con personal de su dependencia.

Comprobaciones y Verificaciones 10) Constituirse, con arreglo al procedimiento establecido a tal efecto, en toda dependencia o ente sujeto a su contralor para efectuar comprobaciones y verificaciones o recabar los informes propios de su competencia que considere necesario para el cumplimiento de sus funciones.

Auditorías e Investigaciones. 11) Realizar auditorías externas en las dependencias administrativas e instituciones donde el Estado tenga intereses. Efectuar investigaciones a solicitud de la Legislatura las que serán canalizadas por su Presidencia.

Artículo 6º. - Modificase el artículo 27 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 27. - En los casos que correspondiere la intervención preventiva del Tribunal de Cuentas, conforme a lo dispuesto en la legislación vigente, los agentes encargados del cumplimiento de los actos autoritativos de gastos sólo podrán darles curso una vez visados por éste, o cuando, por haber sido observados, mediere el respectivo acto de insistencia. En iguales hipótesis, Contaduría General de la Provincia no dará curso a ningún libramiento de pago sin que el acto administrativo que autorizó el gasto haya sido visado por el Tribunal de Cuentas o registrado en caso de insistencia. Dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a su intervención, la Contaduría General de la Provincia deberá informar al Tribunal de Cuentas, mediante sistema ágil y seguro establecido por la reglamentación, de todo libramiento de pago a los fines de su registro en la cuenta de los responsables.

Artículo 7º. - Incorpórase al artículo 29 de la ley 7.630, el párrafo que sigue

a continuación:

Artículo 29. “(...) El Tribunal de Cuentas impulsará la inmediata incorporación de la tecnología necesaria para promover la informatización de trámites y expedientes, empleo y circulación de documentos y firmas digitales, y toda innovación consolidada en la práctica que garantizando certeza y seguridad jurídica garantice la celeridad, agilidad, eficiencia, eficacia y economicidad en las gestiones a cargo del órgano”.

Artículo 8°. - Modificase el artículo 34 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 34. - Los responsables de administrar fondos deberán contestar los reparos e intimaciones que les formulen los servicios de administración a los que pertenezcan, dentro de los diez (10) días de la notificación. Los servicios de Administración deben comunicar al Tribunal de Cuentas la mora que por esas causales incurran sus agentes responsables, a los efectos del Artículo 21, inc. b - 4).

Artículo 9°. - Modificase el artículo 82 de la ley 7.630, el cual quedará redactado como sigue:

Artículo 82. - Los términos fijados en esta Ley se computarán en días hábiles, con excepción de los de rendición de cuentas universales, que se computarán en mes calendario. Toda observación o reparo deberá materializarse dentro del plazo que corresponda. Vencido el término sin que se hubieren producido observaciones, el trámite se tendrá por visado.

## CAPÍTULO II - DE LA AUDITORÍA

Artículo 10. - Créase, bajo la órbita del Tribunal de Cuentas de la Provincia, la Auditoría.

Artículo 11. - Es función principal de la Auditoría, la de intervenir en la sustanciación del control externo preventivo establecido por el artículo 127 de la Constitución Provincial y los artículos 19 y concordantes de la ley 7.630.

Artículo 12. - La Auditoría estará a cargo de un titular o responsable, de profesión contador o abogado, con antecedentes profesionales en el campo de la administración pública, financiera o auditoría, con un mínimo de cinco años de antigüedad en el ejercicio. Será designado a propuesta del Tribunal de Cuentas, con acuerdo del Poder Legislativo, por el término de tres años. Se equipara a todo efecto escalafonario a la figura del Secretario..

Artículo 13. - La Auditoría ejercerá su competencia en los términos establecidos en la ley 7.630, modificatorias, complementarias y reglamentarias. Contará con la estructura que determine a ese fin el Tribunal de Cuentas - la cual deberá ser suficiente a los efectos del objeto de su función -, mediante el trámite que corresponda a tal efecto. Podrá contar con personal en las Delegaciones que el Tribunal de Cuentas prevea en las jurisdicciones ministeriales.

Artículo 14. - Se impulsará una reestructuración administrativa integral del Tribunal, como también la estandarización y descentralización de los trámites bajo responsabilidad de la Auditoría, tendiente a lograr un mejor aprovechamiento de estructuras, la racionalización de plazos y una completa y definitiva agilización de la gestión del control externo preventivo, de modo que la finalidad de la intervención técnica prevista se cumpla acabadamente, pero sin atentar - por las demoras - contra la eficiencia, eficacia, efectividad, economicidad y oportunidad del acto intervenido.



Artículo 15. - La intervención de la Auditoría atenderá a la juridicidad del acto, no pudiendo avanzar sobre el mérito del mismo.

Artículo 16. - La Auditoría tramitará la intervención previa del acto de que se trate, tomando a su cargo el análisis de los antecedentes y elevando en el plazo de diez (10) días sus informes, por una vía ágil y segura - preferentemente informática - que se establecerá por vía reglamentaria, y de modo simultáneo, a los Vocales del Tribunal de Cuentas, quienes se expedirán en el plazo de diez (10) días.

Artículo 17. - En el caso de la insistencia prevista por el artículo 21, inciso 7 de la ley 7.630, la Auditoría recibirá el expediente remitido por el Poder que corresponda, y lo informará en un plazo de cinco (5) días, decidiendo el Tribunal de Cuentas, en el plazo de quince (15) días, si hace lugar al nuevo planteo o si en su defecto mantiene la observación, registra la novedad y remite los antecedentes a la Legislatura.

Artículo 18. - De no expedirse la Auditoría en el plazo establecido, se tendrá por informado favorablemente el trámite de que se trate y se podrá solicitar la directa expedición del Tribunal. Si éste no resolviese en el término establecido, se tendrá por visada sin observaciones o aceptada la insistencia, según el caso. El acto podrá ser ejecutoriado indicándose por su responsable la visación ficta, de conformidad a la formalidad que se establezca para tal supuesto en la reglamentación.

Artículo 19. - Podrá solicitarse a la Auditoría y al Tribunal, se imprima trámite de preferencial despacho a determinadas actuaciones en función de la naturaleza, contexto e impacto del mismo. En tal supuesto extraordinario, los trámites deberán ser analizados y resueltos con prioridad sobre

expedientes de curso ordinario y dentro del término abreviado de cinco (5) días para la Auditoría y diez (10) días para el Tribunal.

Artículo 20. - Por delegación o instrucción del Tribunal de Cuentas, la Auditoría participará o tomará a su cargo instancias o funciones reservadas a aquél, pudiendo cooperar además en acciones de fiscalización y vigilancia, interpretación, asesoramiento, capacitación, etcétera.

Artículo 21. - Sin perjuicio del permanente intercambio e integración de la información generada por sí, la Auditoría realizará informes periódicos al Tribunal de Cuentas en los que dará cuenta de las intervenciones realizadas.

Artículo 22. - El Tribunal de Cuentas deberá adecuar su reglamentación y estructura interna a las previsiones del presente instrumento legal, dentro de los treinta días corridos de publicado en el Boletín Oficial. De considerarlo oportuno, se establecerá una Comisión de Ejecución integrada por un representante del Tribunal de Cuentas y un representante por cada Poder del Estado Provincial, tendiente a acompañar y facilitar la instrumentación de las previsiones establecidas por la presente ley.

Artículo 23. - El Ministerio de Finanzas realizará las adecuaciones presupuestarias pertinentes, de así corresponder.

Artículo 24. - Comuníquese al Poder Ejecutivo.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bidart Campos, G. (1995). *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Buenos Aires: Ediar.
- Despouy, L. (2012). *El control público en Argentina. Realidad y Perspectivas. Cuestiones sustantivas abordadas en los informes de la Auditoría General de la Nación a lo largo de la década 2002 - 2012*. Disponible en: <https://goo.gl/y66ss4>. [Fecha de Consulta: 23/05/2017].
- Diario de Sesiones Convención Constituyente (1987). *22 reunión - Sesión Ordinaria N° 10*, Tomo II.
- Diario de Sesiones H. Cámara de Diputados de la Provincia de Córdoba (1987). *Sesión Ordinaria N° 27*.
- López Hernández, A.M. y Ortiz Rodríguez, D. (2005). *El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas*. Disponible en: <https://goo.gl/Q1fu7c>. [Fecha de Consulta: 7/11/2017].
- Mayor, A (2008). *Los Tribunales de Cuenta*. En G. Buteler y A. Hernández (Coords.) *Derecho Público Provincial*. (pp. 500 - 546). Córdoba: AbeledoPerrot.
- Sesín, D. (2003). *Tribunal de Cuentas. Importancia y alcance del control previo. Nuevas perspectivas*. En Libro Colectivo. *Control de la Administración Pública* (pp. 289 - 306). Buenos Aires: Editorial RAP.

# EFICIENCIA EN EL SECTOR PÚBLICO: UNA INVESTIGACIÓN EN EL ÁREA DE LA SALUD

*Patricia A. Iñiguez - Ernesto L. Ferreyra - Mariana Arburua -  
Juan M. Gallardo - Fernando J. Negro - Adriana L. Iñiguez*

## RESUMEN

La investigación que en este trabajo pretende sintetizarse se centra en estudiar la eficiencia del servicio de Atención Primaria de Salud (APS) del municipio de la ciudad de Río Cuarto considerando como unidad prestadora del mismo a cada uno de los Centro de Atención Primaria de la Salud (CAPS). La investigación aspira a construir un modelo empírico para estimar la eficiencia operativa de los CAPS; establecer las mejoras y los principales referentes eficientes. Además, procura evaluar la influencia que el entorno o ambiente en el que opera cada CAPS tiene sobre el nivel de eficiencia.

Así, en la búsqueda de obtener resultados consistentes, en las diversas etapas se aplican diferentes modelos relacionados al método Análisis Envoltante de Datos. Los resultados revelan particularidades del servicio de APS. Las principales pueden sintetizarse en que el nivel promedio de ineficiencia es moderado, que la influencia del entorno también lo es y que los CAPS que operan en un entorno adverso poseen un mayor nivel de actividad que aquellos que lo hacen en un ambiente más favorable.

## **PALABRAS CLAVES**

*Eficiencia - Salud - Análisis Envolvente de Datos*

## **ABSTRACT**

The research that this paper intends to synthesize focuses on the study of the efficiency of the primary health care service (PHC) of the municipality of the City of Rio Cuarto, considering each of the Primary Health Care Centers (CAPS) as a unit of provision of the service. The research aims at developing an empirical model to estimate the operational efficiency of the CAPS and at establishing the improvements and the main efficient referents. In addition, it seeks to assess the influence that the environment in which each CAPS operates has on the level of efficiency.

Thus, in the search for consistent results, different models related to the Data Envelopment Analysis method were applied in the different stages. The results reveal particularities of the PHC service. The main ones can be summarized as follows: the average level of inefficiency is moderate, the influence of the environment is also moderate, and the CAPS that operate in an adverse environment possess higher level of activity than those which operate in a more favorable environment.

## **KEYWORDS**

*Efficiency - Health - Data Envelopment Analysis*

## 1. INTRODUCCIÓN

Como afirman Pedraja y Salinas (2004) el objetivo de contar con un sector público más eficiente, defendible en cualquier tiempo y circunstancia, ha llegado a convertirse en una exigencia prioritaria de la política económica. Con diversa intensidad distintos países se han ocupado de evaluar la eficiencia de este sector analizando varios servicios, tales como educación, salud, seguridad y justicia. Los servicios en los que se registra un número significativo de estudios a nivel global son educación y salud y, dentro de este último, un número relativamente pequeño, se ocupa de analizar la eficiencia de los servicios de atención primaria de la salud (Hollingsworth, 2003).

La Organización Mundial de la Salud (OMS) define a la atención primaria de salud (APS) como:

“... la atención sanitaria esencial, basada en la práctica, en la evidencia científica y en la metodología y la tecnología socialmente aceptables, accesible universalmente a los individuos y las familias en la comunidad a través de su completa participación y a un costo que la comunidad y el país lo puedan soportar, a fin de mantener cada nivel de su desarrollo, un espíritu de autodependencia y autodeterminación.” (OMS, 1978).

En estos términos, la APS es el primer nivel de contacto de los individuos, las familias y las comunidades con el sistema de salud y pretende acercar la atención sanitaria al lugar donde las personas viven y trabajan. Así, los Centros de Atención Primaria de la Salud (CAPS) se constituyen en el primer elemento de atención sanitaria. Esta condición hace que la

evaluación del funcionamiento de este tipo de establecimientos sea de suma importancia, en especial en lo referido a su eficiencia operativa y la calidad de los servicios que brindan a la población.

En la provincia de Córdoba y, en particular, en la ciudad de Río Cuarto, el servicio de APS es administrado por el municipio a través de diecisiete CAPS distribuidos dentro del ejido urbano, los que poseen un radio de influencia que define una población potencial beneficiaria de los servicios.

La investigación que en este trabajo pretende sintetizarse se centra en estudiar la eficiencia del servicio de APS proporcionado por el municipio de la ciudad de Río Cuarto considerando como unidad prestadora del servicio a cada uno de los CAPS.

Esta investigación aspira a construir un modelo empírico que permita estimar la eficiencia técnica u operativa de cada uno de los CAPS, establecer las mejoras y los principales referentes eficientes que surjan de las mejores prácticas observadas. Además, procura evaluar la influencia que el entorno o ambiente en el que opera cada CAPS tiene sobre el nivel de eficiencia. Para ello, se examina cómo contribuyen las condiciones más o menos favorables al consumo de atención de salud de la población potencial beneficiaria al nivel de ineficiencia o eficiencia técnica.

Así, esta investigación tiene implicancias prácticas, por cuanto pretende estudiar un problema de la realidad, pero, además, permite conocer el comportamiento de diversas variables y las relaciones entre ellas, generando ideas, recomendaciones e hipótesis para estudios futuros, coadyuvando, de este modo, a la mejora de aspectos metodológicos.

En los términos antes descriptos, en este trabajo se compendian todas

las etapas de la investigación referida con sus principales resultados y conclusiones con el objetivo de transferirlos y así, ponerlos a disposición de toda la comunidad.

En consecuencia, seguidamente se realiza una breve descripción de las técnicas y métodos utilizados; luego, se presentan las principales conclusiones de la revisión bibliográfica referida a estudios similares; posteriormente, se adentra en la investigación propiamente dicha. En la sección cuatro se presenta la evaluación de eficiencia y en la cinco el análisis de segunda etapa, para, finalmente, presentar las conclusiones.

## **2. TÉCNICAS Y MÉTODOS**

### **2.1. Métodos para la Medición de la Eficiencia**

Un proceso productivo se considera eficaz si la combinación de factores elegida permite obtener una producción de bienes y servicios. Lo anterior se distingue de la eficiencia con que las unidades productoras consiguen esa producción. Así, se distinguen tres tipos de eficiencia: la eficiencia de escala, la eficiencia asignativa y la eficiencia técnica. En estos términos el concepto de eficiencia productiva es polivalente. Según sea el objetivo que se propone alcanzar una unidad productora, puede hablarse de eficiencia de coste o de eficiencia de beneficio. Sin embargo, hay un tipo de eficiencia básico, no ligado a ningún objetivo económico, que consiste en el adecuado aprovechamiento de los recursos empleados, la denominada eficiencia técnica.

En cuanto a la medición, debe partirse del hecho de que la eficiencia es una magnitud relativa. La medición se basa en la idea de comparar la actuación



real de una unidad productiva con respecto a un óptimo. Sin embargo, esto no es posible dado que el investigador no tiene un conocimiento perfecto del mundo en el que se desenvuelve la unidad productora y no conoce con exactitud, ni la tecnología ni algunas restricciones que pueden afectar a la obtención del máximo beneficio. Por tanto, lo mejor que puede hacer el investigador es comparar lo que hace la unidad productiva con lo que hacen otras parecidas (Álvarez Pinilla (Ed), 2001).

Farrell (1957) propuso considerar como referente eficiente la mejor práctica observada de entre la muestra de unidades productoras objeto de estudio y, de este modo, calcular los índices de eficiencia de cada una por comparación con la/s que presenta/n un mejor comportamiento económico. Así, se obtiene una medida de eficiencia que tiene un carácter relativo, es decir, depende de la muestra.

Las unidades productoras que constituyen el comportamiento eficiente, pasan a integrar lo que se denomina la frontera eficiente. Este término alude al hecho de que no es posible ser más eficiente que aquellas situadas en dicha frontera.

Como las funciones que definen la frontera eficiente resultan desconocidas en la práctica, la única posibilidad que tiene el investigador es estimar la frontera de referencia a partir de la muestra de unidades objeto de estudio.

Así, se han desarrollado dos aproximaciones al cálculo empírico de las fronteras. La primera de ellas se corresponde a los métodos y modelos de aproximación paramétrica y la segunda a los de estimación no paramétrica. Dentro del primer grupo se destaca el Análisis de Fronteras Estocásticas

(SFA<sup>1</sup>) y en la segunda el Análisis Envolvente de Datos (DEA<sup>2</sup>). Ambas ramas metodológicas tienen sus ventajas e inconvenientes. No se ha verificado una primacía de una sobre la otra. Sin embargo, Emrouznejad, Parker y Tavares (2008) afirman que de los métodos propuestos, el que registra mayor uso y desarrollo es DEA.

El método DEA propuesto por Charnes, Cooper y Rhodes (1978) generaliza la medida de la eficiencia para un único *output e input* de una unidad productora, - denominada DMU<sup>3</sup> -, medida por el cociente *output/ input* formulando un programa fraccional que transforma los múltiples *outputs e inputs* para cada DMU en un único *output e input* virtual.

La eficiencia técnica relativa de una DMU se calcula mediante el cociente entre la suma ponderada de *outputs* y la suma ponderada de *inputs*, donde los pesos para los *outputs e inputs* de cada DMU son seleccionados de modo que la medida de la eficiencia responda al criterio de eficiencia de Pareto, sujeto a la restricción de que ninguna DMU puede tener una eficiencia relativa superior a la unidad.

DEA obtiene la frontera de producción a partir de las mejores prácticas observadas, es decir, el máximo *output* alcanzable<sup>4</sup> por cualquier DMU, dado un nivel de *input*.

La propuesta de Charnes et al. (1978) dio lugar al Modelo Básico conocido en la literatura como Modelo CCR<sup>5</sup> o modelo de retornos

---

1 - Del inglés Stochastic Frontier Analysis.

2 - Del inglés Data Envelopment Analysis.

3 - *Decision Making Units*.

4 - Para el caso de una frontera producto orientada.

5 - En referencia al apellido de sus autores

constantes a escala y se diseñó para estimar índices de eficiencia técnica. Luego, Banker, Charnes y Cooper (1984) plantean un modelo lineal conocido como Modelo BCC<sup>5</sup> o modelo de retornos variables a escala. En la Tabla 1 se presentan los modelos lineales de la envolvente que permiten estimar eficiencia técnica producto orientada

**Tabla 1: Modelo de la Envolvente a Retornos Constantes a Escala y a Retornos Variables a Escala**

Modelo CCR	Modelo BCC
<p><b>max</b> <math>\phi</math></p> <p>Sujeto a:</p> $\phi y_o - Y\mu \leq 0$ $X\mu \leq x_o$ $\mu \geq 0$	<p><b>max</b> <math>\phi_B</math></p> <p>Sujeto a:</p> $\phi_B y_o - Y\mu \leq 0$ $X\mu \leq x_o$ $e\mu = 1$ $\mu \geq 0$

Donde  $x=(x_1, x_2, \dots, x_M) \in \mathbb{R}_+^M$  es el vector de  $M$  *inputs*;  $y=(y_1, y_2, \dots, y_S) \in \mathbb{R}_+^S$  es el vector de  $S$  *outputs*;  $X$  e  $Y$  las matrices de los  $M$  *inputs* y  $S$  *outputs* de la  $N$  DMUs observadas;  $\mu$  es el vector de escalares;  $e$  es un vector de  $N$  componentes iguales a 1, y  $\phi$  y  $\phi_B$  los índices de eficiencia técnica.

La evaluación de eficiencia depende de diversos factores, entre los que se incluyen tanto el volumen de los *inputs* como las cantidades producidas u *outputs*. No obstante, existen factores que no pueden ser controlados a discreción por el administrador de la DMU.

Muñiz Pérez (2001) afirma que estos factores tienen que ser

considerados en el estudio. Ello obedece a que estas variables pueden tener un papel significativo en el proceso productivo y, de alguna forma, deben ser incluidas en la evaluación de desempeño de las DMUs. De no hacerlo se podría llegar a conclusiones incorrectas respecto a la eficiencia de cada unidad u obtener índices que resultarían ineficaces.

Algunos autores consideran que dentro de las variables no discrecionales se pueden distinguir los *inputs* no discrecionales y otras variables, denominadas ambientales o de entorno. Éstas últimas, pese a no intervenir en el proceso productivo, pueden explicar la potencial ineficiencia. Por tal motivo, si bien quedarían excluidas en la determinación del índice de eficiencia, podrían aportar información acerca de las causas u orígenes de la ineficiencia.

No obstante lo anterior, para algunos autores la línea que divide ambas categorías puede ser difusa. Por tal motivo, la interpretación del investigador es fundamental.

La presencia de variables no controlables, ambientales o de entorno ha determinado el desarrollo de una serie de modificaciones a los modelos DEA básicos en pos de distinguir, controlar o eliminar, los efectos de este tipo de variables en la evaluación de desempeño de una DMU.

Para realizar lo que se denomina un análisis de segunda etapa, es decir, una evaluación que permita estudiar la influencia de aquellas variables no controlables consideradas ambientales o del entorno en el que operan las DMUs, se han utilizado dos enfoques. Por una parte, algunos autores consideran que el entorno o ambiente puede ser considerado un *input* no controlable y, a partir de ello, se han desarrollado diversos métodos de una

o varias etapas que aplican DEA en uno o en todos los pasos. Por otra parte, y en general, habiendo aplicado DEA en una primera instancia, el segundo enfoque para el estudio de segunda etapa estima modelos de regresión. En la literatura pueden hallarse abundantes propuestas metodológicas. Todas presentan ventajas y desventajas, por tal motivo, para esta investigación se han seleccionado sólo algunas de ellas. En la Tabla 2 se enuncian los distintos métodos con sus respectivas referencias bibliográficas.

**Tabla 2: Modelos para la Evaluación de Segunda Etapa**

Todas las Etapas DEA	Mixtos: DEA y Análisis de Regresión
Fried y Lovell (1996)	Mínimos Cuadrados Ordinarios: Fried, Schmidt y Yaisawarng (1999)
	Truncada y Bootstrap: Simar y Wilson (2007)
Muñiz (2002)	Tobit: Hoff, A.(2007)
	Truncada: García Suárez F. (2016)

## 2.2. Técnicas para la Selección de Variables

El método DEA, si bien aborda diversos aspectos del problema de la medición de la eficiencia, no proporciona una guía para la especificación de la función de producción y las variables *input* y *output*. Esto se deja a juicio, experiencia y discreción del investigador y/o usuario. Sin embargo, diversos problemas pueden aparecer cuando se seleccionan las variables: Uno muy característico, la falta de datos; Otros, los procesos de producción de alta dimensionalidad y la inclusión de *inputs* u *outputs* irrelevantes.

A lo anterior, puede adicionarse que al ser DEA un enfoque no paramétrico, el potencial de discriminación disminuye a medida que se adicionan

*inputs* y *outputs*. Esto obedece a que las observaciones del conjunto de datos se proyectan en un número mayor de direcciones ortogonales y la distancia euclídea entre las observaciones aumenta. Estas circunstancias, tienden a desplazar las unidades hacia la frontera eficiente, perdiéndose, de este modo, capacidad discriminatória.

Por otra parte, la literatura sugiere  $N \geq \max \{M \times S; 3(M+S)\}$  (Cooper, Seiford y Tone, 2006). Por lo que, si se tiene un número pequeño de observaciones (DMUs) el número de variables a considerar en el modelo empírico es limitado.

Como en esta investigación la muestra es pequeña, para la selección de las variables se recurre tanto a métodos basados en técnicas de naturaleza estadística como a los fundados en técnicas multicriterio. Luego, se selecciona aquel conjunto que en términos de lo propuesto por Castro Senra, Nanci, Soares de Mello y Angulo Meza (2007) resulta ser el mejor escenario. En la Tabla 3 se mencionan los distintos métodos con sus respectivas referencias bibliográficas.

**Tabla 3: Métodos para la Selección de Variables**

Naturaleza Estadística	Técnicas Multicriterio
RegressionBased (RB): Ruggiero (2005)	Método I-O Escalonado ExhaustivoCompleto (MEEC): Lins y Moreira (1999)
Efficiency Contribution Measure (ECM): Pastor, Ruiz y Sirvent (2002)	Método Multicriterio para la Selección de Variables (MMSV): Soares de Mello, Gomes, Angulo Meza y Lins (2004)
Partial Covariance (PC): Jenkins y Anderson (2003)	Método Multicriterio Combinatorio Inicial para la Selección de Variables (MMCISV): Castro Senra, Nanci, Soares de Mello y Angulo Meza (2007)

Naturaleza Estadística	Técnicas Multicriterio
	Método Multicriterio Combinatorio por Escenarios para la Selección de Variables(MMCESV): Castro Senra, Nanci, Soares de Mello y Angulo Meza (2007)

### 3. REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

Todo proceso de investigación científica no puede obviar entre sus etapas la revisión de antecedentes, estos es, el examen de estudios similares realizados por otros investigadores que proveen de bases metodológicas y dan sustento al estudio que se desea realizar.

Por ello, para apoyar la investigación que en este trabajo se sintetiza, se realiza una revisión bibliográfica de veintiséis estudios empíricos que abordan el problema de la eficiencia del servicio de APS dentro del sistema de salud de países como Estados Unidos, Inglaterra, España, Arabia Saudita, Grecia, Brasil, México, Canadá, República de Sierra Leona, Burkina Faso, Argentina, Portugal y Guatemala. Todos ellos publicados en revistas, congresos y papeles de trabajo disponibles en sitios Web de libre acceso o en la Biblioteca Electrónica de Ciencia y Tecnología. El detalle de cada trabajo revisado se presenta en la Tabla I del Anexo.

De cada uno de los estudios seleccionados se analizan los principales aspectos, de los que se deriva que, prácticamente, todas las investigaciones coinciden en que, por definición, cualquier medida de la producción de la atención primaria debería capturar el impacto de los servicios en el estado de salud (actual y futuro) de los pacientes. Pero, la falta de información adecuada sobre ese aspecto, provoca que la observación de dicha relación

causal no resulte sencilla. Esto ha llevado a los investigadores a la adopción de los llamados modelos orientados a la actividad, donde los *outputs* de la atención primaria se aproximan por los niveles de actividad de las unidades de atención de la salud, como por ejemplo, el número de consultas registradas, las prestaciones de enfermería, las inmunizaciones efectuadas, los controles prenatales, controles por prueba de Papanicolau, actividades de educación y de prevención para la salud, etc.

Sin embargo, el uso de tales *proxies* de cantidad está sujeto a algunas críticas y por ello se pueden observar estudios que buscan mejorar los modelos empíricos planteados incorporando, si los sistemas de información se lo permiten, variables no controlables como las características socio-demográficas de la población atendida; variables de calidad, tales como proporción de la población efectivamente atendida/población potencial beneficiaria o porcentaje de mujeres de entre 35 y 64 años de edad con pruebas de Papanicolau satisfactorias o porcentaje de niños que completaron las vacunas requeridas al primer año de edad; esto es, variables que informan sobre la eficacia de las prestaciones.

Respecto de los *inputs* o insumos del proceso, los indicadores más utilizados se refieren a los recursos humanos, representados por el personal médico, de enfermería, técnico y administrativo. En algunos casos se ha incorporado el costo farmacéutico y actividades diagnósticas como pruebas de laboratorio y radiografías.

Por otra parte, dentro de los estudios examinados los enfoques no paramétricos, concretamente, DEA, tienen una clara predominancia en las investigaciones. Veinticuatro de los veintiséis trabajos revisados, utilizan uno



de los modelos básicos de DEA o alguna variante de ellos. La adopción de modelos empíricos de este tipo se basa en la necesidad de definir tecnologías *multi-output*, permitiendo la inclusión de variables referidas no sólo a la producción propiamente dicha, sino también a la calidad del *output*. Asimismo, debido a la limitación que implica el número de unidades evaluadas con respecto al número de variables a utilizar, en varios estudios se estudian diferentes modelos empíricos.

Sólo dos trabajos emplean métodos de fronteras estocásticas, consolidando previamente los múltiples productos en uno único o construyendo diferentes modelos empíricos, siempre con un único *output*.

Sí, se observa en varios trabajos el uso de técnicas regresin - simple, logística, etc. - fundamentalmente para determinar las causas de la ineficiencia, ya sea por efecto de variables no controlables o por otras características de los centros o de sus gestores que podrían ser determinantes de los niveles de eficiencia.

Respecto de los fundamentos de la selección de las variables a incorporar al modelo empírico, se observa la influencia de lo dicho anteriormente en cuanto a la carencia de información. Este hecho, no sólo conduce a los autores al uso de *proxies* de la actividad de los centros de APS, sino también, en muchos casos, ha implicado que la definición de las variables del modelo se limite a las disponibles, siempre teniendo en consideración la opinión de otros autores de trabajos similares.

Así, los aportes de los estudios de eficiencia, al menos en lo que a atención primaria de la salud se refiere, están limitados a la capacidad de generación de información por parte de los administradores. El estudio de

la eficiencia de los CAPS de la ciudad de Río Cuarto no está exento de dicha limitación, es decir, el entorno en el que esta investigación se realiza no difiere significativamente del observado en los trabajos revisados. No obstante, la revisión de antecedentes es provechosa para la selección de los indicadores a utilizar como variables *inputs* y *outputs*, para la definición del modelo empírico para estimar la eficiencia operativa de los CAPS y la selección del modelo matemático más adecuado.

#### 4. EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA

Para evaluar el servicio de APS de la Ciudad de Río Cuarto, se estudia la eficiencia de los diecisiete centros que conforman la red de APS que se encuentran distribuidos en el ejido urbano. Cada CAPS tiene definido un radio de influencia y, en consecuencia, una población potencial beneficiaria de los servicios del mismo.

Definido el conjunto de unidades a evaluar, las exigencias de DEA en cuanto a la especificación del modelo empírico afectan a dos cuestiones fundamentales que tienen como objetivo construir el modelo que mejor ajuste a la realidad. Esas decisiones se refieren a la selección de las variables y al tipo de modelo matemático.

Para la selección de variables se apela a los registros que posee la Subsecretaría de Salud correspondientes al año 2012. Ante la falta de información sobre el impacto de los servicios de atención primaria sobre el estado de salud de los pacientes - variables de resultado -, se define un modelo empírico que se encuadra en los llamados modelos orientados a la actividad.

Por lo dicho, todas las variables observadas se corresponden a magni-

tudes referidas a las actividades propias de dichos centros. Inicialmente se observan cuarenta y una variables. Ocho corresponden a las horas semanales de trabajo contratadas a los distintos profesionales (médico clínico, médico pediatra, médico ginecólogo, odontólogo, trabajadora social, nutricionista y psicólogo) y a las enfermeras; dieciséis representan insumos de enfermería y diecisiete se refieren a la actividad desarrollada según las distintas prestaciones, esto es, consultas por cada tipo de especialidad médica, atenciones de enfermería, leche entregada, pruebas de Papanicolau, radiografías y medicamentos entregados. Las primeras veinticuatro variables podrían considerarse *inputs* y las últimas diecisiete, *outputs*.

Este conjunto inicial se depura eliminando aquellas que poseen valor positivo en sólo unos pocos centros. Luego se aplican diferentes técnicas estadísticas: correlación lineal y significación de la misma, regresión lineal entre variables *inputs* y *outputs* y análisis de componentes principales, para consolidar en una variable las dieciséis variables de insumos de enfermería, dado que presentan muy alta correlación estadísticamente significativa.

Así, de esta primera etapa de identificación y selección de variables se obtiene un conjunto de quince, cinco *inputs* y diez *outputs* (Ver Tabla 4). Como este número de variables no resulta adecuado, para seleccionar las que integran el modelo empírico se procede a aplicar los métodos enunciados en la Tabla 3 los que permiten obtener diferentes combinaciones de *inputs-outputs*, denominados escenarios, seleccionando el mejor mediante la aplicación del método multicriterio propuesto por Castro Senra et al (2007). Los distintos escenarios, así como los dos mejores, se presentan en la Tabla 5.

**Tabla 4: Variables Inputs y Outputs**

Variables	Sigla	Media	Desvío	Valor Mínimo	Valor Máximo	DMUs a las que corresponde el Valor	
						Mínimo	Máximo
Pediatría (hs. semanales)	(I) HP	26,50	6,45	18	46	10	17
Ginecología (hs. semanales)	(I) HG	8,68	4,34	0	20	4	5
Odontología (hs. semanales)	(I) HO	18,12	17,73	0	80	6-10-15	17
Enfermería (hs. Semanales)	(I) HE	95,29	126,96	30	600	10	17
Insumos Enfermería	(I) IE	4,00	2,98	0,48	14,94	4	17
Consulta Pediatría	(O) CP	3610,53	1000,60	1637	4656	16	9
Consulta Clínica Médica	(O) CCM	3551,65	1320,15	1139	6827	15	17
Consulta Odontología	(O) CO	3091,47	2299,08	0	10299	6-10-15	17
Inmunizaciones	(O) Inmu	13389,24	6721,97	4832	36939	15	17
Inyectables	(O) Inyec	1025,94	356,06	369	1611	4	12
Signos Vitales	(O) SV	1128,71	1056,30	294	5069	9	17
Atención de la Madre y del Niño	(O) AMyN	1592,59	1319,03	616	6524	4	17
Entrega de Leche	(O) ELeche	4184,06	1772,00	1449	8485	4	9
Radiografías	(O) Radio	189,88	123,84	70	586	15	17
Medicamentos	(O) CMedic	43944,47	61531,76	9570	287973	3	17

Fuente: elaboración propia.

**Tabla 5: Selección del Mejor Escenario**

	ESCENARIOS				
	MEEC	MMSV	MMCISV MMCESV	PC	RB
<b>Variables</b>	HE	HE	HE	HE	HO
	IE	HO	HO	HG	HP
	Cmedic	HP	HP	CP	CCM
	Inmu	Eleche	Inmu	Inmu	Inmu
	Inyec	Inmu	Inyec	Inyec	Radio
<b>Eficiencia Media</b>	0,9059	<b>0,8787</b>	<b>0,8990</b>	0,8173	0,8488
<b>N° DMUs Eficientes</b>	10,0000	<b>3,0000</b>	<b>5,0000</b>	4,0000	5,0000
<b>Eficiencia Media Normalizada</b>	1,0000	<b>0,6927</b>	<b>0,9217</b>	0,0000	0,3553
<b>N° DMUs Eficientes Normalizado</b>	0,0000	<b>1,0000</b>	<b>0,7143</b>	0,8571	0,7143
<b>Indicador S</b>	<b>0,5000</b>	<b>0,8464</b>	<b>0,8180</b>	<b>0,4286</b>	<b>0,5348</b>

Fuente: elaboración propia.

El indicador S mediante el cual se distingue el mejor escenario es una combinación lineal convexa de los indicadores normalizados número de DMUs eficientes y eficiencia media. Los valores se normalizan de modo que el mejor sea igual a uno y el peor igual a cero. Así, al escenario con mayor eficiencia media le corresponde un valor igual a 1 y al que posea el mayor número de DMUs eficientes un valor igual a 0.

Definido el modelo empírico con aquel conjunto de variables que al tiempo que máxima la eficiencia media, maximiza la discriminación, se estima un modelo CCR producto orientado con los *inputs* Horas Semanales de Pediatría, Horas Semanales de Odontología y Horas Semanales de Enfermería y los *Outputs* Inmunizaciones Realizadas y Leche Entregada. Los resultados se presentan en la Tabla 6.

**Tabla 6: Resultados del Método CCR Output Orientado**

DMU	Eficiencia Output	1/ Eficiencia	Orden	Referentes Eficientes		$m_1$	$m_2$
CAPS 1	1,1134	0,8981	11	CAPS 9	CAPS 10	0,8333	0,3333
CAPS 2	1,2279	0,8144	14	CAPS 9	CAPS 10	0,8333	0,4630
CAPS 3	1,1369	0,8796	12	CAPS 9	CAPS 10	0,8021	0,3958
CAPS 4	2,2365	0,4471	17	CAPS 9	CAPS 10	0,1667	1,4815
CAPS 5	1,3796	0,7248	15	CAPS 9	CAPS 10	1,0417	0,5093
CAPS 6	1,0336	0,9675	7		CAPS 10		1,6667
CAPS 7	1,7272	0,5790	16	CAPS 9		1,0000	
CAPS 8	1,0521	0,9505	9	CAPS 9	CAPS 10	0,5833	0,8333
CAPS 9	1,0000	1,0000	1	CAPS 9		1,0000	
CAPS 10	1,0000	1,0000	1		CAPS 10		1,0000
CAPS 11	1,0159	0,9843	4	CAPS 9	CAPS 10	0,4792	0,8565
CAPS 12	1,0990	0,9099	10	CAPS 9	CAPS 10	0,6667	0,3704
CAPS 13	1,0226	0,9779	5	CAPS 9	CAPS 10	0,8333	0,3241
CAPS 14	1,0245	0,9761	6	CAPS 9	CAPS 10	0,8333	0,3333
CAPS 15	1,0493	0,9530	8		CAPS 10		1,0556
CAPS 16	1,1423	0,8754	13	CAPS 9	CAPS 10	0,3333	1,2963
CAPS 17	1,0000	1,0000	1	CAPS 17		1,0000	

Fuente: elaboración propia.

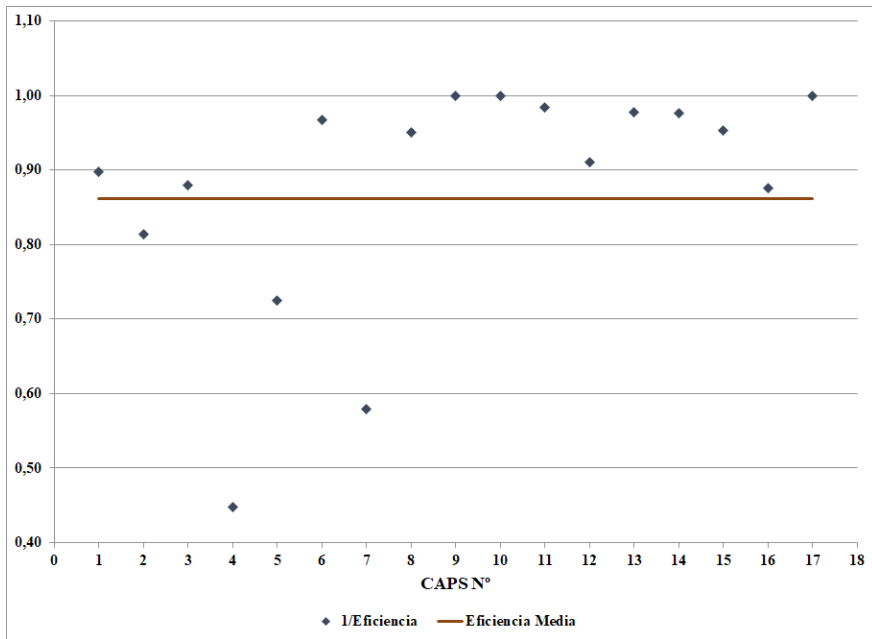
En dicha tabla puede observarse que el subconjunto eficiente se integra con el CAPS 9, el CAPS 10 y el CAPS 17. Sin embargo, el CAPS 17 no es referente eficiente de unidad alguna. Obsérvese que dicho CAPS sólo es referente eficiente de sí mismo, por lo que su eficiencia es forzada por el modelo debido a que no se halla una unidad adecuada a su tamaño con la cual compararla y, por tal circunstancia, resulta eficiente. Como no es determinante del nivel de eficiencia de CAPS alguno, su eliminación no produce cambio en los resultados.

En tanto el CAPS 9 y el CAPS 10 son auténticos referentes eficientes,

ya que ellos combinados linealmente con los escales  $\mu_1$  y  $\mu_2$  determinan el CAPS virtual referente de cada uno de los CAPS que integran la red de APS.

Definida la frontera de referencia, se estima el nivel de eficiencia o ineficiencia de los restantes catorce CAPS.

**Gráfico 1: Índices de Eficiencia**



Fuente: elaboración propia.

En el Gráfico 1, puede observarse que el nivel de eficiencia promedio es 0,8614 y que una proporción significativa (71,43%) de los CAPS ineficientes registra un nivel de eficiencia superior al promedio. Por tanto, sólo el 28,57% registra altos niveles de ineficiencia. Se destacan, particularmente, el CAPS 4 y el CAPS 7, con un nivel de ineficiencia del 55,29% y del

42,10%, respectivamente.

Lo anterior implica que en promedio la red de APS debería incrementar su nivel de actividad en un 16,09%, mientras que los CAPS más ineficientes, con el mismo nivel de inputs, deberían incrementar su actividad en un 123,65% y en un 72,72%, respectivamente.

## **5. INFLUENCIA DEL ENTORNO SOBRE EL NIVEL DE EFICIENCIA**

Al realizar este tipo de estudio si se considera que todas las DMUs se ubican en una misma localidad, que todos son establecimientos de salud públicos que dependen de una misma unidad administrativa; que su actividad está reglada por las mismas normas; que tienen la misma capacidad de decisión y que sus insumos son financiados por el presupuesto municipal, se puede afirmar que todos los CAPS operan en un entorno semejante. Sin embargo, desde otra perspectiva es factible advertir que la actividad de los CAPS puede ser afectada por un entorno no controlable relacionado a las características sociales y económicas de la población que constituye su radio de influencia.

Lo anterior obedece a que se ha determinado, y así lo expresa la Organización Mundial de la Salud (OMS), que existen factores personales, sociales, económicos y ambientales que determinan el estado de salud de los individuos o poblaciones. En particular, los determinantes sociales y económicos de la salud (educación, empleo, vivienda, etc.) favorecen un mejor estado de salud. Sin embargo, ello puede deberse a una de las contradicciones de la atención de salud convencional, denominada atención



inversa. Esto es, las personas con más medios son las que más atención consumen, mientras que las que tienen menos medios y, en principio, más problemas de salud son las que menos consumen. (OMS, 2008). Lo dicho, en el caso particular de los CAPS, puede implicar que aquellos centros con una población con características más favorables al consumo de atención de salud, registren mayores niveles de actividad, mientras que aquellos cuya población presente condiciones desfavorables tengan un menor nivel de actividad, para un mismo nivel de *inputs*.

Ante estas circunstancias se plantea el siguiente interrogante: ¿es posible que al nivel de ineficiencia o eficiencia técnica de un CAPS contribuyan las condiciones más o menos favorables al consumo de atención de salud de la población potencial beneficiaria de su radio de influencia?

Con el fin de hallar una respuesta para tal interrogante, se realiza un estudio de segunda etapa que permite evaluar la influencia que las condiciones más o menos favorables al consumo de atención de salud pueden tener sobre el nivel de eficiencia de cada uno de los CAPS.

Realizar una evaluación de esta naturaleza implica que una vez determinado el nivel de eficiencia a partir de un conjunto de *inputs* y *outputs*, debe definirse el conjunto de variables que describen las tipologías socio-económicas de la población potencial beneficiaria de un CAPS para, luego, analizar qué efecto pueden tener sobre el índice de eficiencia estimado.

### 5.1. El Entorno de los CAPS

Para estudiar las características de la población que conforma el radio de influencia de cada CAPS se utiliza la información referida a población,

disponible por radio y fracción, correspondiente al Censo Provincial 2008. Se recurre a esta fuente pues no ha sido factible obtener información del censo 2010 con el nivel de desagregación necesario<sup>6</sup>.

La primera tabla de datos se conforma con 92 variables que se corresponden con 15 dimensiones, ellas son: Tipo de Vivienda, Cantidad de Hogares por Vivienda, Hogares por Tipo de Vivienda, Pisos, Techos, Población, Población con Jubilación o Pensión, Cobertura de Obra Social, Analfabetismo, Educación, Población Ocupada, Población Ocupada con Aportes, Desocupación, Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI) y Privación Material

El estudio de los datos se realiza mediante aplicaciones sucesivas del Análisis de Componentes Principales (ACP) lo que permite no sólo realizar un análisis exploratorio facilitando las características sustanciales de la población beneficiaria de cada CAPS, sino además, proporciona las coordenadas factoriales de cada unidad en estudio, coordenadas que resumen en un par de valores, mediante combinación lineal, la importancia de las principales variables. Así se logra que el primer plano factorial reúna el 66,23% de la variabilidad total de la nube de puntos proporcionando una explicación razonable de las características de la población potencial beneficiaria de los servicios de los CAPS. Los resultados más relevantes del ACP se presentan en la Tabla II y Figura I del Anexo.

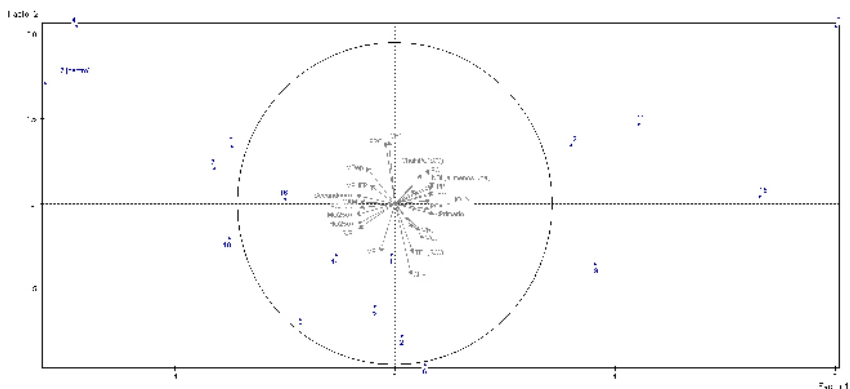
El ACP permite proyectar los individuos sobre el plano factorial de-

---

6 - El estudio se realizó en el período 2012 - 2015, se solicitó la información del censo 2010 pero fue denegada. El área Sistema de Información Geográfica de la Municipalidad de Río Cuarto asignó a cada CAPS los datos del censo utilizando información georreferenciada.

finido por las dos primeras componentes en función de las características observadas (Figura 1). La proyección de los individuos sobre el plano se realiza en función de las nuevas variables (coordenadas) factoriales. Las dos coordenadas factoriales que se definen como el ambiente económico educativo (AEE) y la estructura del hogar (EH), debidamente transformadas, de modo que el menor valor indique el mejor entorno - el más favorable de todos - y el mayor valor, el peor entorno - el más desfavorable-, se introducen en los modelos para la evaluación de segunda etapa como las variables no controlables que determinan el entorno en el que operan las DMUs.

**Figura 1: Representación CAPS y Variables en Plano Factorial**



Fuente: elaboración propia.

## 5.2. El Análisis de Segunda Etapa

Dadas las limitaciones de las técnicas y que aún no existe consenso en la literatura disponible acerca de cuáles son los métodos que arrojan estimaciones más consistentes, se considera conveniente trabajar diversos métodos y, si las diferentes técnicas sugieren resultados similares, entonces, la

validez de los hallazgos es significativa<sup>7</sup>.

Así, en primera instancia se aplican los modelos propuestos por Fried y Lovell (1996), Muñiz (2002) y Fried, Schmidt y Yaisawarng (1999). En estos tres modelos se evalúa la influencia del entorno sobre la holgura total<sup>8</sup> considerando a las variables que lo caracterizan como *inputs* no discrecionales y buscan establecer una medida de eficiencia depurada de los efectos de tales variables. En un segundo análisis, se emplean los modelos sugeridos por Simar y Wilson (2007), Hoff, A. (2007) y García Suárez F. (2016). Estas propuestas se basan en construir un modelo de regresión del índice de eficiencia considerando como variables explicativas aquellas que describen el entorno. Así, los valores estimados indican la parte del índice de eficiencia inicial explicada por el efecto de las variables exógenas. Los resultados de todos los modelos se resumen en la Tabla 7<sup>9</sup>.

---

7 - De esta evaluación no se excluye al CAPS 17, dado que, como ya se explicara en la sección 4, al no ser referente eficiente de unidad alguna, los resultados estimados mediante DEA no varían.

8 - Se define como holgura total a la diferencia entre el valor objetivo de la variable (input u output) y el valor actual. En consecuencia, comprende tanto las ineficiencias radiales como las no radiales.

9 - No se presentan los correspondientes al modelo Tobit, en virtud de que la relación entre la eficiencia CCR producto orientada y las variables que describen el entorno no es estadísticamente significativa.

**Tabla 7: Resultados de los Modelos de Análisis de Segunda Etapa**

DMU	ET (1)	Fried y Lovell 3° Etapa (2)	Muñiz 3° Etapa (3)	Fried y Otros (1999) 3° Etapa (4)	Truncada (5)	Simar y Wilson (2007) (6)
CAPS 1	0,8981	0,8100	0,9118	0,8602	0,8918	0,8667
CAPS 2	0,8144	0,6417	0,8273	0,7807	0,8962	0,7993
CAPS 3	0,8796	0,7729	0,8933	0,8125	0,7636	0,8581
CAPS 4	0,4471		0,6160	0,3318	0,5120	0,4165
CAPS 5	0,7248	0,4602	0,7354	0,6981	0,8834	0,7078
CAPS 6	0,9675	0,9533	0,9859	1,0000	0,9058	0,8974
CAPS 7	0,5790	0,1713	0,5924	0,4954	0,7423	0,5564
CAPS 8	0,9505	0,9505	1,0000	1,0000	0,9681	0,9239
CAPS 9	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	0,9462	0,9515
CAPS 10	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	0,7608	0,8111
CAPS 11	0,9843	0,9843	1,0000	1,0000	0,9520	0,9635
CAPS 12	0,9099	0,8360	0,9264	0,9015	0,9425	0,8861
CAPS 13	0,9779	0,9695	0,9916	0,9335	0,8342	0,9408
CAPS 14	0,9761	0,9659	0,9898	0,9319	0,8612	0,9517
CAPS 15	0,9530	0,9530	1,0000	1,0000	0,9633	0,9193
CAPS 16	0,8754	0,7657	0,8903	0,8746	0,8212	0,8176
CAPS 17	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	0,4528	0,9377
DMUs Eficientes	3	7	7	7	N/C	N/C
DMUs Ineficientes	14	9	10	10	N/C	N/C
Efic. Promedio	0,8614	0,7727	0,8924	0,8310	0,8293	0,8356

Fuente: elaboración propia<sup>10</sup>.

10 - (1) Corresponde a los índices que se presentan en la Tabla 6. (2) No se estima el índice de eficiencia del CAPS 4 dado que al realizar el ajuste sus outputs son negativos. (4) El único  $\beta$  significativo al 0,05 corresponde a la variable AEE. (5) El único  $\beta$  significativo al 0,10 corresponde a la variable AEE. (6) Estimado con AEE como variable explicativa con 2000 repeticiones.

Los resultados de la Tabla 7 permiten afirmar que el ambiente socio-económico, en general, tiene una influencia moderada en los niveles de eficiencia de los CAPS. Cuando al entorno se lo trata como un *input* no controlable, se advierte que el número de CAPS eficientes no se incrementa en proporciones importantes. Esto indica que la holgura total, está más asociada a la gestión de cada centro y no a las condiciones más o menos favorables al consumo de atención de salud de la población potencial beneficiaria del radio de influencia.

Por otra parte, se observa que aquellos CAPS con entornos más favorables, al eliminar el efecto del entorno, pueden resultar con menores niveles de eficiencia (columnas (2) y (4)). En efecto, los modelos propuestos por Fried et al (1996) y Fried et al (1999) analizan el efecto del entorno comparando con aquella DMU que presenta un ambiente más desfavorable y, en estos términos, los CAPS que operan en un ambiente más favorable deberían incrementar más sus niveles de actividad. Los casos más destacados son el CAPS 4 y el CAPS 7 que operan en un ambiente económico educativo favorable con un nivel de ineficiencia elevado.

Muñiz (2002) al cambiar el ajuste, eleva todos los niveles de eficiencia con un incremento promedio del 3,1%, lo que indicaría que el entorno tiene un impacto moderado en los niveles de eficiencia.

Cuando se estiman los niveles de eficiencia a partir de modelos de regresión los resultados indican que cuanto más desfavorable es el ambiente en el que operan los CAPS mayor es nivel de eficiencia. En este sentido, ambos tipos de modelos indican que las DMUs con entornos más favorables deberían alcanzar mejores resultados. No obstante, resulta necesario aclarar

que de los dos modelos estimados, el de Simar y Wilson (2007) resulta ser el más robusto tanto por su significación estadística (al 0,05) como por el número de repeticiones. La regresión truncada en una única estimación es significativa al 0,10 lo que reduce el nivel de confianza del resultado.

## 6. CONCLUSIONES

De las diversas etapas del proyecto pueden inferirse conclusiones. La revisión bibliográfica muestra que tal como afirma Hollingsworth(2003) pocas investigaciones se ocupan de la APS. Tal vez la principal razón se halla en la escasez de datos sistematizados de las actividades y resultados de este importante servicio de salud. En esta investigación, como en todas las revisadas, el modelo empírico se orienta a la actividad, debido, ciertamente, a lo limitado de la información disponible. Por ello los resultados que brinda el estudio son acotados. No obstante, los autores entienden haber dado un paso importante, realizando un estudio que, prácticamente en Argentina no tiene antecedentes, aportando tanto a aspectos metodológicos como al estudio de una realidad local relevante. La investigación se ha llevado adelante aplicando en cada etapa más de una metodología, revisando las diferentes opciones para brindar resultados robustos. Así, puede afirmarse que cuando se trata de muestras pequeñas los métodos de selección de variables basados en técnicas multicriterio resultan más adecuados que aquellos de naturaleza estadística y que para el análisis de segunda etapa, el probar distintos enfoques provee información relevante para el tomador de decisiones.

Los resultados propios de los distintos modelos aplicados revelan parti-

cularidades del servicio de APS. El proceso de selección de variables muestra que el conjunto de servicios se pone en marcha desde cualquiera de las prestaciones básicas, pediatría, clínica médica, enfermería, ginecología y odontología, haciendo que más de una combinación de *inputs* y *outputs* pueda resultar representativa de la actividad. Es claro que un servicio fundamental se relaciona con la vacunación obligatoria -*output* inmunizaciones -, actividad de prevención básica de todo centro. Además, las enfermeras también definen el nivel de actividad de cada centro. La presencia de estas dos variables o de sus *outputs* relacionados en todos los escenarios definen las actividades centrales consideradas en el modelo empírico de evaluación de eficiencia.

Por otra parte, el nivel promedio de ineficiencia es moderado. Pocos son los CAPS con altos niveles de ineficiencia en los que las autoridades del municipio deberían centrar la atención. Los CAPS ineficientes deberían imitar la gestión de recursos y actividad del CAPS 9 y del CAPS 10, únicos referentes eficientes de la red de APS de la ciudad de Río Cuarto.

Al evaluar la influencia del entorno, se muestra que los centros con condiciones menos favorables al consumo de atención de salud son eficientes - CAPS 9 - o presentan bajos niveles de ineficiencia - CAPS 8, CAPS 11 y CAPS 15 -. En tanto, aquellos centros con una población con características más favorables al consumo de atención de salud, registran bajos niveles de eficiencia -CAPS 4 y CAPS 7-. Estas circunstancias permiten afirmar que los gestores de los CAPS conocen las características de la población del radio de influencia del centro que administran. Claramente se observa que quienes gestionan los CAPS en un entorno adverso se esfuerzan por acercar



los servicios a la población beneficiaria mientras que, aquellos que operan en ambientes más favorables con poblaciones más propensas al consumo, esperan que esa propensión impulse la actividad del centro.

## 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez Pinilla, A. (Ed.). (2001). *La medición de la eficiencia y la productividad*. Madrid. España: Editorial Pirámide.
- Bahurmoz, A. M. (1999). *Measuring Efficiency in Primary Health Care Centres in Saudi Arabia*. 12, 3 - 18.
- Banker, R. D., Charnes, A., & Cooper, W. W. (1984). *Some models for estimating technical and scale inefficiencies in data envelopment analysis*. *Management Science*, 30 (9), 1078 - 1092.
- Cassins Aguiar, B., França Aguiar, G., & Wilhelm, V. E. (2007). *Avaliação da Eficiência Técnica Relativa de Unidades Básicas de Saúde Empregando a Análise por Envoltória de Dados - DEA*. Obtenido de <https://goo.gl/1mT545>.
- Castro Senra, L. F., Nanci, L. C., Soares de Mello, J. C., & Angulo Meza, L. (2007). *Estudo Sobre Métodos de Seleção de Variáveis em DEA*. *Pesquisa Operacional*, 27 (2), 191 - 207.
- Charnes, A., Cooper, W. W., & Rhodes, E. (1978). *Measurement the efficiency of decision making units*. *European Journal of Operational Research*, 2, 429 - 444.
- Cooper, W. W., Seiford, L., & Tone, K. (2006). *Introduction to Data Envelopment Analysis and its Uses With DEA-Solver Software and References*. Springer Science & Business Media.
- Cordero Ferrera, J. M., Alonso Morán, E., Nuño Solinis, R., Orueta, J. F., & Sauto Arce, R. (2013). *Efficiency assessment of primary care providers: A conditional non parametric approach*. Munich Personal RePEc Archive, Paper No. 51926. Obtenido de <https://mpra.ub.uni->

muenchen.de/51926/.

- De Castro Ferreira Carriço, A. C. (2012). *Eficiência dos Agrupamentos de Centros de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo Uma abordagem por Data Envelopment Analysis*. Tesis de Maestría. Obtenido de <https://fenix.tecnico.ulisboa.pt/cursos/mebiom/dissertacao/2353642393845>.
- De Luca, J., Guidek, R., Sosa, M., Benítez, D., & Domínguez, G. (2011). *Los C.A.P.S de Salud y un Enfoque a la Medición de Eficiencia. El Caso de Misiones*. Anales del XXIV Encuentro Nacional de Docentes en Investigación Operativa y XXII Escuela de Perfeccionamiento en Investigación Operativa.
- Emrouznejad, A., Parker, B. R., & Tavares, G. (2008). *Evaluation of Research in Efficiency and Productivity: A Survey and Analysis of the First 30 Years of Scholarly Literature in DEA*. Socio-Economic Planning Sciences, 42 (3), 151 - 157.
- Farrel, M. J. (1957). *The measurement of productive efficiency*. Journal of the Royal Statistical Society. Series A (General), 253 - 290.
- Friedad, H. O., & Lovell, C. A. (1996). *Searching for the Zeds*. Ponencia Presentada en el II Georgia Productivity Workshop.
- Fried, H. O., Schmidt, S. S., & Yaisawarng, S. (1999). *Incorporating the Operating Environment into a Nonparametric Measure of Technical Efficiency*. Journal of Productivity Analysis, 12(3), 249 - 267.
- García Córdoba, J. A., López Hernández, F. A., & Ruiz Marín, M. (2004). *Eficiencia en la Atención Primaria: Una Aplicación del Análisis Envolvente de Datos al Área II de Salud de la Región de Murcia*. Asociación Economía Aplicada ASEPELT 2004.

- García González, J. V., & González Fidalgo, E. (2004). *Aplicación y utilidad del análisis envolvente de datos en la medida de la eficiencia de los equipos de atención primaria de Asturias*. XXIV Jornadas de Economía de la Salud, El Escorial.
- García Rodríguez, J. F., & Rodríguez León, G. A. (2008). *Eficiencia Técnica de los Centros Avanzados de Atención Primaria de la Salud de Tabasco (CAAPS). Aplicación del Método de Optimización Análisis Envolvente de Datos (DEA)*. Salud en Tabasco, 14(3), 783.
- García Suárez, F. (2016). *La metodología «Análisis Envolvente de Datos» (DEA): una aplicación a la producción de arroz en Uruguay*. Agrociencia Uruguay, 20 (1), 99 - 112.
- García, F. J., Marcuello, C., Serrano, G., & Urbina, O. (1999). *Evaluation of Efficiency in Primary Health Care Centres: An Application of Data Envelopment Analysis*. Financial Accountability and Management, 15 (1), 67 - 83.
- Giuffrida, A., & Gravelle, H. (1999). *Measuring Performance in Primary Care: Econometric Analysis and DEA*. Discussion Papers in Economics No. 1999/36. Department of Economics and Related Studies. University of York.
- González Fidalgo, E., & García González, V. (2008). *Utilización del Value Efficiency Analysis (VEA) en la medición de la eficiencia en la atención primaria*. Cuadernos Económicos de ICE, 75, 211 - 229.
- Gorgemans, S., & Urbina, O. (2008). *Benchmarking de los Centros de Atención Primaria en la Comunidad de Aragón*. Salamanca: XV Encuentro de Economía Pública: Políticas Públicas y Migración.

- Hernández, A. R., & San Sebastián, M. (2014). *Assessing the technical efficiency of health posts in rural Guatemala: a data envelopment analysis*. *Glob Health Action*, 7: 23190. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.3402/gha.v7.23190>
- Hoff, A. (2007). *Second stage DEA: Comparison of Approaches for Modelling the DEA Score*. *European Journal of Operational Research*, 181(1), 425 - 435.
- Hollingsworth, B. (2003). *Non - parametric and parametric applications measuring efficiency in health care*. *Health care management science*, 6 (4), 203 - 218.
- Huang, Y., & McLaughlin, C. P. (1989). *Relative Efficiency in Rural Primary Health Care: An Application of Data Envelopment Analysis*. *Health Services Research*, 24 (2), 143 - 158.
- Jenkinson, L., & Anderson, M. A. (2003). *Multivariate Statistical Approach to Reducing the Number of Variables in Data Envelopment Analysis*. *European Journal of Operational Research*, 147, 51 - 61.
- Kirigia, J. M., Sambo, L. G., Renner, A., Alemu, W., Seasa, S., & Bah, Y. (2011). *Technical efficiency of primary health units in Kailahun and Kenema districts of Sierra Leone*. *International Archives of Medicine*, 4, 15.
- Latorre, F. J., Servos, C. M., Peris, G. D., & Pérez, O. U. (1996). *Evaluación de la Eficiencia en Centros de Atención Primaria. Una Aplicación del Análisis Envolvente de Datos*. *Revista Española de Salud Pública*, 70, 211 - 220.
- Lins, M. P., & Moreira, M. C. (1999). *Método I-O Stepwise para Se-*

*leção de Variáveis em Modelos de Análise Envoltória de Dados. Pesquisa Operacional*, 19, 39 - 50.

- Marschall, P., & Flessa, S. (2011). *Efficiency of primary care in rural Burkina Faso. A two-stage DEA analysis*. *Health economics review*, 1 (1), 1 - 15.
- Milliken, O. O., Devlin, R. A., Barham, V., Hogg, W., Dahrouge, S., & Russell, G. (2008). *Comparative Efficiency Assessment of Primary Care Models Using Data Envelopment Analysis*. Ottawa. Canadá: Cahiers de Recherche/ Working Papers No. 0802E. Faculty of Social Sciences. University of Ottawa.
- Muñoz Pérez, M. A. (2001). *Introducción de Variables de Control en Modelos DEA*, En Alvarez Pinilla, A. (Coordinador) (2001): *La Medición de la Eficiencia y la Productividad*. Madrid. España: Ediciones Pirámide.
- Muñoz, M. A. (2002). *Separating Managerial Inefficiency and External Conditions in Data Envelopment Analysis*. *European Journal of Operational Research*, 143, 625 - 643.
- Murillo - Zamorano, L. R., & Petraglia, C. (2011). *Technical efficiency in primary health care: does quality matter?* *The European Journal of Health Economics*, 12 (2), 115 - 125.
- O.M.S. (1978). *Declaración de la Conferencia Internacional de Atención Primaria de Salud*. ALMA-ATA - URSS.
- O.M.S. (2008). *La atención primaria de salud, más necesaria que nunca*. En O.M.S., *Informe sobre la salud en el mundo 2008*.
- Pastor, J. T., Ruiz, J. L., & Sirvent, I. (2002). *A Statistical Test for Nes-*

- ted Radial DEA Models. Operations Research, 50 (4), 728 - 735.*
- Pedraja, F., & Salinas, J. (2004). *La Evaluación de la Eficiencia en el Sector Público Mediante Aproximaciones No Paramétricas: Algunas Reflexiones Metodológicas, en Rueda L. N. Evaluación de la Eficiencia del Sector Público Vías de Aproximación.* Madrid: Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS).
  - Pinillos García, M. (2002). *Análisis de La Eficiencia Técnica de los Centros de Salud.* Vigo. España: IX Encuentro de Economía Pública, Hacienda y Medio Ambiente.
  - Pinillos García, M. (2004). *Una medida de la Calidad del Producto de la Atención Primaria Aplicable a los Análisis DEA de Eficiencia.* Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie Economía, 24, 3 - 26.
  - Pinillos García, M., & Antoñanzas Villar, F. (2001). *Factores Determinantes de la Eficiencia de los Centros de Salud.* Centro, 1 (19), 0 - 24.
  - Pinillos García, M., & Antoñanzas Villar, F. (2002). *La Atención Primaria de Salud: Descentralización y Eficiencia.* Gaceta Sanitaria, 16 (5), 401 - 407.
  - Pinillos García, M., & Antoñanzas Villar, F. (2003). *La Consideración de la Calidad en los Análisis de Eficiencia. Una Aplicación a la Atención Primaria de Salud.* Información Comercial Española, 804, 75 - 92.
  - Ruggiero, J. (2005). *Impact Assessment of Input Omission on DEA.* *International Journal of Information Technology & Decision Making, 4 (3), 359 - 368.*
  - Salinas, J., & Smith, P. (1996). *Data Envelopment Analysis Applied to*

- Quality in Primary Health Care*. Annals of Operations Research, 67, 141-161.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2007). *Estimation and Inference in Two-Stage, Semi-Parametric Models of Productive Efficiency*. Journal of Econometrics, 136, 31-64.
  - Soares de Mello, J. C., Gomes, E., Angulo Meza, L., & Lins, M. P. (2004). *Selección de Variables para el Incremento del Poder de Discriminación de los Modelos DEA*. Revista EPIO, 24, 40-52.
  - Zavras, A. I., Tsakos, G., Economou, C., & Kyriopoulos, J. (2002). *Using DEA to Evaluate Efficiency and Formulate Policy within a Greek National Primary Health Care Network*. Journal of Medical Systems, 26 (2), 285 - 292.



## ANEXO

**Tabla I: Síntesis de los Principales Aspectos Metodológicos**

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
Huang, Y. y McLaughlin, C. P. (1989) <b>Relative Efficiency in Rural Primary Health Care: An Application of Data Envelopment Analysis.</b>	Estados Unidos  77 Centros de Salud Rurales	1. Se utilizó el análisis de correlación para seleccionar variables de salida no redundantes. Tomando estas variables de salida como variables dependientes, se seleccionaron variables de entrada a partir de los resultados de la correlación y la regresión por pasos.  2. Se aplicó DEA, modelo de los multiplicadores insumo orientado, con una variable no controlable.	<b>Controlables</b> - N° de médicos equivalente a tiempo completo. - N° de nuevos profesionales equivalente a tiempo completo. - N° de enfermeras equivalente a tiempo completo. - N° de técnicos médicos equivalente a tiempo completo. - N° de administrativos equivalente a tiempo completo. <b>No controlables</b> - Población beneficiaria. - Antigüedad del centro. - Proporción de la población con menos de 4 años de edad.	<b>Controlables</b> - N° de consultas de médicos. - N° de consultas de nuevos profesionales. - N° de consultas de enfermeras. <b>No Controlables</b> - Total de consultas (comprende todas las prestaciones incluso la de profesionales no considerados en las variables controlables).
Salinas, J., y Smith, P. (1996)	Inglaterra  85 Agencias de Servicios de Salud Familiar del Servicio Nacional de Salud	Se aplicó el modelo propuesto por Banker y Morey (1986), considerando insumos no controlables.	- Gasto bruto en servicio de medicina general por cada 10.000 habitantes de la agencia de servicios de salud familiar.	- Profesionales de medicina general por cada 10.000 pacientes registrados.

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
<p><b>Data Envelopment Analysis Applied to Quality in Primary Health Care.</b></p>			<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tasa estandarizada de enfermedades.</li> <li>- Tasa de desempleo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- % de prácticas realizadas por una enfermera.</li> <li>- % de médicos de medicina general que registran a lo sumo 2.500 pacientes.</li> <li>- % de médicos de medicina general que no ejercen sin ayuda.</li> <li>- % de médicos de medicina general que poseen una alta tasa por inmunización de la niñez.</li> <li>- % de mujeres entre 35 y 64 años con pruebas de PAP satisfactorias en los últimos 5 ½ años.</li> <li>- % de locales para las prácticas que satisfacen los estándares mínimos establecidos por el Statement of Fees and Allowances.</li> </ul>
<p>Latorre, F. J. G., Servos, C. M., Peris, G. D. S., y Pérez, O. U. (1996).</p>	<p>España-Provincia de Zaragoza 43 CAPS.</p>	<p>Se utilizó DEA. Se plantearon dos modelos teóricos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de médicos.</li> <li>- N° de enfermeras.</li> <li>- Gasto farmacéutico jubilados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de consultas de enfermería a demanda.</li> <li>- N° de consultas de enfermería a domicilio.</li> </ul>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
		<p>En uno no se incorporaron variables que consideren la calidad del servicio y en el otro se incorporaron dichas variables a fin de optimizar del uso de los recursos y maximizar la calidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gasto farmacéutico activos.</li> <li>- Variables de Calidad.</li> <li>- Normas técnicas mínimas (NTM) diabetes mellitus.</li> <li>- NMT inmovilizados y terminales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de consultas médicas a demanda.</li> <li>- N° de consultas médicas programadas.</li> <li>- N° de consultas médicas a domicilio.</li> </ul>
<p>Bahurmoz, A. M. (1999) <b>Measuring Efficiency in Primary Health Care Centers in Saudi Arabia.</b></p>	<p>Arabia Saudita-Ciudad de Jeddah  40 CAPS</p>	<p>Se utilizó un modelo DEA insumo orientado en el que se introdujo al conjunto de entradas una variable categórica para representar las características demográficas de los potenciales beneficiarios de los servicios de salud.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N°, equivalente a tiempo completo, de médicos (incluyen especialistas pero excluyen a los dentistas).</li> <li>- N°, equivalente a tiempo completo, de enfermeras.</li> <li>- N°, equivalente a tiempo completo, del personal administrativo.</li> <li>- N°, equivalente a tiempo completo, del personal técnico como los estadísticos, farmacéuticos, nutricionistas, etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° total de consultas.</li> <li>- N° total de chequeos de embarazo</li> <li>- N° total de niños que completaron las vacunas requeridas al primer año de edad.</li> <li>- N° de otros servicios, tales como primeros auxilios y los diferentes tipos de servicios de emergencia prestados.</li> </ul>
<p>García, F., Marcuello, C., Serrano, D., y Urbina, O. (1999)</p>	<p>España-Municipio de Zaragoza  54 CAPS</p>	<p>1. Se determinó la eficiencia de escala de los diferentes centros mediante DEA, un modelo CRS y otro VRS.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° total de los médicos generalistas y pediatras.</li> <li>- N° total de enfermeras</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° total de consultas (todos los profesionales más enfermeras).</li> </ul>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
<p><b>Evaluation of Efficiency in Primary Health Care Centers: An Application of Data Envelopment Analysis.</b></p>		<p>12. Se investigó si la distribución de la eficiencia varía con vectores de salida variables.</p> <p>3. Para probar si las diferencias observadas fueron significativas se aplicó una prueba de rangos de Friedman.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de indicaciones de laboratorio ordenadas.</li> <li>- N° de exploraciones radiológicas ordenadas</li> <li>- N° de casos enviados a otros médicos especialistas.</li> <li>- Gasto farmacéutico en recetas a la población activa y sus familias.</li> <li>- Gasto farmacéutico en recetas para pensionistas, jubilados y sus familias.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de consultas por población beneficiaria.</li> <li>- Índice sintético de producto: población cubierta por un servicio / población objetivo.</li> <li>-Estándar técnico mínimo: Mínimo de calidad. Medido anualmente utilizando una muestra de las historias clínicas de los pacientes.</li> </ul>
<b>Modelo I</b>				
<p>Giuffrida, A., y Gravelle, H. (1999) <b>Measuring Performance in Primary Care: Econometric Analysis and DEA.</b></p>	<p><b>Inglaterra</b></p> <p><b>90 CAPS del país</b></p>	<p>Para estimar la eficiencia se aplicaron:</p> <p>1. Cinco métodos de regresión: mínimos cuadrados ordinarios corregidos, frontera estocástica con error semi-normal, exponencial y normal truncada y regresión canónica.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gasto bruto del CAPS por servicios médicos generales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de médicos.</li> <li>- N° de pacientes registrados por un médico de cabecera.</li> <li>- N° de personas entre 0 y 64 años muertas por cualquier causa.</li> <li>- N° de prácticas de enfermería</li> <li>- N° de médicos con menos de 2.500 pacientes en su lista.</li> <li>- N° de médicos que no trabajan solos.</li> </ul>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
		<p>2. DEA. Los modelos aplicados fueron del tipo CRS y VRS. Todos los índices de eficiencia se calcularon utilizando modelos insumo orientados.</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de médicos que alcanzó la mayor tasa de los pagos por inmunización infantil.</li> <li>- N° de médicos que alcanzó la meta del 80% de PAP realizados.</li> <li>- N° de prácticas generales.</li> </ul>
			<b>Modelo II</b>	
			<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gasto bruto del CAPS por servicios médicos generales</li> </ul>	<p><b>Se consideraron las variables del Modelo I, con excepción de:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de prácticas de enfermería.</li> <li>- N° de médicos con menos de 2.500 pacientes en su lista.</li> <li>- N° de médicos que no trabajan solos.</li> </ul> <p><b>Además se incluyeron:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de enfermeros.</li> <li>- N° de médicos que alcanzó la mayor tasa de pagos como impulsores o refuerzos preescolares.</li> <li>- N° de médicos que realizan cirugías menores.</li> </ul>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
			<b>Modelo III</b>	
			-Remuneraciones de los médicos y enfermeras - N° de médicos - N° de enfermeros	<b>Se consideraron las variables del Modelo II, con excepción de:</b> - N° de médicos. - N° de enfermeros. <b>Además se incluyeron:</b> - N° de pacientes que viven en zonas desfavorables sin cobertura privada de salud. - Área del CAPS en hectáreas.
Pinillos García, M., y Antoñanzas Villar, F. (2001) <b>Factores Determinantes de la Eficiencia de los Centros de Salud.</b>	España 14 CAPS de Ávala, 11 CAPS de La Rioja y 41 CAPS de Navarra	1. Se utilizó DEA, modelo de la envolvente. 2. Se realizó un modelo de regresión logística para establecer los factores determinantes de la eficiencia. 3. Se planteó un modelo de regresión lineal normal para verificar la robustez de los resultados obtenidos.	- Médicos a jornada completa o equivalente. -Pediatras a jornada completa o equivalente. - Enfermeras a jornada completa o equivalente. - Gasto en bienes y servicios corrientes.	- N° de consultas de medicina general al año. - N° de consultas de pediatría al año. - N° de consultas de enfermería al año.
Pinillos García, M. (2002) <b>La Atención Primaria de Salud: Descentralización y Eficiencia.</b>	España 14 CAPS de Ávala, 11 CAPS de La Rioja y 41 CAPS de Navarra	1. Se realizó un análisis de cluster para definir un "entorno homogéneo".	- Médicos a jornada completa o equivalente. - Pediatras a jornada completa o equivalente.	- N° de consultas de medicina general al año. - N° de consultas de pediatría al año.

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
		<p>2. Elegido el entorno, se seleccionó la muestra definitiva efectuando un análisis para datos atípicos (Outliers).</p> <p>3. Se aplicó DEA - Modelo BCC Dual.</p> <p>4. Se realizó un contraste no paramétrico de Kruskall-Wallis de diferencia de medias.</p>	<p>- Enfermeras a jornada completa o equivalente.</p> <p>- Gasto en bienes y servicios corrientes.</p>	<p>- N° de consultas de enfermería al año.</p>
<p>Zavras, A. I., Tsakos, G., Economou, C., y Kyriopoulos, J. (2002) <b>Using DEA to Evaluate Efficiency and Formulate Policy within a Greek National Primary Health Care Network.</b></p>	<p>Grecia</p> <p>133 CAPS dependientes del Instituto de Seguridad Social del país</p>	<p>La medición de la eficiencia se realizó mediante DEA.</p> <p>Para asegurar uniformidad relativa entre los centros, evitando así distorsión de los resultados arrojados por DEA, se agruparon los centros en función a la población potencial beneficiaria de los mismos.</p>	<p>- N° de personal estratificado en diferentes categorías: médico, de enfermería, paramédico y administrativo.</p> <p>- N° de personas cubiertas por cada centro de salud, estratificado en: empleados activos, jubilados, o miembros de la familia con derecho (adherentes).</p>	<p>- N° de visitas</p>
<p>Pinillos García, M., y Antoñanzas Villar, F. (2003) <b>La Consideración de la Calidad en los Análisis de Eficiencia. Una aplicación a la Atención Primaria de Salud.</b></p>	<p>España</p> <p>14 CAPS de Álava, 11 CAPS de La Rioja y 41 CAPS de Navarra</p>	<p>1. Se aplicó DEA-modelo BCC a fin de medir la eficiencia técnica pura de los centros de salud.</p>	<p>- Médicos a jornada completa o equivalente.</p> <p>- Pediatras a jornada completa o equivalente.</p>	<p>- N° de consultas de medicina general al año.</p> <p>- N° de consultas de pediatría al año.</p>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	VARIABLES Inputs	VARIABLES Outputs
		2. Se construyó un índice de calidad ponderado para medir la calidad de la prestación de servicio.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Enfermeras a jornada completa o equivalente.</li> <li>- Gasto en bienes y servicios corrientes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de consultas de enfermería al año.</li> <li>- Índice de calidad ponderado.</li> </ul>
García Córdoba, J. A., López Hernández, F. A., y Ruiz Marín, M. (2004) <b>Eficiencia en la Atención Primaria: Una Aplicación del Análisis Envoltante de Datos al Área II de Salud de la Región de Murcia.</b>	España-Región de Murcia  19 CAPS Área II de Salud de la Región de Murcia	Se utilizó DEA. Se formularon modelos: producto orientado, insumo orientado y otro sin orientación específica.	<b>Modelo Producto Orientado</b>	
			<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de médicos de familia.</li> <li>- N° de pediatras.</li> <li>- N° de enfermeros universitarios.</li> <li>- Coste farmacéutico.</li> <li>- Personal facultativo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Actuaciones sobre niños.</li> <li>- Actuaciones sobre mujeres.</li> <li>- Actuaciones sobre adultos.</li> <li>- Actuaciones sobre crónicos.</li> </ul>
			<b>Modelo Insumo Orientado</b>	
			<b>Se consideraron las variables del Modelo Orientado a los Resultados, con excepción de:</b> - Personal facultativo	<b>Se consideraron las mismas variables del Modelo Orientado a los Resultados</b>
García González, J. V. y González Fidalgo, E (2004) <b>Aplicación y Utilidad del Análisis Envoltante de Datos en la medida de la Eficiencia de los Equipos de Atención Primaria de Asturias.</b>	España-Comunidad de Asturias  53 CAPS en 6 áreas de Asturias	La técnica elegida para llevar a cabo la valoración de la eficiencia productiva de los centros de salud, en sus componentes técnico y de escala fue DEA.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Total de recursos humanos (médicos, pediatras, enfermería y personal de apoyo).</li> <li>- N° de derivaciones RX.</li> <li>- N° de derivaciones de laboratorio.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Total de consultas (a demanda y concertada, todos los profesionales: médicos, pediatras, enfermería).</li> <li>- Visitas domiciliarias de enfermería.</li> </ul>



Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
		<p>- Nº de derivaciones interconsultas.</p>		<p>- Valor de la cartera de servicios. - Valor de la cumplimentación global de las normas técnicas mínimas.</p>
<p>Pinillos García, M. (2004) <b>Una Medida de la Calidad del Producto de la Atención Primaria Aplicable a los Análisis DEA de Eficiencia.</b></p>	<p>España  14 CAPS de Álava, 11 CAPS de La Rioja y 41 CAPS de Navarra</p>	<p>1. Se calculó un Índice de Calidad Ponderado. 2. Se calculó una nueva media ponderada de eficiencia.</p>	<p>Dado que el método para analizar la eficiencia no es DEA, no distingue en forma explícita los outputs e inputs, determina 3 tipos de variables:</p> <p><b>1. Variables de estructura:</b> La accesibilidad del centro, la dotación de personal médico y la dotación de personal de enfermería.</p> <p><b>2. Variables de proceso:</b> La presión asistencial en medicina, la presión asistencial en enfermería, las derivaciones a especialidades y el porcentaje de consultas programadas.</p> <p><b>3. Variables de resultado:</b> Medido en términos de mejora de salud.</p>	
<p>Cassins Aguiar, B., França Aguiar, G. y Wilhelm, V. E. (2007) <b>Avaliação da Eficiência Técnica Relativa de Unidades Básicas de Saúde Empregando a Análise por Envoltória de Dados - DEA.</b></p>	<p>Brasil-Ciudad de Curitiba  104 Unidades Básicas de Salud-Divididas en 4 Grupos Homogéneos</p>	<p>Se estimó la eficiencia a través de un modelo DEA - Producto Orientado.</p>	<p>- Nº de médicos, enfermeras y asistentes. - Nº de asistentes administrativos. - Nº de auxiliares de servicios generales. - Nº de asistentes dentales. - Nº de técnicos de higiene dental. - Nº de agentes comunitarios. - Nº de consultorios médicos. - Nº de salas de cirugía menor e inmunización. - Equipamiento odontológico.</p>	<p>- Nº de procedimientos básicos en odontología. - Nº de procedimientos realizados por otros profesionales de nivel superior. - Nº de procedimientos especializados por médicos. - Nº de cirugías ambulatorias especializadas. - Nº de procedimientos especiales en odontología y diagnóstico.</p>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	VARIABLES Inputs	VARIABLES Outputs
González Fidalgo, E., y García González, V. (2008) <b>Utilización del ValueEfficiencyAnalysis (VEA) en la Medición de la Eficiencia en la Atención Primaria.</b>	España-Comunidad de Asturias  61 CAPS en 8 regiones de Asturias	1. Se utilizó DEA-Modelos CRS y VRS. 2. Se aplicó una metodología alternativa, VEA, a fin de comparar resultados.	- Recursos humanos. - Gastos corrientes. - Gastos de farmacia. - Total derivaciones.	- Total consultas. - Visitas domiciliarias de enfermería. - Población cartera de servicios - Cumplimiento de normas técnicas mínimas.
García Rodríguez, J. F., Rodríguez León, G. A., y García Fariña, M. (2008) <b>Eficiencia Técnica de los Centros Avanzados de Atención Primaria de la Salud de Tabasco (CA-APS). Aplicación del Método de Optimización Análisis Envolvente de Datos.</b>	México-Estado de Tabasco  37 CAPS	Se aplicó DEA - Modelo BCC.	- Médicos en servicio. - Enfermeras en servicio. - Consultorios de medicina general o familiar. - Camas no censables disponibles. - Núcleos básicos existentes.	- Consultas externas. - Consultas reproductivas. - Vacunas aplicadas. - Detecciones de enfermos crónicos. - Enfermos crónicos en control. - Acciones de salud bucal. - Actividades de promoción.
Gorgemans, S., y Urbina, O. (2008) <b>Benchmarking de los Centros de Atención Primaria en la Comunidad de Aragón.</b>	España-Comunidad de Aragón  28 CAPS de Huesca- 56 CAPS de Zaragoza y 28 CAPS de Teruel	Para el análisis de la eficiencia y el benchmarking se utilizó DEA bajo el supuesto de VRS.	- N° de profesionales médicos, incluyendo médicos de familia y pediatras. - N° de enfermeras/os. - N° de análisis de laboratorio solicitados por los profesionales sanitarios. - N° de pruebas de rayos solicitadas.	- N° de consultas realizadas en el centro de salud a demanda de los pacientes para resolver problemas puntuales. - N° de consultas concertadas entre el paciente y el profesional sanitario para tratar enfermedades que requieren controles periódicos.

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	VARIABLES Inputs	VARIABLES Outputs
			Variable de Control. - N° de casos derivados a especializada desde los centros de atención primaria.	- N° de consultas realizadas por los profesionales sanitarios en el domicilio del paciente.
Milliken, O., Devlin, R. A., Barham, V., Hogg, W., Dahrrouge, S., y Russell, G. (2008) <b>Comparative Efficiency Assessment of Primary Care Models Using Data Envelopment Analysis.</b>	Canadá-Provincia de Ontario  19 Centros Comunitarios de Salud, 31 Organizaciones de Salud, 27 Redes de Salud Familiar y 32 Grupos de Salud Familiar.	1. Se calcularon los índices de eficiencia utilizando DEA. 2. Se realizó un análisis de regresión lineal para medir los efectos o la influencia de variables no controlables.	- Médicos y enfermeras (prestadores) por cada 1.000 pacientes. (equivalente a tiempo completo). - Gasto del centro por prestador (equivalente tiempo completo). - Gasto del centro por paciente.	- Uso del servicio. - N° promedio de visitas por paciente. - Calidad. - Índice de prevención. - Índice de gestión de dolencias crónicas. - Índice de promoción de la salud. - Servicio prestado. - Índice de acceso a los servicios de atención primaria. - Índice de continuidad de la atención. - Índice de integralidad de la atención.
Kirigia, J. M., Sambo, L. G., Renner, A., Alemu, W., Seassa, S., y Bah, Y. (2011)	República de Sierra Leona-Distrito de Kailahun y Kenema	Se aplicó DEA para analizar la eficiencia técnica de los puestos y centros de salud.	<b>Dos entradas según el centro a analizar:</b> - N° de agentes de salud comunitarios.	<b>Tres salidas según el centro a analizar:</b> - N° de visitas de pacientes ambulatorios.

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
<p><b>Technical Efficiency of Primary Health Units in Kailahun and Kenema districts of Sierra Leone.</b></p>	<p>36 Puestos de Salud Materno-Infantil, 22 Centros de Salud Comunitarios y 21 Puestos de Salud de la Comunidad</p>		<p>- N° de auxiliares, enfermeras universitarias y demás personal de apoyo.</p>	<p>- Salud materno-infantil y de planificación familiar. - Visitas de inmunización - N° de actividades de control de vectores.- N° de sesiones de educación para la salud.</p>
<p>Marschall, P., y Flessa, S. (2011) <b>Africa - Efficiency of Primary Care in Rural Burkina Faso.</b></p>	<p>Burkina Faso-Distrito de Nouma  24 CAPS, 1 Dispensario y 1 Pequeño Hospital</p>	<p>1. Se calculó la eficiencia relativa de cada institución mediante un modelo tradicional DEA. 2. Se identificaron las razones de la ineficiencia a través de un análisis de regresión lineal.</p>	<p>- Costo de personal. - Área en mt<sup>2</sup>. - Monto depreciación de los equipos. - Vacunación.</p>	<p>- Consulta general y de atención de enfermería. - Prestaciones. - Inmunizaciones - Servicios especiales.</p>
<p>De Luca, J. M., Guidek, R. C., Sosa, M. C., Benítez, D. M., y Domínguez, G. A. (2011) <b>Los CAPS de Salud y un Enfoque a la Medición de la Eficiencia. El Caso de Misiones.</b></p>	<p>Argentina-Provincia de Misiones  24 CAPS</p>	<p>1. Se utilizó regresión logística multivariada para el proceso de selección de variables. 2. Se aplicó DEA para analizar los CAPS que se encuentran ubicados en la frontera de la eficiencia. Los modelos elaborados fueron del tipo CCR.</p>	<p>- N° de horas trabajadas. - N° de camas auxiliares. - Superficie del CAPS.</p>	<p>- Medición perímetro cefálico. - Medición de peso. - Medición de talla. - Medición temperatura axilar. - Medición presión arterial. - Cantidad de inyecciones. - Cantidad de curaciones. - Cantidad de nebulizaciones. - Dosis de vacunas servidas. - Cantidad de leche distribuida.</p>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
<p>Murillo Zamorano, L. R., y Petraglia, C. (2011)  <b>Technical efficiency in primary health care: does quality matter?</b></p>	<p>España-Comunidad de Extremadura                      85 CAPS</p>	<p>Se estimaron dos modelos de frontera de producción estocástica, bajo el supuesto que el término de ineficiencia se distribuye semi-normal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personal per cápita (1 personal tanto médico como no médico).</li> <li>- Mts<sup>2</sup> per cápita del centro.</li> <li>- Prescripciones de farmacia per cápita.</li> <li>- Variable Dummy: centro rural o urbano.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De Actividad</li> <li>- Consultas per cápita de médicos de medicina general.</li> <li>- Consultas per cápita de pediatras.</li> <li>- Consultas per cápita de enfermeras.</li> <li>- Consultas per cápita de unidades de emergencia.</li> <li>- De calidad.</li> <li>- N° diario de consultas al médico de medicina general.</li> <li>- N° diario de consultas al pediatra.</li> <li>- N° diario de consultas a la enfermera.</li> <li>- Experiencia (Días trabajados en los últimos 15 años por médico de medicina general y pediatra).</li> <li>- N° de pruebas de diagnóstico ordenadas (per cápita).</li> <li>- Población atendida.</li> <li>- Resultado Encuesta: respuestas positivas a cuestionario realizado al gestor del CAP.</li> </ul>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
<p>De Castro Ferreira Carriço, A. C. (2012)</p> <p><b>Eficiência dos Agrupamentos de Centros de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo Uma abordagem por Data Envelopment Analysis.</b></p>	<p>Portugal Región de Lisboa y Valle del Tajo</p> <p>22 Agrupamientos de Centros de Salud</p>	<p>Se utilizaron modelos DEA, insumo y producto orientados y sin orientación.</p> <p>Por otra parte, los inputs y outputs se combinaron en cuatro modelos empíricos: modelo de actos médicos, de actos de enfermería, modelo global del servicio y del servicio con costo total.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Horas de Trabajo de Médicos.</li> <li>- Horas de Trabajo de Enfermeras.</li> <li>- Horas de Trabajo otro Personal.</li> <li>- Costo Total.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Consulta de Adultos.</li> <li>- Consultas Específicas.</li> <li>- Consultas no programadas.</li> <li>- Consultas a Domicilio.</li> <li>- Total Consultas Médicas.</li> <li>- N° de Sesiones de Educación en Grupo.</li> <li>- N° de sesiones de Enfermería.</li> <li>- N° de inyecciones, curaciones y otros.</li> <li>- N° de Domicilios de Enfermería.</li> <li>- N° Total de actos de Enfermería.</li> <li>- N° Total de Actos de Salud Pública Prestados</li> </ul>
<p>Cordero Ferrera J., Alonso Morán E., Nuño Solinis R., Orueta J y Sauto Arce R. (2013)</p> <p><b>Efficiency Assessment of Primary Care Providers: A Conditional-Nonparametric Approach.</b></p>	<p>España - País Vasco</p> <p>132 CAPS del país</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se llevó adelante un modelo DEA convencional.</li> <li>2. Se regresionó el índice de eficiencia contra variables ambientales (externas).</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de médicos clínicos.</li> <li>- N° de enfermeras.</li> <li>- N° de recetas por unidad de atención primaria.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cantidad de pacientes hospitalizados.</li> <li>- Re-hospitalización en el plazo de 30 días.</li> </ul>

Identificación Artículo	Lugar de Estudio	Método/Modelo para Medición Eficiencia	Variables Inputs	Variables Outputs
<p>Hernández, A. R. y San Sebastián, M. (2014)  <b>Assessing the Technical Efficiency of Health Posts in Rural Guatemala: A Data Envelopment Analysis.</b></p>	<p>Guatemala-Departamento de Alta Verapaz                       34 Puestos Sanitarios de 19 Distritos Municipales de Salud</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se probó la ausencia de correlación entre las variables utilizando el coeficiente de Spearman.</li> <li>2. Se aplicó DEA - modelo VRS-Producto Orientado.</li> <li>3. Se utilizó el índice Malmquist producto orientado para establecer cambios entre períodos.</li> <li>4. Se aplicó la técnica Jackknife, para evaluar la robustez de los resultados obtenidos.</li> </ol>	<p>- N° de trabajadores de la salud: Enfermeras.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N° de nuevos pacientes atendidos.</li> <li>- N° de niños de menos de dos años de edad en crecimiento monitoreado.</li> <li>- N° de visitas de seguimiento prenatal.</li> <li>- N° de niños que recibieron tres dosis de vacuna DTP.</li> <li>- N° de usuarios de planificación familiar.</li> </ul>

Fuente: elaboración propia. Detalle de los artículos citados en Referencias Bibliográficas.

**Tabla II: Coordenadas de las Variables Activas sobre los Primeros 5 Ejes Factoriales**

LOADINGS OF VARIABLES ON AXES 1 TO 5  
ACTIV. VARIABLES

IDNUM	SHORT LABEL	LOADINGS					VARIABLE FACTOR CORRELATIONS					NOMINAL CORRELATIONS				
		1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
C2	VCS	0.78	0.17	0.11	0.41	0.12	0.78	0.17	0.11	0.41	0.12	0.18	0.21	0.21	0.28	0.18
C3	Wtm	0.61	0.29	0.28	0.42	0.12	0.61	0.29	0.28	0.42	0.12	0.16	0.17	0.12	0.28	0.26
C4	VCS	0.43	0.26	0.48	0.11	0.14	0.43	0.26	0.48	0.11	0.14	0.11	0.15	0.11	0.22	0.28
C5	VDep	0.71	0.19	0.12	0.48	0.09	0.71	0.19	0.12	0.48	0.09	0.18	0.22	0.28	0.28	0.07
C6	VPL	0.17	0.52	0.11	0.58	0.15	0.17	0.52	0.11	0.58	0.15	0.09	0.28	0.08	0.41	0.12
C7	VHIFP	0.61	0.28	0.21	0.21	0.28	0.61	0.28	0.21	0.21	0.28	0.16	0.11	0.15	0.15	0.21
C8	CLZ	0.17	0.68	0.44	0.11	0.41	0.17	0.68	0.44	0.11	0.41	0.04	0.19	0.28	0.22	0.14
C10	CL11	0.19	0.78	0.24	0.27	0.12	0.19	0.78	0.24	0.27	0.12	0.18	0.44	0.15	0.19	0.18
C17	PCLPPP	0.87	0.05	0.29	0.13	0.12	0.87	0.05	0.29	0.13	0.12	0.22	0.07	0.18	0.09	0.27
C18	PCL11	0.87	0.07	0.28	0.14	0.12	0.87	0.07	0.28	0.14	0.12	0.22	0.02	0.18	0.18	0.27
C19	ICAM	0.87	0.02	0.05	0.17	0.28	0.87	0.02	0.05	0.17	0.28	0.22	0.01	0.03	0.12	0.17
C20	IDL(S/C)	0.45	0.54	0.56	0.01	0.07	0.45	0.54	0.56	0.01	0.07	0.11	0.11	0.15	0.01	0.06
C21	ICHO+IPC(S/C)	0.66	0.12	0.15	0.45	0.17	0.66	0.12	0.15	0.45	0.17	0.17	0.18	0.22	0.12	0.11
C22	ICOPC	0.47	0.15	0.07	0.02	0.14	0.47	0.15	0.07	0.02	0.14	0.12	0.08	0.05	0.02	0.01
C29	PSCUS	0.83	0.06	0.28	0.29	0.19	0.83	0.06	0.28	0.29	0.19	0.21	0.03	0.18	0.28	0.15
C30	PA	0.94	0.12	0.06	0.05	0.09	0.94	0.12	0.06	0.05	0.09	0.24	0.07	0.04	0.03	0.08
C31	<Primario	0.95	0.12	0.08	0.19	0.04	0.95	0.12	0.08	0.19	0.04	0.24	0.07	0.08	0.13	0.03
C32	Secundario	0.96	0.09	0.01	0.18	0.02	0.96	0.09	0.01	0.18	0.02	0.24	0.05	0.01	0.13	0.02
C33	especial	0.17	0.17	0.63	0.22	0.03	0.17	0.17	0.63	0.22	0.03	0.15	0.07	0.48	0.15	0.02
C41	NU 24	0.94	0.18	0.16	0.08	0.07	0.94	0.18	0.16	0.08	0.07	0.24	0.06	0.17	0.08	0.06
C42	NU20c1	0.94	0.21	0.18	0.02	0.04	0.94	0.21	0.18	0.02	0.04	0.24	0.12	0.07	0.02	0.03
C43	NU 24	0.13	0.06	0.28	0.16	0.02	0.13	0.06	0.28	0.16	0.02	0.13	0.04	0.19	0.25	0.01
C44	NU20c1	0.96	0.12	0.18	0.08	0.05	0.96	0.12	0.18	0.08	0.05	0.25	0.07	0.07	0.05	0.04
C55	NULL (el menez unc)	0.96	0.22	0.02	0.04	0.08	0.96	0.22	0.02	0.04	0.08	0.25	0.13	0.01	0.03	0.08
C61	S/P	0.89	0.27	0.05	0.27	0.06	0.89	0.27	0.05	0.27	0.06	0.21	0.15	0.03	0.15	0.05
C62	PF	0.93	0.18	0.02	0.28	0.05	0.93	0.18	0.02	0.28	0.05	0.24	0.18	0.01	0.14	0.04
C63	PHL	0.24	0.68	0.62	0.27	0.12	0.24	0.68	0.62	0.27	0.12	0.06	0.18	0.19	0.19	0.18
C64	PL	0.84	0.16	0.11	0.25	0.21	0.84	0.16	0.11	0.25	0.21	0.21	0.21	0.07	0.17	0.17

Fuente: elaboración propia con Software SPAD 5.6.0.

**Figura I: Histograma de Valores Propios y Variabilidad**

EIGENVALUES  
COMPUTATIONS PRECISION SUMMARY : TRACE BEFORE DIAGONALISATION.. 28.0000  
SUM OF EIGENVALUES..... 28.0000

HISTOGRAM OF THE FIRST 17 EIGENVALUES

NUMBER	EIGENVALUE	PERCENTAGE	CUMULATED PERCENTAGE
1	15.4261	55.09	55.09
2	3.1177	11.13	66.23
3	2.4760	8.84	75.07
4	2.0427	7.30	82.37
5	1.4545	5.19	87.56
6	0.9890	3.53	91.09
7	0.6385	2.28	93.37
8	0.5246	1.87	95.25
9	0.4314	1.54	96.79
10	0.3738	1.34	98.12
11	0.2216	0.79	98.91
12	0.1242	0.44	99.36
13	0.0842	0.30	99.66
14	0.0564	0.20	99.86
15	0.0264	0.09	99.95
16	0.0129	0.05	100.00
17	0.0000	0.00	100.00

Fuente: elaboración propia con Software SPAD 5.6.0.



# LA INVERSIÓN SOCIALMENTE RESPONSABLE: UNA FILOSOFÍA DE INVERSIÓN A PARTIR DE CRITERIOS ÉTICOS Y SOCIOAMBIENTALES

*Alicia Bilbao - Rosana I. Zanini - Maximiliano Bonansea*

## RESUMEN

El presente trabajo analiza las características de una inversión para que la misma sea considerada socialmente responsable y aplica el método de decisión multicriterio TOPSIS Y AHP para la selección de una cartera de acciones de empresas argentinas que cotizan en el Mercado de Valores en el ejercicio 2015, tomando como referencia no sólo los criterios de rentabilidad-riesgo sino también los éticos y socioambientales, es decir, respecto de la aplicación de diferentes criterios de RSC en la política de inversión y gestión. Tales métodos permitieron determinar un ranking ordenado de empresas socialmente responsables en las cuales invertir. De acuerdo con este ranking, el primer puesto es para aquella empresa donde se presenta la mejor situación económica-financiera y, a su vez, cumple con un compromiso social responsable reflejado a través de un indicador de Responsabilidad Social Corporativa que vincula el tiempo que hace que la empresa comunica medidas de RSC y la cantidad de organismos de RSC a la que adhiere. Por lo contrario, el último puesto se le atribuye a aquella empresa con una situación económico-financiera más riesgosa y con un menor compromiso de ser socialmente responsable.

## **PALABRAS CLAVES**

*Información de Sostenibilidad - Información Voluntaria - Revelación*

## **ABSTRACT**

This paper analyzes the characteristics of an investment so that it is considered socially responsible and applies the TOPSIS and AHP multicriterial decision method for the selection of a portfolio of shares of Argentine companies listed on the Stock Market in 2015, taking as reference not only the profitability-risk criteria but also the ethical and socio-environmental criteria, that is, with respect to the application of different CSR criteria in the investment and management policy. These methods allowed to determine an ordered ranking of socially responsible companies in which to invest. According to this ranking, the first place is for that company where the best economic-financial situation is presented and, in turn, fulfills a responsible social commitment reflected through an indicator of Corporate Social Responsibility that links the time the company communicates CSR measures and the number of CSR agencies to which it adheres. On the contrary, the last position is attributed to that company with a more risky economic-financial situation and with a lesser commitment to be socially responsible.

## **KEYWORDS**

Sustainability Information - Voluntary Information - Revelation

## 1. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, palabras tales como “inversión socialmente responsable”, “responsabilidad social”, “sostenibilidad”, entre otras, ponen de manifiesto una nueva realidad financiera y empresarial. De acuerdo con esta visión, los ejecutivos de las empresas son responsables de la situación del ente no sólo ante los accionistas - visión tradicional, Teoría del Shareholder—, sino también ante todos los grupos sociales implicados con la organización – Teoría del Stakeholder—: consumidores, clientes trabajadores, proveedores, entidades, financieras, Estado y, por extensión, la sociedad en general. En este sentido, diversos grupos de interés son cada día más incisivos a la hora de demandar información y rendición de cuentas respecto de las prácticas sociales y ambientales de las empresas. Así, los inversionistas buscan evidencias de buenas prácticas de gobierno corporativo y de gestión de riesgo; los consumidores cuestionan a las empresas sobre la forma, los componentes y el destino de los envases de los productos; los empleados buscan empresas que valoren el capital humano, asuman responsabilidades sociales y ambientales y presenten cuentas a la sociedad sobre sus acciones corporativas; los gobiernos y la sociedad civil aumentan la presión sobre las compañías para que informen sobre los resultados obtenidos en los aspectos sociales y ambientales (Lewis,2003:360).En la actualidad ya nadie discute que la información juega un papel muy importante en el funcionamiento adecuado de los mercados y en la toma de decisiones en dichos mercados, en particular, en decisiones de inversión. La teoría financiera clásica asume que la elección de una inversión se realiza en función de las expectativas del binomio rentabilidad-riesgo. En cambio, cuando se trata de una inversión

socialmente responsable, la elección se basa en la selección de activos que tengan en cuenta criterios de sostenibilidad socio-ambiental, además de los puramente financieros. En este sentido, la interrelación entre la inversión socialmente responsable y las decisiones de inversión en los mercados financieros es un campo que ha sido ampliamente analizado, utilizándose para ello diferentes enfoques, aunque sin llegar a conclusiones homogéneas al respecto. Por ello, y a pesar de los numerosos trabajos empíricos existentes, en la actual literatura financiera existe un debate respecto del significado e importancia de las inversiones éticas (Miralles et al., 2012).

El presente trabajo analiza las características de una inversión para que la misma sea considerada socialmente responsable y aplica el método de decisión multicriterio TOPSIS Y AHP para la selección de una cartera de acciones de empresas argentinas que cotizan en el Mercado de Valores en el ejercicio 2015, tomando como referencia no sólo los criterios de rentabilidad-riesgo sino también los éticos y socioambientales, es decir, respecto de la aplicación de diferentes criterios de RSC en la política de inversión y gestión.

## **2. REVISIÓN DE LA LITERATURA**

### **2.1. Características de la inversión socialmente responsable**

La Inversión Socialmente Responsable (IRS) se puede definir como aquella filosofía de inversión que incorpora a los tradicionales criterios financieros, criterios sociales y ambientales, transmitiendo a los inversores el mensaje de que es posible tomar decisiones de inversión que no se rijan de manera exclusiva y excluyente por criterios de rentabilidad económica, y

trasmitiendo a las empresas que su gestión se valora desde unos parámetros que tienen en cuenta la integración de los aspectos sociales y ambientales (Lozano y Albareda, 2001). Asimismo, agregan Muñoz et al. (2004:205), los Fondos de Inversión Socialmente Responsables son “fondos que introducen explícitamente criterios de preselección en las actuaciones empresariales a partir de valores éticos y de responsabilidad social y medioambiental”. Según Camino (1999:401), estos fondos basan la estructura de su cartera en el cumplimiento por parte de las empresas en las que invierten dichos valores, que son analizados y evaluados por los propios fondos, tanto a través de la información hecha pública por parte de las empresas, como a través de un seguimiento por parte de expertos independientes de las empresas objeto de análisis (comisión ética), y agrega Balaguer (2006) “de tal manera que la rentabilidad potenciales un motor en su gestión, pero no el único y eso los hace distintos al resto de fondos de inversión”. Si bien, la ISR es una realidad consolidada en los mercados financieros europeos a través de los llamados Fondos de Inversión Socialmente Responsables, la situación en Argentina presenta un considerable retraso, de allí la importancia de realizar la presente investigación.

A lo largo de los últimos años, se han realizado numerosos estudios sobre la relación entre el perfil ético y social de las inversiones. La mayoría de los trabajos que analizan la relación entre el desempeño social y financiero (Griffin y Mahon, 1997; Moore, 2001; Newell y Acheampong, 2002; Simpson y Kohers, 2002, entre otros) se centran en medir ambos resultados sobre las empresas emisoras de títulos. En lo que respecta al desempeño social, el enfoque utilizado por los analistas de responsabilidad social parte

de la premisa, según Aguado et al. (2002) “de que la sostenibilidad de una compañía puede ser medida, en parte, por la respuesta que la propia compañía da a las necesidades de sus distintos stakeholders”.

Desde una perspectiva financiera, los resultados demuestran que las IRS consiguen una rentabilidad financiera similar al resto de las inversiones y lo confirman los trabajos de Luck y Pilotte (1993), Sauer (1997), Dhrymes (1998), Ferrari (2000), Mueller (1991), entre otros. También hay estudios comparativos entre índices bursátiles éticos o de sostenibilidad (como el FTSE4Good o el Dow Jones Sustainability) y otros índices de mercado que demuestran que aquellas empresas preocupadas por medir e informar de su contribución social y ambiental obtienen mejores cotizaciones en los mercados que el resto. En esta línea están los aportes de Hamilton et al. (1993) quienes realizaron un análisis del desempeño financiero, utilizando el S&P500 y el índice socialmente responsable Domini Social Index. También corresponde destacar que hay otras investigaciones que han encontrado evidencia de que las carteras seleccionadas mediante criterios sociales, ambientales y éticos son tan rentables como sus homólogas sin este tipo de selección, confirmándose, según Cuesta et al.(2005), que “los buenos resultados sociales y medioambientales benefician a la cuenta de resultados, aumentando el valor económico de la empresa” (Simpson y Kohers,2002; McWilliams y Siegel, 2000),reduciendo el riesgo (Moore, 2001; Orlitzky y Benjamin, 2001), atrayendo o reteniendo empleados (Backhausetal.,2002 ; Turban y Greening, 1997), o incrementando la lealtad y mejorando la imagen o reputación corporativa (Maignanet al., 1999; Brown y Dancin, 1997).

## 2.2. Teorías a tener en cuenta en el análisis

El inversor necesita información para tomar decisiones adecuadas en materia de inversión. En este sentido, existen muchas teorías económicas que giran alrededor de la información y a su vez explican el origen, la naturaleza y delimitan las características de la divulgación de la información. Las teorías que existen son: la Teoría de la Agencia, la Teoría de las Señales, la Teoría de los Costos de los Propietarios, la Teoría de la Legitimación, la Teoría de los Grupos de Interés, la Teoría de los Costos Políticos, la Teoría de la Economía política y la Teoría de la Eficiencia de los mercados. Todas ellas son importantes, pero el presente trabajo sólo tendrá en cuenta las Teorías de la Agencia, Teoría de las Señales y Teoría de los Costos de los Propietarios para el análisis de la selección de una cartera de inversión conformada por acciones de empresas socialmente responsables y la toma de la decisión correcta.

La Teoría de la Agencia, según Jensen y Meckling (1976), plantea dos sujetos: el principal (accionista) y el agente (director), entre los cuales se establece una relación, por cuanto el agente realizará un trabajo para el principal, ya sea porque tiene los conocimientos, habilidades o cualidades para hacerlo o porque el principal delega dicha función. También esta teoría plantea que las motivaciones que unen a ambos no son las mismas y esta situación da lugar a los llamados “costos de agencia”. Estos costos de agencia surgen de las diferencias de intereses entre ambos y a su vez se asocian a las asimetrías de información, a los sistemas de control, a los costos de contratación, entre otros. Por su parte, Jensen y Meckling (1976) definen a la relación de agencia como: “Contrato en que una o más personas

(el principal) compromete a otra persona (el Agente) para realizar algún servicio en su nombre, delegando en el agente la autoridad para decidir” y continúa...si ambas partes en esta relación maximizan su utilidad, hay buenas razones para creer que el agente no siempre actuará buscando el mejor interés del principal”. Además, los costos de agencia pueden asumir tres categorías. La primera se refiere a los “costos del principal” para controlar al agente y asegurar que actuará según los intereses del principal. La segunda, los “costos del agente” para demostrar que su acción se ajusta a los intereses del principal. Y la tercera, “una pérdida residual”, que significa la diferencia entre los resultados que hubiera conseguido el principal si actuaba directamente y los que realmente consiguió el agente. También, principal y agente necesitan información financiera para la toma de decisiones, pero puede ocurrir que la información que proporcione el agente se encuentre sesgada por la confrontación de intereses, de allí la importancia de esta teoría para asegurar una correcta transmisión de la información para la toma de decisiones de inversión.

La Teoría de las Señales tiene su origen, según Giner (1995), en las asimetrías entre la información de los directores de una empresa y los accionistas o inversores de la misma. En este sentido señala Giner (1995):

La Teoría de las Señales considera la información financiera divulgada como una señal, si la información revelada aporta nuevos datos sobre características de las empresas y su actividad. La respuesta del mercado a las señales emitidas por la gerencia de la empresa dependerá de la credibilidad de la información, su relevancia respecto a la determinación de la distribución de



resultados futuros, así como de la disponibilidad y las propiedades de otras señales alternativas.

Por su parte, Giner (1995) también indica que “los agentes que tienen buenas noticias tienen incentivos para comunicarlas al mercado, en cambio, no tienen incentivos para comunicar las malas noticias”. De allí que el mercado considere a la falta de comunicación como malas noticias y lo penalizan. No obstante, pueden existir motivos para no revelar cierta información si ello supone una desventaja competitiva.

Más allá de las apreciaciones anteriores, la Teoría de las Señales expresa que la información o falta de ella se consideran señales de la marcha de una empresa y el mercado lo deberá tener en cuenta ya sea para beneficiarla o penalizarla, pudiendo todo ello influir en la divulgación de información por parte de los agentes de una compañía.

La Teoría de los Costos de los Propietarios, según Macagnan (2007), parte de la idea de que la revelación de información por parte de una empresa tiene costos para la misma. En este sentido, según Macagnan (2007), existen tres tipos de costos. En primer lugar, los asociados a la propia publicación, control, elaboración y preparación de la información a comunicar. En segundo lugar, los que se asocian a posibles reacciones de los inversores frente a la información publicada, generando esto fluctuaciones en el valor de las acciones. En tercer lugar, los costos relacionados con la desventaja competitiva que puede suponer la revelación de cierta información, que al divulgarse pueden provocar movimientos en los restantes agentes económicos o en la competencia, generándose quizás pérdidas para la compañía en cuestión. Finalmente, muchos autores, tales como Macagnan

(2007), Verrecchia (1983), entre otros, señalan que:

...si no existiesen los costos de revelación, no habría razones para no publicar toda la información por parte de las empresas. Si esto fuera así, desaparecería la asimetría informativa que existe entre los directores y los grupos de interés; se corregirían los problemas de riesgo moral y selección adversa.

En consecuencia, el hecho que esto no se dé, permite afirmar, según los autores indicados, “que debe existir un costo de revelación o costo del propietario”.

A continuación y para una mejor comprensión, se propone una investigación que a través de los diferentes pasos que se explicitan resuelve un problema de decisión multicriterio.

### **3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA**

A partir de las características de una inversión socialmente responsable analizadas en el marco teórico, a continuación se presenta una investigación en la cual se aplican los diferentes pasos que conforman el Método de Decisión Multicriterio TOPSIS y el de Proceso Analítico Jerárquico (AHP) para abordar una situación problemática vinculada con un inversor que solicita que se determine un ranking de empresas argentinas que cotizan en Bolsa en el ejercicio cerrado 2015 para seleccionar una cartera de acciones para invertir fondos excedentes, tomando como base ciertos criterios especificados por el inversor y considerados como relevantes por él para este tipo de inversiones. Los mismos son el criterio de solidez económica, tamaño de la empresa solvencia financiera, y también el criterio de Empresa

Socialmente Responsable.

Para resolver el problema planteado, se plantea como objetivo seleccionar una cartera de acciones a partir de un ranking de empresas argentinas que cotizan en Bolsa en un determinado ejercicio económico, tomando como referencia no sólo los clásicos criterios de rentabilidad y riesgo, sino también los éticos y socio-ambientales (inversión socialmente responsable). A tal fin, a continuación se establece la metodología a emplear, recordando que se trata de un problema decisional multicriterio cuya solución implicará la aplicación de los métodos descritos precedentemente.

### 3.1. Metodología y muestra

Para la presente investigación se seleccionó la Programación por Compromiso: método TOPSIS ya que es dentro de los métodos de decisión multicriterio el que permite definir un ranking ordenado de empresas en función a los criterios definidos por el decisor como relevantes a la hora de elegir la cartera de acciones en las cuales invertir. Esta técnica se basa, según Barba Romero (1997) en el concepto de que es deseable que una alternativa determinada se ubique a la *menor* distancia respecto de una *alternativa ideal* que representa lo *mejor* (ideal positiva o simplemente ideal) y a la *mayor* distancia respecto de una alternativa ideal que representa lo *peor* (ideal negativa o anti-ideal). En consecuencia, identifica soluciones que se encuentran lo más cerca posible a una solución ideal, aplicando para ello alguna medida de distancia. Éstas se denominan soluciones compromiso y constituyen el conjunto compromiso. En este contexto, se pueden seguir las siguientes fases para resolver el problema planteado:

definición y estructuración del problema de decisión, definición de los criterios de evaluación; aplicación del método elegido TOPSIS con el software correspondiente y análisis de los resultados.

La población que ha sido considerada para el presente estudio son las empresas argentinas que cotizan en Bolsa al cierre del ejercicio 2015. La elección de dicho año se debe a razones de disponibilidad de la información y homogeneidad de los datos a tratar. Es el último ejercicio del que los participantes en el mercado de capitales disponen de información pública sobre los Estados Contables e Informes Sociales de las empresas. Para la recolección de los datos (Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados, Memorias y Balances Sociales) se ha utilizado la información contenida en BOLSAR y en las páginas Web de las empresas analizadas. Por su parte, la muestra está constituida por cincuenta y tres (53) empresas cotizantes seleccionadas en función de los criterios especificados por el inversor y obtenidos de la información revelada sobre los aspectos económicos, financieros, sociales y ambientales al cierre del ejercicio 2015. Esta metodología reemplaza las variables dependientes e independientes, que son habituales en una regresión, por criterios y subcriterios que hay que maximizar o minimizar de acuerdo con la tipología del problema a investigar.

A su vez, la construcción de los criterios de evaluación debe llevarse a cabo teniendo en cuenta la información obtenida respecto de las distintas dimensiones del problema y las características del contexto en que se encuentra el conflicto planteado. En esta línea, se tendrán en cuenta los siguientes criterios y subcriterios, que como se dijera son especificados

por el inversor: criterio referido al tamaño de la empresa, el cual considera los siguientes subcriterios: Monto del Activo, Capitalización Bursátil y Monto de Ventas; criterio de solidez económica, medido por medio de los subcriterios de Margen sobre Ventas, Rentabilidad del Activo y Rentabilidad del Patrimonio Neto; criterio de solvencia financiera, medido a través de los subcriterios Solvencia, Nivel de Endeudamiento y Propiedad del Activo, y finalmente el criterio de Empresa Socialmente Responsable, cuyo subcriterio es el Indicador de Responsabilidad Social Corporativa (RSC), el cual se obtiene a través de un índice acumulativo de información social-económica-ambiental. Este índice, propuesto por Chivite et.al (2015) toma, para la presente investigación, los 10 índices siguientes: el Pacto Mundial de Naciones Unidas, las normas AA1000AS, SA8000, la inclusión en the Dow Jones Sustainability Indexes (DJSI), el EFQM, el GRI (Global Reporting Initiative), el FTSE4 Good y la mención, ISAE 3000, ISO 26000 e Informes de RSC presentados por las empresas. La expresión matemática, para el cálculo del índice de revelación, para cada empresa y cada año, resultará el siguiente:

$$IRSC = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m I_{ji}$$

Siendo a= la empresa, i= el año considerado, j=el índice de RSC, m= el total de índices, y n= el total de años. A este índice de RSC se le denomina RSC Total Acumulativo.

El valor de este índice se considera que es doble. Por una parte, tiene en cuenta que la empresa sea reconocida como socialmente responsable no solo por uno, sino por distintos organismos, tanto nacionales como

internacionales. Por otra parte, el índice de medición de la RSC que se va a utilizar en este estudio, incluye el paso del tiempo como valor añadido. Ciertamente en la aplicación de medidas como la RSC el factor tiempo puede jugar un papel importante a la hora de asumir y llegar a desarrollar estas políticas de manera más eficiente.

En la tabla 1 se muestra a modo de ejemplo, el cálculo del índice para Grupo Financiero Galicia, panel I, y por otro lado, panel II, el índice para las empresas mejor posicionadas en cada uno de los sectores.

**Tabla N° 1: Medición de la RSC. Panel I**

Empresa	Año	RSC total acumul.	Años con RSC	RSC en el año	Web	GRI	DJSI World	Pacto Mundial	AA 1000 AS	SA 8000	EFQM	FTSE 4GOOD	ISAE 3000	ISO 26000
Grupo Financiero Galicia	2015	18	11	6	1	1	0	1	1	0	0	0	1	1
	2014	12	10	6	1	1	0	1	1	0	0	0	1	1
	2013	6	9	6	1	1	0	1	1	0	0	0	1	1

Fuente: elaboración propia.

Como se puede comprobar, para una mejor comprensión, se ha señalado en la cuarta columna cuántos años lleva la empresa aplicando medidas de RSC, y en la quinta la suma de índices para ese año. Así por ejemplo para el caso de Grupo Financiero Galicia (Tabla 1, panel I) fue en el 2005 el primer

año donde se tuvo constancia de que la empresa aplicaba RSC, pero a los fines del presente trabajo se ha recopilado la información correspondiente a los tres últimos años (2013-2015), que como puede apreciarse en la tabla son los años considerados. En el caso del 2013, se pudo apreciar que la empresa aplicaba RSC, apareciendo en 6 índices y como dicho año, es a los fines del trabajo el año base, coinciden “RSC total acumul” y “RSC en el año”. En el 2014, son seis índices los que aparecen, y “RSC total acumul” pasa a tomar un valor de 12, los seis de 2013 y los seis de 2014, así sucesivamente.

**Tabla N° 1: Medición de la RSC. Panel II**

Empresa	Año	RSC total acumul.	Años con RSC	Sector
Banco Patagonia (*)	2015	21	9	Servicios Financieros
Carbochlor SA	2015	19	7	Electroquímica y Petroquímica
SA San Miguel	2015	18	6	Agropecuario
Empresa Distrib. y Comercializadora Norte SA (EDENOR SA)	2015	18	10	Energético
Industrias Metalúrgicas Pescarmona SA IMPSA	2015	18	8	Metalúrgica
Ledesma SA	2015	17	13	Otras Industrias
Telecom	2015	15	9	Comunicación
Grupo Concesionario del Oeste SA	2015	10	12	Construcción
Molinos Río de la Plata SA	2015	8	7	Alimentario
*Esta posición es compartida con idénticos valores con Banco Francés				

Fuente: elaboración propia.

En la tabla 1, panel II, se muestran las empresas mejor posicionadas en 2015 según el índice, para cada uno de los sectores. Así por ejemplo Ledesma S.A., aunque llevaría más años aplicando RSC, trece, no aparece de forma acumulativa en tantos índices como Carboclor S.A., para 2015, la cual llevaría siete años. Según este índice, por tanto, se considera el tiempo y la preocupación de la empresa por ser valorada como socialmente responsable en distintos organismos.

**Tabla N° 2: Descriptivo de criterios y subcriterios**

Criterios	Subcriterios	Max / Min
Tamaño de la Empresa	Monto de Activo	Maximizar
	Cap. Bursátil	Maximizar
	Monto de Ventas	Maximizar
Solidez Económica	Margen Sobre Ventas	Maximizar
	Rent. del Activo	Maximizar
	Rent. del Pat. Neto	Maximizar
Solvencia Financiera	Solvencia	Maximizar
	Nivel de Endeudamiento	Minimizar
	Propiedad del Activo	Maximizar
Empresa Socialmente Responsable (ESR)	Indicador de RSC	Maximizar

*Fuente: elaboración propia.*

En consecuencia, esta investigación de tipo exploratorio, mediante la aplicación de los diferentes pasos del método, permite ordenar las



empresas de acuerdo con su situación económica financiera y alto grado de comunicación de información de RSC.

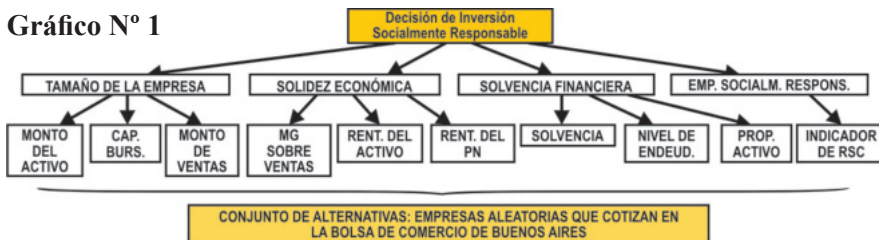
Ahora bien, coincidimos con Garello y Hernández (2016), integrantes del mismo equipo de investigación, en que para poder determinar la aplicación del método TOPSIS, necesitamos en primera medida determinar el peso relativo de cada uno de los criterios intervinientes en el problema decisional planteado. Existen varias formas de asignar pesos a los distintos criterios, entre ellas podemos destacar dos, la asignación directa (intuitivamente o según la experiencia del decisor) y el método americano AHP (Proceso Analítico Jerárquico). Según Moreno Jiménez (2001)

...el Proceso Analítico Jerárquico es una teoría general sobre juicios y valoraciones que, basada en escalas de razón, permite combinar lo científico y racional con lo intangible para ayudar a sintetizar la naturaleza humana con lo concreto de nuestras experiencias capturadas a través de la ciencia (p. 9).

Por lo tanto, en el presente trabajo, se procedió a aplicar este último a los efectos de lograr la mayor objetividad posible.

Para determinar los pesos de los criterios se han seguido los pasos que determina el AHP. El primero, la estructuración del problema como una jerarquía, consiste en modelar el problema de decisión estableciendo una jerarquía; en el punto de partida se ubica la meta u objetivo, en el segundo nivel los criterios (que pueden descomponerse en subcriterios) y en el último nivel las alternativas.

Gráfico N° 1



Fuente: elaboración propia.

El segundo paso es el establecimiento de las prioridades entre los criterios (paso primordial en el análisis puesto que es donde se determinan los pesos a asignarle a los distintos criterios y subcriterios). El método utiliza una estrategia de asignación indirecta por la que el decisor va a determinar la importancia de cada criterio en función de la escala elaborada por Saaty.

Tabla N° 3: Escala fundamental de Saaty

Importancia	Definición	Explicación
1	De igual importancia	Igual contribución de dos tipos de actividades al objetivo general
3	Superioridad moderada de un criterio sobre otro	La experiencia de una ligera superioridad con respecto a otro
5	Fuerte superioridad	La experiencia habla de ello
7	Importancia significativa	A un tipo de actividad se le da tal importancia que se vuelve significativo
9	Superioridad indiscutible	Se admite sin discusión
2	Decisiones intermedias entre dos apreciaciones cercanas	Se utiliza en casos de convenio y compromiso
4	Decisiones intermedias entre dos apreciaciones cercanas	Se utiliza en casos de convenio y compromiso
6	Decisiones intermedias entre dos apreciaciones cercanas	Se utiliza en casos de convenio y compromiso
8	Decisiones intermedias entre dos apreciaciones cercanas	Se utiliza en casos de convenio y compromiso
Magnitudes inversas 1/2, 1/3, 1/4, 1/5...1/9		

Fuente: Saaty, T. (1980).

Para la elaboración se construyó una matriz recíproca cuyas filas y columnas representan los criterios a los que se atribuirán los pesos; el inversor le otorga un grado de importancia a uno de los criterios en comparación a otro de ellos, el menor tiene el valor recíproco o inverso respecto del mayor, y la diagonal principal asume el valor uno.

**Tabla N° 4: Matriz de comparación por pares (A)**

	Tamaño de la empresa	Solidez económica	Solvencia financiera	Empresa socialmente responsable
Tamaño de la empresa	1	1/3	1/3	1/5
Solidez económica	3	1	1/2	1/4
Solvencia financiera	3	2	1	1/3
Empresa socialmente responsable	5	4	3	1
	12,00	7,33	4,83	1,78

Fuente: elaboración propia.

Luego, se normaliza la matriz; para ello se suma el total de cada columna y se procede a dividir el valor de cada celda por dicho total. Finalmente se obtiene el vector de pesos promediando cada una de las filas.

**Tabla N° 5: Matriz normalizada (N)**

Tamaño de la empresa	Solidez económica	Solvencia financiera	Empresa socialmente responsable	Vector prioridad (w)
0,08	0,05	0,07	0,11	0,08
0,25	0,14	0,10	0,14	0,16
0,25	0,27	0,21	0,19	0,23
0,42	0,55	0,62	0,56	0,54
1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Fuente: Elaboración propia.

El tercer y último paso para determinar los pesos es Comprobar la Consistencia de los Juicios, donde se busca medir el grado de inconsistencia de los juicios emitidos para lo cual se calcula un índice de consistencia (IC) el que se compara con un índice de consistencia aleatorio promedio que ha sido determinado a partir de la simulación de cien mil matrices recíprocas generadas aleatoriamente. Finalmente se obtiene el ratio de consistencia (RC) a través de la división del índice consistencia con el índice de consistencia aleatorio, el cual debe ser igual a cero para que la matriz sea consistente aunque si no es cero pero es menor o igual a 0,10 la matriz tiene una inconsistencia admisible mientras que si supera dicho valor deberán revisarse la confección de la matriz.

**Tabla N° 6: Análisis de consistencia**

	máx.	CI	CR=CI/CR
Tamaño de la empresa	0,3135	4,0468	4,1126
Solidez económica	0,6385	4,0538	
Solvencia financiera	0,9552	4,1687	
ESR	2,2407	4,1812	
			0,0375
			<b>0,0422</b>

**4,15 (\*)**

Fuente: elaboración propia

(\*) Valor obtenido mediante la sumatoria de los valores de la correspondiente columna, que sirve a los efectos de definir el Índice de Consistencia, ya que si el mismo es igual al n° de criterios dicho índice asume el valor cero, de lo contrario el mismo se obtiene mediante la siguiente fórmula aplicada en el presente trabajo ya que n=4:  $CI = \frac{r_{max} - n}{n - 1} = \frac{4,1126 - 4}{4 - 1} = 0,0375$

Una vez obtenidos los vectores de peso para los criterios y subcriterios, se procedió a realizar el producto entre los pesos de los mismos para obtener el peso de cada subcriterio en función del criterio al cual pertenece para poder aplicar el método, quedando por consiguiente los pesos distribuidos de acuerdo con lo que muestra la tabla N° 7.

**Tabla N° 7: Asignación de pesos según AHP**

Criterios	Pesos (w)	Subcriterios	Pesos (w)
Tamaño de la empresa	0,08	Monto de activo	0,0085
		Cap. Bursátil	0,0240
		Monto de ventas	0,0450
Solidez económica	0,16	Margen sobre ventas	0,0154
		Rent. Del activo	0,0295
		Rent. Del pat. Neto	0,1126
Solvencia financiera	0,23	Solvencia	0,1419
		Nivel de endeudamiento	0,0221
		Propiedad del activo	0,0651
ESR	0,54	Indicador de RSC	0,5400

*Fuente: elaboración propia.*

Luego de haber determinado los pesos de cada uno de los criterios y verificado la consistencia de los mismos ( $0,04 < 0,10$ ) procedemos a la aplicación del método TOPSIS el que nos permitirá armar el ranking de las empresas, alternativas del modelo, de acuerdo con los requerimientos del problema decisional.

## 4. RESULTADOS

### 4.1. Aplicación de los pasos del Método TOPSIS

#### 1º Paso: Construcción de la matriz de decisión.

En el caso planteado, se ha determinado 53 empresas en las cuales el decisor podrá elegir para realizar su inversión (conjunto de alternativas), según tres grandes criterios (solidez económica, solvencia financiera y aspectos sociales) los cuales a su vez se descomponen en una serie de subcriterios que el inversor deberá tener en cuenta. En esta matriz se determina el valor que asume cada alternativa en términos de cada subcriterio.

#### Tabla N° 8: Matriz de decisión

*\* Para visualizar la tabla completa haga click en el siguiente link:*

*<https://goo.gl/4kEKZP>*

#### 2º Paso: Normalización de la Matriz de Decisión

Se ha calculado la norma para cada subcriterio que surge de la raíz cuadrada de la suma del valor de cada alternativa al cuadrado; luego se divide cada valor por la norma, obteniendo de esta manera la matriz normalizada.

#### Tabla N° 9: Matriz de decisión normalizada

*\* Para visualizar la tabla completa haga click en el siguiente link:*

*<https://goo.gl/fZ44XP>*

### 3º Paso: Construcción de la Matriz Normalizada Ponderada

Se procede a ponderar la matriz normalizada obtenida en el paso anterior en función del peso asignado a cada subcriterio según los resultados obtenidos de la aplicación del método AHP. Es aquí donde la matriz refleja la importancia que el decisor le ha otorgado a cada subcriterio.

#### Tabla N° 10: Matriz de decisión normalizada ponderada

*\* Para visualizar la tabla completa haga click en el siguiente link:*

*<https://goo.gl/PXfTKb>*

### 4º Paso: Determinación de la Solución Ideal Positiva y Negativa

En este paso se determina los valores ideales y anti-ideales de cada subcriterio para que en el paso siguiente pueda determinarse las distancias con respecto a estos valores. Para el caso de los atributos deseables, por ejemplo, el índice de solvencia, se procede a determinar el valor máximo para obtener la solución ideal positiva y el mínimo para la solución ideal negativa. Mientras que, para los indeseables, por ejemplo, índice de endeudamiento, se busca determinar el mínimo valor para la solución ideal positiva y el máximo para la anti-ideal.

#### Tabla N° 11: Solución ideal positiva (+) y negativa (-)

*\* Para visualizar la tabla completa haga click en el siguiente link:*

*<https://goo.gl/EzmLTQ>*

### 5° Paso: Cálculo de las medidas de distancia

Se procede a determinar las distancias que tiene cada alternativa con los valores ideales y anti-ideales. Para ello se construyen dos tablas, calculando el cuadrado de la diferencia del valor que asume cada alternativa para cada subcriterio con el valor ideal o anti-ideal, según corresponda. Columna seguida se determina la raíz cuadrada de la suma de los valores obtenidos para cada alternativa.

#### Tabla N° 12: Distancia a la alternativa ideal

*\* Para visualizar la tabla completa haga click en el siguiente link:*

<https://goo.gl/u2DcTQ>

#### Tabla N° 13: Distancia a la alternativa anti-ideal

*\* Para visualizar la tabla completa haga click en el siguiente link:*

<https://goo.gl/LfA2dn>

### 6° Paso: Calculo de la proximidad relativa de cada alternativa a la solución ideal positiva y negativa

Para determinar la proximidad relativa se utiliza lo que se conoce como ratio de similaridad, que para el caso de la ideal es igual al cociente entre la distancia a la solución anti-ideal de cada alternativa y la suma de las distancias a las soluciones ideales y anti-ideales; mientras que para la anti-ideal es igual a la división entre las distancias de la solución ideal positiva y la suma de las distancias de ambas soluciones.



**Tabla N° 14: Calculo de la proximidad relativa a la solución ideal positiva y negativa**

<i>ALTERNATIVAS/CRITERIOS</i>	Índice de Similaridad	
EMPRESAS	Al Anti-Ideal	Al Ideal
AGROMETAL	0,2313	0,7687
INSUMOS AGROQUÍMICOS SA	0,2422	0,7578
LEYDEN SA	0,2791	0,7209
ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SA	0,2910	0,7090
ÁNGEL ESTRADA Y CIA. SA	0,2552	0,7448
BODEGAS ESMERALDA SA	0,2795	0,7205
CAPUTO SA	0,2642	0,7358
CELULOSA ARGENTINA SA	0,2485	0,7515
COMP.INTRODUCTORA DE BUENOS AIRES SA	0,2671	0,7329
ENDESA COSTANERA SA	0,2225	0,7775
FERRUM SA	0,2760	0,7240
FIPLASTO SA	0,2458	0,7542
GRIMOLDI SA	0,2703	0,7297
GRUPO CONCESIONARIO DEL OESTE SA	0,2620	0,7380
INSTITUTO ROSENBUSCH SA	0,2428	0,7572
LEDESMA SA	0,2525	0,7475
MIRGOR SA	0,3096	0,6904
MOLINOS RÍO DE LA PLATA SA	0,2639	0,7361
MOLINOS JUAN SEMINO SA	0,2569	0,7431
MORIXE HERMANOS SA	0,3458	0,6542
CAMUZZI GAS PAMPEANA SA	0,2582	0,7418
OVOPROT INTERNATIONAL SA	0,2482	0,7518
PAPEL PRENSA SA	0,2511	0,7489
PATRICIOS SA	0,2493	0,7507
POLLEDO SA	0,2398	0,7602
RIGOLLEAU SA	0,2618	0,7382
COMP. ARG. DE COMODORO RIVADAVIA SA	0,2332	0,7668
PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA SA	0,2842	0,7158
SIDERAR SA	0,2987	0,7013

ALTERNATIVAS/CRITERIOS EMPRESAS	Índice de Similaridad	
	AI Anti-Ideal	AI Ideal
EMP. DIST. Y COM. NORTE SA (EDENOR SA)	0,2847	0,7153
PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC. ARG.	0,3884	0,6116
SOLVAY INDUPA SA	0,2117	0,7883
IND. METALÚRGICAS PESCARMONA SA IMPSA	0,1862	0,8138
CARBOCLOR SA	0,2063	0,7937
SA SAN MIGUEL	0,2900	0,7100
CENTRAL PUERTO SA	0,3012	0,6988
CENTRAL TÉRMICA LOMA DE LA LATA SA	0,2995	0,7005
DULCOR SA	0,2690	0,7310
ELECTROMAC SA	0,1811	0,8189
GRUPO FINANCIERO GALICIA	0,2619	0,7381
BANCO MACRO	0,3632	0,6368
TELECOM	0,3159	0,6841
PAMPA ENERGÍA	0,3838	0,6162
BANCO FRANCÉS	0,3694	0,6306
YPF	0,7092	0,2908
PETROBRAS ARGENTINA	0,2801	0,7199
SOCIEDAD COMERCIAL DEL PLATA	0,3554	0,6446
BANCO PATAGONIA	0,3111	0,6889
BANCO HIPOTECARIO	0,2846	0,7154
TRANSENER	0,2444	0,7556
TRANSPORTADORA DE GAS DEL NORTE	0,1371	0,8629
TRANSPORTADORA GAS DEL SUR	0,2381	0,7619
INVERSORA JURAMENTO	0,2486	0,7514

Fuente. elaboración propia.

### 7º Paso: Ordenación de las Alternativas de acuerdo a su Proximidad Relativa

Según los resultados obtenidos en el paso anterior se ordenan de manera descendente las alternativas, de tal manera que aquellas con un ratio de

similaridad más cercano a uno serán preferidas respecto a las demás. Para el caso bajo estudio como podemos apreciar en la tabla N° 15, se remarcan las 10 empresas que más se adecuan a las necesidades planteadas por el decisor y que abarca desde YPF a Mirgor S.A.

**Tabla N° 15: Ordenación de preferencias**

EMPRESAS	ORDEN
YPF	0,7092
PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC. ARGENTINA	0,3884
PAMPA ENERGÍA	0,3838
BANCO FRANCÉS	0,3694
BANCO MACRO	0,3632
SOCIEDAD COMERCIAL DEL PLATA	0,3554
MORIXE HERMANOS SA	0,3458
TELECOM	0,3159
BANCO PATAGONIA	0,3111
MIRGOR SA	0,3096
CENTRAL PUERTO SA	0,3012
CENTRAL TÉRMICA LOMA DE LA LATA SA	0,2995
SIDERAR SA	0,2987
ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SA	0,2910
SA SAN MIGUEL	0,2900
EMP. DISTRIB. Y COMERC. NORTE SA (EDENOR SA)	0,2847
BANCO HIPOTECARIO	0,2846
PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA SA	0,2842
PETROBRAS ARGENTINA	0,2801
BODEGAS ESMERALDA SA	0,2795
LEYDEN SA	0,2791
FERRUM SA	0,2760
GRIMOLDI SA	0,2703
DULCOR SA	0,2690
COMPAÑÍA INTRODUCTORA DE BUENOS AIRES SA	0,2671

EMPRESAS	ORDEN
CAPUTO SA	0,2642
MOLINOS RÍO DE LA PLATA SA	0,2639
GRUPO CONCESIONARIO DEL OESTE SA	0,2620
GRUPO FINANCIERO GALICIA	0,2619
RIGOLLEAU SA	0,2618
CAMUZZI GAS PAMPEANA SA	0,2582
MOLINOS JUAN SEMINO SA	0,2569
ÁNGEL ESTRADA Y CIA. SA	0,2552
LEDESMA SA	0,2525
PAPEL PRENSA SA	0,2511
PATRICIOS SA	0,2493
INVERSORA JURAMENTO	0,2486
CELULOSA ARGENTINA SA	0,2485
OVOPROT INTERNATIONAL SA	0,2482
FIPLASTO SA	0,2458
TRANSENER	0,2444
INSTITUTO ROSENBUSCH SA	0,2428
INSUMOS AGROQUÍMICOS SA	0,2422
POLLEDO SA	0,2398
TRANSPORTADORA GAS DEL SUR	0,2381
COMP. ARGENTINA DE COMODORO RIVADAVIA SA	0,2332
AGROMETAL	0,2313
ENDESA COSTANERA SA	0,2225
SOLVAY INDUPA SA	0,2117
CARBOCLOR SA	0,2063
IND. METALÚRGICAS PESCARMONA SA IMPSA	0,1862
ELECTROMAC SA	0,1811
TRANSPORTADORA DE GAS DEL NORTE	0,1371

Fuente. elaboración propia.

## 5. CONCLUSIONES

El presente trabajo determinó un ranking ordenado de empresas socialmente responsables en las cuales invertir. De acuerdo con este ranking, el primer puesto es para aquella empresa donde se presenta la mejor situación económica-financiera y, a su vez, cumple con un compromiso social responsable reflejado a través de un indicador de RSC que vincula el tiempo que hace que la empresa comunica medidas de RSC y la cantidad de organismos de RSC a la que adhiere. Por lo contrario, el último puesto se le atribuye a aquella empresa con una situación económico-financiera más riesgosa y con un menor compromiso a ser socialmente responsable.

## 6. REREFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguado, M., Blanco, A., Alfaya, V., Bonilla, B. & Blasco, J.L. (2002). *Sostenibilidad y gobierno en empresas cotizadas. Análisis y recomendaciones*. Congreso Nacional de Medio Ambiente. Grupo de TrabajoGT 27. Madrid.
- Balaguer, M.R. (2006) *La inversión socialmente responsable*. Tesis Doctoral. Universidad Jaume I.
- Backhausm J.B., Stone, B.A. &Heiner, K (2002). *Exploring the relationship bewteen corporate social perfomance and employer attractiveness*. *Business and Society* (41), 292 - 318.
- Barba - Romero, S. & Romero, J.C. (1997). *Decisiones multicriterio: fundamentos teóricos y utilización práctica*. Alcalá de Henares: Universidad de Alcalá.
- Brown, T.J. &Dancin, P.A. (1997). *The company and the product: corporate associations and consumer product responses*. *Journal of Marketing* (61), 68 - 84.
- Camino, D. (1993). *Los fondos de inversión éticos*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 75, 397 - 417.
- Cuesta, M. & Gallindo, A. (2005). *Inversiones socialmente responsables*. Salamanca: Universidad Pontificia de Salamanca.
- Chivite, M.P.& Izaquirre, E. (2015). *Alcance de la creación de valor en las empresas responsables*. *Revista de economía pública, social y cooperativa*. (85), 20 - 21.
- Dhrymes, P.J. (1998). *Socialty Responsible Investment: Is it profitable?* *The Investment Research Guide to Socially Responsible Investing*, 264 -

284.

- Ferrari, M. (2000). *Historical Risk and Return of the Tobacco Industry*. Cogan Douglas (ed.).
- Garello, R. & Hernández, T. (2016). *La inversión socialmente responsable: una decisión multicriterio en las empresas cotizantes*. Trabajo Final de Graduación. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Río Cuarto.
- Giner, B. (1995). *La divulgación de información financiera: una investigación empírica*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Global Reporting Initiative (GRI). *Sustainability reporting guidelines*. Amsterdam: GRI.
- Griffin, J. & Mahon, J. (1997). *The corporate social performance and the corporate financial performance debate*. *Business and Society*, 1(36), 5 - 27.
- Hamilton, S., Hoje, J. & Statman, M. (1993). *Doing well whilw doing good? The investment performance of socially responsible mutual funds*. *Financial Analyst Journal*. 6(49), 62 - 69.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). *Theory of the firm: managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305 - 360.
- Lewis, S. (2003). *Reputation and corporate responsibility*. *Journal of Communication Management*, 7 (4), 356 - 364.
- Lozano, J.M. & Albareda, L. (2001). *Observatorio de los fondos de inversión éticos, ecológicos y solidarios en España*. Sabadell: IPES -

- Esade. Fundación Caixa Sabadell.
- Luck, C. & Pilotte, N. (1993). *Domini social index performance*. *Journal of Investing*, 3 (2), 60 - 72.
  - Macagnan, C.B. (2007). *Condicionantes e implicación de revelar activos intangibles*. Universidad Autónoma de Barcelona.
  - Maignan, I., Ferrell, O.C. & Hult, G.T. (1999). *Corporate Citizenship: cultural antecedents and business benefits*. *Journal of the Academy of Marketing Science* 827), 455 - 469.
  - Mcwilliams, A.& Siegel, D. (2000). *Corporate social responsibility and financial performance: correlation or misspecification*. *Strategic Management Journal* (21). 603 - 609.
  - Miralles, J.L., Miralles, M.M. & Miralles J.L. (2012). *Performance bursátil de las empresas socialmente responsables*. *Cuaderno de Economía y Dirección de la Empresa*, 4 (15), 221 - 230.
  - Moore, G. (2001). *Corporate social and financial performance: an investigation in the UK supermarket industry*. *Journal of Business Ethics*, 3 - 4 (34), 299 - 315.
  - Moreno Jiménez, J.M. (2001). *El proceso Analítico Jerárquico (AHP): fundamentos, metodología y aplicaciones*. Universidad de Zaragoza.
  - Mueller, S. (1991). *The Opportunity Cost of Discipleship Ethical Mutual Funds and Their Return*. *Sociological Analysis* (15), 249 - 265.
  - Muñoz, M.J., Fernandez, M.A. & Balaguer, M.R. (2004) *The social responsibility performance of ethical and solidarity funds: an approach to the case of Spain*. *Business Ethics: a European Review* 13,200 - 218.
  - Newell, G. & Acheampong, P. (2002). *The role of property in ethical*



*managed funds school of constructions, property and planning.*  
University of Western Sydney.

- Orlitzky, M. & Benjamin, J.D. (2001). *Corporate social performance and firm risk: a meta-analytic review.* Business and Society Review (40), 369 - 396.
- Saaty, T. (1980). *Toma de decisiones para líderes.* Universidad de Pittsburg.
- Sauer, D.A. (1997). *The impact of social responsibility screens on investment.* Review of Financial Economics, 2 (6), 137 - 150.
- Simpson, W.G. & Kohers, T. (2002). *The link between corporate social and financial performance: evidence from the banking industry.* Journal of Business Ethics, (35), 97 - 109.
- Turban, D.B. & Greening, D.W. (1997). *Corporate social performance and organizational forx attractiveness to prospective employees.* Academy of Management Journal (40), 658 - 672.
- Verrecchia, R.E. (1983). *Discretionary disclosure.* Journal of Accounting & Economics, 5 (0), 179 - 194.

# EVALUACIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE ENTES PEQUEÑOS Y MEDIANOS A PARTIR DE SUS ESTADOS CONTABLES, SU ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN Y EL INFORME DE AUDITORÍA

---

*Mónica Inés Aquistapace*

## RESUMEN

El presente artículo es una síntesis de una investigación analítica y descriptiva, en la que se llevó a cabo un estudio de la información contenida en los estados contables de veintitrés pymes con el objetivo general de desarrollar una metodología que sirva para evaluar la calidad de la información contable presentada, e identifique cuáles son las principales dificultades en los sistemas de información contable de los entes pequeños y medianos, para lograr de manera más eficiente el cumplimiento de la misión del control interno, que tiende a asegurar que la información producida en la empresa es relevante y fiable, tanto si va a ser utilizada para fines externos o internos, prevenir errores y fraudes, y contribuir en la continuidad del ente; partiendo de los estados contables básicos, la información complementaria, el análisis e interpretación de esa información y del informe de auditoría.

Se construye un marco teórico con un análisis bibliográfico del concepto de calidad de información, incluido la forma que influye el informe de auditoría y el análisis económico financiero de la información contable en

la calidad. El estudio de casos identifica falta de calidad en la información contable de las empresas revisadas, revela la invalidez de la consideración de los informes de auditoría como un indicador de fiabilidad y calidad, quedando abierta la puerta para futuras investigaciones.

## **PALABRAS CLAVES**

*Información Contable - Calidad - Control Interno*

## **ABSTRACT**

This article is a synthesis of analytical and descriptive research, in which a study of the information contained in the financial statements of twenty-three SMEs was carried out with the general objective of developing a methodology that can be used to evaluate the quality of the accounting information presented, and identify which are the main difficulties in accounting information systems of small and medium-sized entities, to more efficiently achieve compliance with the mission of internal control, which tends to ensure that the information produced in the company is relevant and reliable, whether it will be used for external or internal purposes, prevent errors and fraud, and contribute to the continuity of the entity; starting from the basic financial statements, the complementary information, the analysis and interpretation of that information and the audit report.

A theoretical framework is constructed with a bibliographic analysis of the concept of quality of information, including the form that influences the audit report and the economic and financial analysis of accounting information on quality. The case study identifies a lack of quality in the

accounting information of the companies reviewed, reveals the invalidity of the consideration of the audit reports as an indicator of reliability and quality, generating paths for new investigations.

## **KEYWORDS**

*Accounting Information - Quality - Internal Control*

### **1. INTRODUCCIÓN**

La actividad académica de docencia en la Universidad, implica también actividades de investigación y extensión. El área contable en la carrera de Contador Público, se integra con diversas disciplinas, entre ellas Contabilidad, Análisis de Estados Contables y Auditoría. Como parte de actividades de cátedra, se utiliza como recurso didáctico el estudio y comprensión de información contable presentada a terceros de empresas pequeñas y medianas, con domicilio en la Provincia de Entre Ríos, sede de la Universidad Nacional de Entre Ríos. El aporte de esos documentos es realizado por los alumnos. La actividad en la cátedra, consiste en la presentación formal de un trabajo práctico grupal por parte de alumnos, basado en la información de los estados contables, que cumplan determinadas condiciones: a) los emisores sean empresas no cotizantes (pymes), b) que los mismos estén debidamente auditados y c) legalizados por el Consejo Profesional de la Provincia. A partir de esa información contable recopilada, se realiza el trabajo de investigación que se reseña.

Por razones de espacio, este artículo no incluye el respaldo documental

del análisis minucioso de cada estado contable. Aquí se presenta una reseña que incluye el problema, los objetivos e hipótesis, los aspectos más significativos del marco teórico, la prueba empírica y conclusiones arribadas.

## **2. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA Y OBJETIVOS**

La contabilidad para Fabier Dubois (2012), enfrenta la problemática de representar la realidad económica financiera en los informes contables, tanto pasada como proyectada; así también su análisis e interpretación, con una metodología que permita obtener axiomas o principios para tomar las decisiones, es decir, distintos tipos de decisiones, y entre ellas el control. En consecuencia, existe una interrelación entre Contabilidad, Análisis de Estados Contables y Auditoría, ya que son partes de una misma disciplina que confluye en los Informes Contables de los entes. En este sentido, los informes contables deberían permitir al usuario, ya sea interno o externo, tomar decisiones adecuadas. Esta finalidad implica que esos informes cumplan con todos los requisitos que la disciplina contable les asigna, y para su logro el sistema de control interno del ente, como así también el sistema contable, cumple un rol preponderante.

Sin embargo, en base a investigaciones anteriores (Aquistapace, 2012), se conoce que en las empresas pequeñas y algunas medianas de la provincia de Entre Ríos, sus sistemas contables generalmente no están adecuadamente diseñados e implementados, siendo en consecuencia emisores de información contable con mayores limitaciones en comparación con otras empresas más desarrolladas. Se trata de entes que no tienen en su

estructura la función de auditoría interna. Los asesores contables son en su mayoría profesionales que cumplen el rol de asesor impositivo, contable y auditor legal. Pocas veces se les requiere participar en el diseño del sistema contable en la empresa, ya que se prioriza el cumplimiento impositivo. Por lo tanto, estos entes no optimizan las ventajas para su crecimiento, eficiencia y rentabilidad, que les podría proporcionar el uso de información contable.

Gilli (2006, p. 37) se refiere al problema de investigación como la diferencia entre el “es y el deber ser”. Con referencia a los objetivos en una investigación, el mencionado autor, plantea que tendrán que disminuir la brecha, y se corresponderán con las preguntas planteadas. En éste trabajo la pregunta que surge es ¿cómo evaluar la calidad de la información contable en las pymes, teniendo en cuenta que en los informes contables se debe representar la realidad económica, financiera, a fin de su utilización para la toma de decisiones y entre ellas el control?

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, se realiza la propuesta de investigación con el objetivo general de desarrollar una metodología que sirva para evaluar la calidad de la información contable presentada e identifique cuáles son las principales dificultades en los sistemas de información contable de los entes pequeños y medianos, para lograr de manera más eficiente el cumplimiento de la misión del control interno, que tiende a asegurar que la información producida en la empresa es relevante y fiable, tanto si va a ser utilizada para fines externos o internos, prevenir errores y fraudes, y contribuir en la continuidad del ente; partiendo de los estados contables básicos, la información complementaria, el análisis e interpretación de esa información y del informe de auditoría.

### 3. HIPÓTESIS - JUSTIFICACIÓN

Una vez definido el tema a investigar se está en condiciones de definir el paradigma que será la guía de las actividades a cumplir. Es muy importante distinguir el núcleo del paradigma, de la periferia, porque influyen en la proposición de la, o las tesis a demostrar. Generalmente habrá una tesis principal planteada según el núcleo y tesis inspiradas en la periferia (Biondi, 2012, p.24).

En éste caso de estudio, el paradigma vinculante entre ambos, núcleo y periferia, parte de la siguiente idea: Hay una manera de medir la calidad de la información contable que identifique aspectos factibles de ser optimizados en los sistemas de información contable de los entes pequeños y medianos de la provincia de Entre Ríos, para su control y supervivencia. El núcleo del paradigma, de acuerdo a la metodología propuesta por Biondi 2012, es la proposición: hay una manera de medir la calidad de la información contable que identifique aspectos factibles de ser optimizados en los sistemas de información contable de los entes pequeños y medianos de la provincia de Entre Ríos, y la periferia de ese paradigmas es la frase, para su control y supervivencia.

Las hipótesis desarrolladas partiendo del paradigma son:

Hp1) Los sistemas de información contable están conformados por diversos elementos, y deben ser diseñados para producir información que pueda satisfacer las necesidades de los usuarios, externos e internos. Si se realiza el proceso inverso, o sea partir de los estados contables, se puede identificar factores de riesgo que atentan en el cumplimiento de su objetivo.

H2) La totalidad de la información incluida en los estados contables y en

la información complementaria deben incluirse en la evaluación, como así también el análisis de los mismos y el informe de auditoría.

El abordaje se realiza considerando diferentes ejes, es decir, los estados contables, su análisis e interpretación, y los informes de auditoría, para relacionarlos con los sistemas de información contable.

Con relación al estado actual del conocimiento del tema, no se ha encontrado trabajos de investigación contables específicos sobre el objeto de estudio en esta investigación, al que se le podría denominar un objeto integrado. Sin embargo, sí hay importantes trabajos internacionales y nacionales de investigaciones que abordan la información contable desde una perspectiva, o un eje, únicamente. Es decir, no coinciden en su totalidad con esta propuesta. La construcción del marco teórico en el informe final del proyecto de investigación es extensa y comprende la aplicación del método deductivo, partiendo de revisión del estado del arte en los sistemas contables, luego la calidad de la información contable, para luego tratar una revisión en trabajos de análisis de información contable y la forma que influye el informe de auditoría. Por razones de síntesis, en este artículo se construye a partir de la revisión del concepto de calidad.

#### **4. MARCO TEÓRICO: CALIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE**

Di Ranni (2016), señala que el objetivo del sistema contable en cada organización es emitir información para su utilización en la toma de decisiones de diferentes usuarios. En esta función, considera que los sistemas contables integrados, son más eficaces.



Asimismo se tiene en cuenta que, la misión del control interno, tiende a asegurar que la información producida en la empresa es relevante y fiable, lo cual podría entenderse como calidad<sup>1</sup>. Por lo tanto, se realiza un análisis bibliográfico de algunos trabajos seleccionados. Dicha selección se hace en función del tratamiento al concepto de calidad, como un aspecto específico por los autores, de tal manera que permita la construcción del marco teórico.

#### 4.1. Barbei, A. (2008)

El autor analiza la calidad de la información contable, especialmente desde el punto de vista de las mediciones monetarias que brindan los estados contables publicados siguiendo estándares de aceptación generalizada. En particular, enfatiza la existencia de heterogeneidad de criterios de medición bajo normas internacionales de información financiera (NIIF), para los distintos elementos integrantes del patrimonio de un ente. En su opinión, este aspecto atenta contra la calidad de la información contable.

Realiza por un lado una revisión de los desarrollos teóricos de distintos reguladores (*Canadian Accounting Standards Board -AcSB-*, *Internacional Accounting Standards Board - IASB -* y *el Financial Accounting Standards Board - FASB -*) y por otro, un estudio empírico sobre la existencia de distintas bases de medición.

Uno de los aspectos más críticos señalados, es el hecho que en los estados contables existen activos y pasivos con mediciones del presente

---

1 - La Real Academia Española define: “propiedad o conjunto de propiedades inherentes a algo, que permiten juzgar su valor”.

(costos corrientes), del pasado (costos históricos), y del futuro (valor actual neto). Esta situación genera inconvenientes y por lo tanto afecta la utilidad de esos informes contables.

Por último, se brinda un conjunto de sugerencias que, a juicio del autor permitirían mejorar significativamente la información producida por los sistemas contables.

Se observa que las sugerencias realizadas son generales, pero no muestran claramente cómo y de cual manera surgirían del sistema de información contable en miras de lograr el objetivo. Se comparte el pensamiento acerca de la importancia en el tema medición, el cual es uno de los elementos esenciales de distinción en cualquier modelo contable, y específicamente en el modelo analizado. Sin embargo, la calidad de la información contable que produce el sistema contable depende también de factores relativos a la revelación de información. Precisamente las recomendaciones dadas en los tres primeros ítems, contienen aspectos sobre la comunicación de la información, que no están analizados en el trabajo.

#### **4.2. Melchor Medina, Lavín Verástegui y Pedraza Melo, (2012)**

Analizan el grado de influencia que tiene la seguridad en la administración y calidad de los datos de un sistema de información contable (SIC) en el desempeño organizacional de las pequeñas y medianas empresas.

En forma específica la calidad de la información es trabajada como una de las variables dependientes en la investigación. Destacan la necesidad de confiabilidad en la información de las empresas, especialmente la información financiera. Resaltan la opinión de algunos investigadores (no

identificados), quienes creen que la confiabilidad de los datos de un sistema de información contable se enfoca en la evaluación de la estructura del control interno, más que en su diseño.

También comentan la similitud del concepto de calidad de información incluido en la ISO 9000-2000 y el dado por la Sociedad Americana de la Calidad (*American Society for Quality*). Ambos conceptos están basados en la satisfacción del cliente, el cual se puede dar por características inherentes del producto o servicio y de las formas de su presentación a los usuarios

Otra definición que reseñan los autores, basados en el trabajo de De Lone y McLean 2003, sobre calidad de la información es: “la medición de las salidas de datos de las tecnología de información (TI) en términos de ser exacta, oportuna, completa, confiable, relevante y precisa”(p.21-22).

El concepto de calidad de la información es tan importante que, ninguna organización lo puede ignorar o descuidar en la actualidad. Sin embargo, a pesar de décadas de investigaciones, no hay una propuesta sistemática para la evaluación de la calidad y mejora. Por ello, es necesaria una metodología que evalúe como las organizaciones desarrollan sus informes porque los directivos siguen manifestando su queja por falta de mejora en la información. En cuanto a los sistemas de información contable (SIC) se les requiere que la información que proporcionen sea de calidad y además que sea usada en forma efectiva.

Las conclusiones en la investigación enfatizan el rol de la seguridad en los sistemas de información contable (SIC) para el logro de la calidad de la información, la cual incide en el desempeño. Asimismo, concluyen acerca de la necesidad de crear conciencia de una cultura de administración

y calidad en la información. El concepto, muy sintetizado, sobre calidad en la información se encuentra en la parte metodológica, cuando la definen como variable dependiente. Los adjetivos utilizados son: “exacta, oportuna, concreta, y consistente”.

Se comparte la opinión de algunos investigadores, no identificados por los autores en el trabajo, quienes destacan la relación que existe en la calidad de la información con el control interno de la organización. Sin embargo, el desarrollo de ese conocimiento es muy breve, sin dejar claro la diferenciación entre control interno administrativo y control interno contable, la cual sería pertinente. Se revaloriza como un buen aporte la fundamentación sobre la importancia de la calidad en la información contable, desde una óptica de los usuarios internos, y su impacto en el desempeño organizacional.

#### **4.3. Medina Quintero y Aquilar Gámez, (2013)**

En opinión de los autores la información se manifiesta como un factor de incidencia para las organizaciones en la concepción y persistencia de ventajas competitivas. Asimismo, en los tiempos actuales, se ha vuelto indispensable que la información esté bien administrada y sea de buena calidad.

Analizan el grado de influencia que tiene la administración y la calidad de la información en los sistemas de información contable (SIC), de las pequeñas y medianas empresas, para la toma de decisiones y su uso/utilidad por los usuarios. Una característica que mencionan sobre las pymes, es el hecho de que las mismas han sido tradicionalmente vistas como reticentes

a invertir en sistemas de información. Pero, las evidencias muestran un aumento en la última década en la conciencia de los usuarios.

Reafirman las expresiones de Best 2010, referido al rol de la información la cual puede proporcionar ventajas competitivas importantes y puede mejorar el rendimiento general de la organización. El camino a seguir para los administradores, a su criterio, es desarrollar herramientas que permitan a la dirección general guiar en el uso de los datos. Tiene en cuenta como aspecto central que los usuarios toman las decisiones en base a la información de calidad que provee el Sistema.

Es interesante la investigación que realizan en cuanto al uso de la información y su influencia en la toma de decisiones. Se resalta de las conclusiones la referida a que: la administración de la información juega un papel primordial, cada vez más valorado por las empresas. Gracias a las tecnologías, los usuarios hacen un mayor y mejor uso de la información generada en reportes, además de incrementar la efectividad por parte de los usuarios.

En resumen, los autores al estudiar el uso de información y como la calidad otorga a los usuarios datos útiles, rápidos y confiables, permitiéndoles evaluar de forma segura, más alternativas disponibles para su uso óptimo, son aportes importantes. Además, señalan como todo esto les ayuda a hacer más eficiente la toma de decisiones.

#### **4.4. Tamagno, Pérez, Conrero y Vinantio, (2015)**

El objetivo principal en la investigación es la descripción de algunas cuestiones particulares del financiamiento de las Pymes radicadas en la

ciudad de Villa María, en aras de obtener algunas conclusiones que permitan determinar líneas de trabajo que posibiliten un estudio más profundo para la mejora en el aspecto señalado, las que con algunas adaptaciones podrían ser trasladadas a otros ámbitos geográficos.

Asimismo, los autores se plantean el objetivo de indagar sobre los aspectos que podrían mejorar la estructura de financiamiento para las Pymes en aspectos ligados a mercados no desarrollados, como los que se dan en una ciudad del interior del país, teniendo en cuenta que no existe una sola distribución de capital aplicable para todas las empresas.

Hacen referencia a la teoría de información asimétrica, y consideran que los distintos agentes no tienen acceso al mismo nivel de información, generando decisiones antieconómicas por el hecho de no recibir información adecuada, lo cual incide al momento de buscar financiamiento. En las conclusiones enfatizan: las dificultades del contexto, la poca capacidad de retención de utilidades, los problemas para acceder al financiamiento bancario y el escaso poder de negociación con que cuentan como condicionantes para poder sustentarse y crecer en las Pyme. Por ello, recomiendan algunas alternativas para luchar contra esas dificultades. Por ejemplo, trabajar conjuntamente entre ellas, mejorar la calidad de la información para brindar a terceros, presentando información prospectiva de modo de ofrecer un plan de negocios que puedan analizar los financistas e inversores (para luchar contra la asimetría de la información), como también tomar en cuenta otras formas de financiamiento como los fideicomisos o las sociedades de garantía recíproca.

Las evidencias empíricas del estudio reflejan que las Instituciones

Financieras tienen el carácter de usuarios de la información contable emitidas por las pymes. Éste hecho es muy relevante, porque permite confirmar y documentar lo que normalmente se conoce como una percepción, o simple observación. También se corrobora el hecho que las pymes de la Región estudiada, cuando recurren a la financiación bancaria, la mayoría es para financiar el capital de trabajo, pero que no es lo más generalizado, y tienen dificultad para acceder a esa financiación. Asimismo, en lo concerniente a la calidad de la información es muy significativa la conclusión sobre la necesidad de calidad y para ello en sus recomendaciones apuntan a que se ofrezca información prospectiva incluida información acerca de un plan de negocios.

#### **4.5. Farfán Liévano, (2016)**

La tesis doctoral examinada, inicialmente en la presentación del problema de investigación, describe claramente el diagnóstico en cuánto a las diferentes normas contables diseñadas para ser utilizadas por las pymes y microempresas, a nivel nacional e internacional. Fundamenta, el tipo de información prevista para las pymes según las normas reguladoras, de acuerdo a la consideración de los usuarios principales de la información contable. Sobre este aspecto, la autora considera que existen diferencias entre las necesidades reales y, las identificadas por las IFRS para Pymes.

Asimismo, cita a Milanés y Texeira 2005, quienes destacan como usuarios principales a la gerencia y las entidades financieras. Sobre las entidades financieras, son un usuario importante pues suministran el capital riesgo a las pequeñas y medianas empresas, las cuales concentran propiedad

y control, por lo tanto, requieren información que permita evaluar la concesión de financiamiento.

Los fundamentos de las conclusiones IFRS para PYMES (FC) 53 y 54 explican que los propietarios que son los administradores utilizan los informes financieros para muchos propósitos, sin embargo, los IFRS para PYMES no tienen como objetivo el suministro de información para la toma de decisiones de gestión, porque consideran que pueden obtener cualquier información que necesiten para su negocio. Este aspecto es cuestionado por Farfán (2016), quien considera que al no tener en cuenta los usuarios reales de las pequeñas y medianas empresas, no logra la satisfacción de sus necesidades.

Las necesidades de información a ser provistas por el sistema contable para el propietario-administrador son identificadas en el capítulo 2 de su tesis. Incluye temas como por ejemplo: información analítica, desagregada y al día, de carácter específico que les permita analizar la gestión y tomar decisiones para beneficios de la propia empresa; información útil para la formulación e implementación de estrategias; información del pasado, presente y futuro, con mayor énfasis en el futuro. Dentro de la información de tipo cuantitativo, los administradores necesitan información en unidades físicas, y no solo unidades monetarias. También de carácter cualitativo, la cual no se limite a la explicación del contenido de los informes financieros mediante notas a los mismos, sino a información mucho más completa y profunda; etc.

Opina en las conclusiones que: la calidad de la información depende en gran medida del enfoque basado en la identificación de los usuarios y



para ello considera que casi todos los integrantes de la cadena de valor de una organización, son usuarios interesados. Asimismo, hace mención que el nuevo marco conceptual de las NIIF ya no define los usuarios de la información y sus necesidades, aunque se oriente a usuarios externos. En su estudio la prioridad se centra en las necesidades del propietario-administrador, quien requiere información que complemente la información financiera, y le ayude a implementar estrategias, planeamiento táctico y operativo, que realice mediciones cuantitativas no monetarias, cualitativas, y logre desagregación para la toma de decisiones.

Se comparte con la autora la influencia que desempeña las necesidades de los usuarios de la información y precisamente el énfasis puesto en información prospectiva, ya que si bien su elección no incluye a las Entidades Financieras como usuarios, éstos también requieren de información prospectiva.

Reafirma temas ya conocidos, por ejemplo, que toda empresa con independencia de su tamaño debería tener para la toma de decisiones información que complemente la información de los Estados Financieros, con un aporte, que el nivel de desagregación es importante. Menciona el uso de la información para implementar o establecer estrategias, pero no hace ninguna referencia a la relación entre la información contable y el tipo de estrategia, lo cual influye en la clase de información contable más necesaria, por ejemplo, si mayores indicadores financieros o no financieros.

Un aspecto a resaltar en la investigación es la crítica acerca de los usuarios definidos en el IFRS para PYMES que no contempla a los propietarios-administradores. Esta misma situación se reitera en Argentina,

en la emisión de normas contables profesionales para pequeñas y medianas empresas.

## **5. INFLUENCIA DEL INFORME DE AUDITORIA EN LA CALIDAD**

Cañibano (2004), opina que la auditoría sirve como un control de la gestión y como garantía de la calidad y credibilidad de la información contable. Asimismo, la investigación realizada por Gonzalo Angulo (2002), considera que la información financiera descansa en tres pilares: control interno, auditoría y refuerzo del cumplimiento. Por lo tanto, la tarea de auditoría necesaria para emitir el Informe sobre la razonabilidad de la información contenida en los Estados Contables o Financieros, influye en forma directa en la calidad de la información contable emitida por esas organizaciones auditadas.

Ruiz y Guiral (2002), realizan un estudio sobre la calidad de la información contable de las empresas basándose en la naturaleza del Informe de Auditoría. Ellos consideran que el objetivo del Informe de Auditoría no es otro que evaluar la calidad de las revelaciones contables. Este argumento no solo justifica el carácter funcional de la auditoría sino que también, dependiendo del tipo de informe, añade valor a la información revelada. Informe limpio implica mayor calidad.

La premisa tenida en cuenta parte del funcionamiento en los mercados financieros, los que se consideran que actúan con más o menos eficiencia en función del volumen de información contable que divulgan las empresas, aumentando la eficiencia del mercado cuando es mayor la calidad de la

información contable. El problema de la calidad y como garantizarla, es tenido en cuenta en forma permanente por los organismos emisores de normas contables. Tradicionalmente han establecido una serie de atributos que debe contener la información, fundamentalmente relevancia y fiabilidad para que los inversores puedan realizar una adecuada evaluación de los riesgos y permita la mejora en los procesos de decisión. Realizan un análisis empírico de empresas en España y toman en cuenta el sector al que pertenecen y el tamaño de la empresa.

Fundamentan la necesidad de control y evaluación de la calidad información contable de una empresa en una serie de razones que se pueden resumir en cuatro:

- a) Separación de propiedad y control.
- b) Relación de responsabilidad de la empresa y quienes aportan recursos de naturaleza variada.
- c) La necesidad de estos individuos de tomar conocimiento de cómo las empresas cumplen con esta responsabilidad.
- d) La dificultad de obtener este conocimiento por medio de la observación directa.

Los aspectos mencionados son explicados basándose en Hopwood 1990, con énfasis en la función social, quien señala que la información contable cumple con la importante función de hacer visible las organizaciones empresariales a los terceros vinculados a ella.

Otra característica que consideran en el tema calidad, es tratarla como una cuestión de grado, por lo que la naturaleza de la opinión del auditor también debería quedar graduada en función de la calidad, que a juicio del

auditor tiene la información. Por ello, por ejemplo, cuando los errores son tan significativos que no se pueden aislar, la opinión final va a ser adversa. Un aspecto importante en el resultado empírico de la investigación, revela menor cantidad de informes no limpios en las empresas de mayor tamaño. La explicación sería por la influencia del control interno, el cual resulta más eficiente cuando mayor es el tamaño de la empresa.

Sin embargo, no siempre el informe de auditoría contribuye adecuadamente a brindar mayor confiabilidad en la información contable publicada. García Casella y Fronti (2012), opinan que sobran los ejemplos de maniobras dolosas realizadas con información contable auditada sin objeciones en los informes de auditoría. Precisamente, en la Unión Europea se realiza la publicación en 2010 del Libro Verde denominado “Política de auditoría: lecciones de la crisis”, como consecuencia de estas maniobras. Por lo tanto, se considera que el juicio de valor sobre la auditoría como un indicador de la mejor calidad de la información contable no siempre se cumple. Resta examinar desde la perspectiva del análisis económico financiero, cuáles aportes contribuyen en este proceso.

## **6. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE**

El análisis económico financiero de una empresa es imprescindible para establecer un diagnóstico de la misma. Eslava (2010) lo expresa claramente y enfatiza la importancia de creación de valor en la empresa, es decir el objetivo básico de la función financiera, el cual de acuerdo a su experiencia profesional y académica, no siempre los directivos lo tienen claro.

Por su parte, Cuervo y Rivero (1986), se refieren a la complejidad creciente en la gestión empresarial, la cual exige que ésta sea juzgada a partir del análisis económico financiero de diferentes variables cuya conjunción definen el éxito en las empresas u organizaciones, la eficacia de sus dirigentes, al mismo tiempo que informan sobre su futuro y su valor en el mercado. Enfatizan la necesidad de considerar a la empresa como una unidad de producción en funcionamiento, lo cual lleva a tener presente el flujo de valores correspondientes a la actividad que realiza porque, lo que no puede nunca perderse de vista, es que se analiza una organización en actividad. Las herramientas que se utilicen en el análisis, consideradas como modelos (ratios, relaciones, etc.) deben permitir, partiendo de la información contable financiera, acercarse al conocimiento de cómo se han producido los movimientos de valores, que comportamiento van a tener en el futuro y sus efectos en el resultado de la gestión, su estabilidad y el valor de la empresa. Para su evaluación, consideran dos conceptos centrales: empresa en marcha y generación de los flujos de fondos.

Prior y Surroca (2005), desarrollan un modelo de análisis partiendo de indicadores económicos que desagregan la utilidad siguiendo el método diseñado por DuPont en 1914 como un mecanismo de control de gestión. Avanzan en la trascendencia financiera de la rentabilidad, para concluir en su modelo, el cual conecta la tasa de generación de valor añadido económico por unidad monetaria de activo con dos magnitudes que son representativas de movimientos monetarios: el ebitda y el flujo de caja libre. Autodefinen su trabajo como una innovación en los indicadores de análisis económico, acercando el camino entre beneficios económicos y

movimientos de tesorería, a fin de realizar una evaluación de la eficiencia y eficacia de la empresa.

Soler Vila (2013), señala que en varias investigaciones asocian el concepto de calidad de los resultados contables según su relación con los flujos de fondos. En su trabajo menciona a estudiosos que consideran como punto de partida, para considerar la calidad de los devengos (*accruals quality*) como sinónimo de calidad de resultado, o simplemente, calidad contable, desde la obra de Dichow y Dichev del 2002.

Referido al análisis de la financiación, Pérez (2014) diferencia entre las grandes empresas que funcionan en el contexto del mercado de capitales las cuales son minoría y las pequeñas, cuyo capital propio está restringido a los aportes que pueda realizar el propietario o la incorporación de algún nuevo accionista, a los préstamos a que acceden las pymes, en general con costos más elevados debido al riesgo. Por ello es necesario analizar si el ROA resulta superior a las tasas del costo del endeudamiento y capital propio, porque si alguna de las fuentes de financiamiento resultara superior, solo debería tomarse la más barata. Pero, si ninguna fuera inferior al ROA, cualquier decisión de endeudarse resultaría antieconómica.

En síntesis, la información que contienen los Estados Contables resulta indispensable para el análisis económico financiero en las empresas. Para el cumplimiento del objetivo de este proyecto esta actividad “análisis e interpretación” se realiza como parte de la metodología para evaluar la calidad de la información contable presentada. En las herramientas se prioriza aspectos financieros y de rentabilidad.

## 7. ESTUDIO EMPÍRICO

Luego de la revisión realizada a los tres ejes teóricos previstos, se comenta el trabajo de campo realizado.

Hay diferentes criterios de autores que han señalado como pautas para la clasificación de las empresas pymes, los que están guiados por aspectos cuantitativos y/o cualitativos (Farfán Liévano, 2016). La identificación como pyme que se hace en este trabajo, considera dos aspectos cuantitativos: patrimonio neto y activo; y un aspecto cualitativo, el hecho de no ser cotizantes. El estudio de casos se hace con una muestra no probabilística de veintitrés estados contables diferentes obtenidos de la recopilación realizada en el marco de actividades de la cátedra “Análisis de Estados Contables”. El procedimiento de obtención de la documentación se explica en el primer punto de este artículo, la introducción. En todos los casos se trata de empresas que desarrollan sus actividades en la Provincia de Entre Ríos, ninguna cotizante en bolsa.

El trabajo realizado con la información contenida en los estados contables consta de dos partes: la primera parte consiste en procesamiento de la información, (guardada como archivos, sin anexar a este informe por su volumen), clasificación, análisis e interpretación. El proceso se inicia con una toma de conocimiento de las características cualitativas de los estados contables, de la actividad de la organización, y de la dimensión cuantitativa. El análisis e interpretación se realiza en esta primera fase. Se usan herramientas de análisis vertical, elaboración de razones e indicadores tradicionales de liquidez, solvencia, endeudamiento, rentabilidad del patrimonio, de la inversión total. Se calcula el efecto palanca. En todos los

casos se confecciona el Estado de Flujo de Efectivo y sus equivalentes por el método directo, sin importar o tener en cuenta que haya sido presentado o no por la entidad, de tal manera que se analizan e interpretan las variaciones que aumentan o disminuyen el efectivo por actividades y fundamentalmente se examina el valor que reporta el flujo de las operaciones.

Luego de las actividades cumplidas en la primera etapa, en una segunda etapa, se elabora una planilla por cada empresa. La misma resume la información, con datos cuantitativos, indicadores, y síntesis de datos cualitativos considerados pertinentes. Se refleja la evaluación realizada, las limitaciones encontradas en la información procesada provocada por errores de la empresa emisora, y también se deja constancia en esta planilla resumen que tipo de dictamen contiene el informe de auditoría.

Se logra identificar problemáticas importantes en la información publicada. El total de estados contables revisados son veintitrés. El 21,74 % corresponde a empresas con patrimonio neto menor de un millón (\$ 1000.000), 52,17% de empresas en el rango con patrimonio neto de uno a cinco millones (\$ 1.000.000 a \$ 5.000.000), 17,39% son estados contables de empresas con un patrimonio superior a cinco millones e inferior a diez millones (\$ 5.000.000 a \$ 10.000.000) y por último el 8,70 % corresponde a empresas con un patrimonio superior a los diez millones.

a) Informe de Auditoría: La opinión del auditor es FAVORABLE o LIMPIA para veinte estados contables y solo tres tienen certificación. Es decir, no existe ningún caso de opinión modificada. De acuerdo a la función que cumple la auditoría, la que fuera descripta en el marco teórico, ese hecho podría inducir a pensar que se trata de Informes contables de calidad, y



por ello tienen dictamen limpio. Sin embargo, sería un grave error inferir esa conclusión porque el problema en las pymes de Entre Ríos relevadas, es de mayor magnitud. Los estudios, análisis e interpretación, evidencian limitaciones importantes en los estados contables por falta de cumplimiento en aspectos esenciales de la exposición, reglamentados por las resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales N° 8 y 9, como así también por la Ley de Sociedades.

- La Información Complementaria en todos los casos es incompleta y no incluye los datos mínimos que se mencionan en las normas de exposición.
- Hay casos en que el Estado de Evolución del Patrimonio Neto es deficiente, sin separación de aportes de los Propietarios y resultados. Resumido en una sola columna y otro caso con partidas ubicadas en columna errónea.
- Hay casos de diferencias numéricas entre el Estado de Evolución y el Estado de Situación Patrimonial.
- Hay casos de diferencias numéricas entre el Anexo de Bienes de Uso y el Estado de Situación Patrimonial, lo que implica un error en el resultado.
- Muchos casos está mal elaborado el Estado de Flujo de Efectivo y sus equivalentes, y aunque en la actualidad la propuesta de normas contables RT 41 y 42 no exigirían el estado de flujo de efectivo y sus equivalentes a las pequeñas empresas, los Bancos, en forma exclusiva solicitan el Flujo de Fondos proyectados, el cual se elabora a partir del flujo de efectivo.

- Hay desconocimiento generalizado en la aplicación del método de Impuesto diferido para el registro del Impuesto a las ganancias. Además, y lo que es grave, hay casos en que el impuesto pagado en el ejercicio que corresponde al devengado del año anterior se toma como gasto clasificado por función en el ejercicio que se paga.
- Hay casos que el Estado de Resultados no responde al ordenamiento de partidas que establecen las normas legales y profesionales.
- En algunos balances las cuentas particulares de los socios, que año a año se incrementan por retiros, se clasifican como créditos corrientes.

Como ya se expresó, ningún Informe de Auditoría tiene salvedades u opinión modificada, mucho menos abstención o dictamen adverso. Teniendo en cuenta que el examen de auditoría en esas pymes cuyos estados contables no presentan razonablemente la situación patrimonial, económica o financiera de acuerdo a las normas contables vigentes, y no lo reflejan en el informe, invalida la consideración del informe de auditoría como un indicador de calidad.

b) Control Interno: La insuficiencia en la Información Complementaria, incluso, por debajo del nivel de exigencia de las normas contables, es en 21 casos del total de 23 elementos de la muestra, el 91,30% de la muestra, lo que implica baja calidad de la información y control interno deficiente.

Es un problema importante en el control interno contable de todas las pymes. Específicamente se toma conocimiento de esa parte del sistema de control, porque el control interno contable se relaciona con dos objetivos fundamentales: el primero salvaguardar los activos y el segundo verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables. A diferencia, el control

interno administrativo, se relaciona con la eficiencia de las operaciones y con la adhesión de las políticas de la empresa. (Schuster 1992). Asimismo, se detectaron situaciones de inconsistencia o errores en algunos casos tan graves, que implica además de falta de calidad, falta de fiabilidad.

## 8. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que se ha realizado la búsqueda de una metodología para evaluar los sistemas contables de las pequeñas y medianas empresas a través de sus estados contables, el análisis y la interpretación de la información contenida y el informe de auditoría, se puede decir luego de un año y medio de trabajo, y habiendo analizado veintitrés estados contables, que el método elaborado para la evaluación no es un sistema perfecto, pero sí surgen algunos indicadores que revelan la realidad contable en las pymes

Sintéticamente la metodología consiste en un análisis cualitativo de la información, que incluye pruebas de validación para verificar la exposición de acuerdo a las normas contables vigentes. Se continúa con herramientas de análisis vertical, y razones ya mencionadas, elaboración del estado de flujo de efectivo y su análisis y por último se aplican pruebas de consistencia entre la opinión principal y párrafos explicativos del Informe de auditoría, con las evidencias obtenidas en el proceso anterior.

El diagnóstico revela que la presentación de Estados Contables en las pymes es una formalidad, y se realiza para cumplir con organismos de contralor. Se fundamenta la opinión en la verificación del cumplimiento de aspectos formales en los estados contables, por ejemplo: fecha del Informe en tiempo, legalización del Consejo Profesional, notas mencionando que se

cumplen con todas las normativas vigentes, y por otro lado una importante cantidad de inconsistencias en esos estados contables. Desde la profesión se suele pensar que es un problema del empresario, y en realidad es un problema de la profesión contable. No se está dando de manera adecuada los parámetros que resultan necesarios para que el uso de la información permita gestionar mejor a las pymes.

Referido a la presentación del Estado de Flujos de Efectivo, el cuál no es obligatorio como presentación para las pymes, el mismo es de significativa importancia para que los usuarios principales, dueños, gerentes e Instituciones Financieras, evalúen los flujos de fondos y su comportamiento en el ejercicio transcurrido. Sin embargo, las pymes que lo elaboran, son un 50% de la muestra y por el método indirecto. Por ello, al ser considerado en este estudio revelador de calidad se rehace por método directo (estuviera o no confeccionado). Además, porque permite interpretar causas del comportamiento financiero pasado e instrumentar cambios para mejorar y es imprescindible ser considerado para la elaboración de los flujos de fondos proyectados o prospectivos. Del análisis se observa que en los casos que la empresa determina de manera indirecta, es diferente el flujo de las operaciones determinados en el estado contable presentado por los directivos debido a errores en los ajustes del método indirecto. En el resto de casos no hay estado elaborado por la empresa, por lo tanto se presume no es tenido en cuenta en la empresa.

La información complementaria, la cual es insuficiente e incompleta siempre, se mejoraría notablemente si desde los Organismos de la Profesión Contable se emitiera “Modelo Integral de Cuadros y Notas”, normalizado

en el que en caso de no ser aplicables, simplemente no se completan.

Consideración especial merece la problemática de las auditorias con informes inconsistentes, lo cual quitó validez como indicador de calidad. Sin embargo, evidencia la necesidad de un debate profundo entre académicos, profesionales y organismos. También nos incita a abrir nueva línea de investigación que refleje ya no desde una perspectiva funcional, sino más bien interpretativa, indagar la posibilidad de continuar en nuestro país ejerciendo el Contador Público el rol de auditor y asesor, como si fuera un hecho que no afecta la independencia.

Finalmente este estudio permite una transferencia a la docencia en la carrera de Contador Público, acerca de cómo se deberían abordar los temas contables en las diferentes materias, incluido el Seminario de Práctica Profesional Integrada. Este aspecto ha sido parte de la discusión de conclusiones presentadas en jornadas

## 9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aquistapace, M. (2012). *Marco Teórico de un Modelo de Información Contable para pequeñas empresas de aserraderos de la región de Concordia*. XXXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad.
- Barbei, A. (2008). *Las mediciones y la calidad de la información contable: Un análisis desde la perspectiva de la regulación contable internacional*. Contabilidad y Auditoría N° 28. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Buenos Aires
- Biondi, M. (2012). *Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica*. Parte I. Contabilidad y Auditoría N° 35. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Buenos Aires. <https://goo.gl/zs8qUu>.
- Cañivano Calvo, L. (2004). *Información financiera y gobierno de la empresa*. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría N° 19, Julio - Septiembre, p.158 - 225.
- Cuervo, A. y Rivero, P. (1986). *El análisis económico financiero de la empresa*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XVI, n° 49, p.15 - 33.
- De Jaime Eslava, J. (2010). *Las claves del análisis económico financiero de la empresa*. ESIC Editorial. España.
- Di Ranni, M. (2016). *El sistema contable integrado y el análisis de la eficiencia de las funciones de gestión*. (Tesis Doctoral Inédita). Universidad de Buenos Aires. <https://goo.gl/yxY9WA>.
- Fabier Dubois E.M. (h) (2012). *Los paradigmas de la responsabilidad*

*de los auditores*. Profesional y Empresaria (D&G) Septiembre. Editorial Errepar. Buenos Aires.

- Farfán Liévano, M. (2016). *Diseño de un Sistema contable de direccionamiento estratégico aplicable a las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas*. (Tesis Doctoral Inédita). Universidad de Buenos Aires. <https://goo.gl/8iMvbw>.
- García Casella, C. y Fronti , L. (2012). *Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable*. Segundo Informe de Avance. Talleres Gráficos Yael. Buenos Aires.
- Gilli, J. J. (2006). *Relación entre objetivos, hipótesis y metodología*. Parte II. Seminario y Taller de Metodología de la Investigación contable.
- Medina Quintero, J. y Aguilar Gámez, P. (2013). *Administración y calidad de la información de los sistemas de información contable de las PYMES*. Cuadernos de Administración, vol. 29, n° 49, enero - junio, p.8 - 16. <https://goo.gl/Pxp9jj>.
- Melchor Medina, J., Lavín Verástegui, J., y Pedraza Melo, N. (2012). *Contaduría y Administración 57 (4)*, octubre - diciembre, p.11 - 34. <https://goo.gl/b9qHxK>.
- Pérez, J. (2014). *Análisis de Estados Financiero. Fundamentos, análisis prospectivo e interpretación bajo distintas perspectivas*. EDUCC Editorial Universidad Católica Córdoba.
- Ruíz, E., Gómez, N. y Guiral, A. (2002). *Una comparación intersectorial y por tamaño de la calidad de la información contable a través del análisis del Informe de Auditoría*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXXI, n° 112, abril - junio.

- Schuster, J. (1992). *Control Interno*. Ediciones Macchi. Buenos Aires.
- Tamagno, M., Pérez, J., Conrero, C. y Vinanti, M., (2015). *Las herramientas de gestión, reportes e indicadores. La toma de decisiones. Financiamiento en las Pymes de Villa María y la región*. Villa María. Universidad Nacional de Villa María. <https://goo.gl/iEpfHc>.
- Soler Vila, E. (2013). *La calidad de la información contable en las empresas familiares y no familiares en España*. (Tesis Doctoral inédita). Universitat Politècnica de Catalunya. <https://goo.gl/NxJQfd>.



# BALANCE INTEGRADO: DESDE EL ESTADO DE RESULTADOS FINANCIERO AL BALANCE SOCIAL Y VICEVERSA

*Elsa Larramendy - Pamela S. Tellechea - Marcela L. Tobes*

## RESUMEN

Integrar, proviene del latín renovar, completar y en su primera acepción de acuerdo a la Real Academia Española implica “Completar un todo con las partes que faltaban.” Se denominaría balance integrado así a aquel que completa el denominado balance económico financiero con esa “información faltante”, correspondiente al desempeño socio-ambiental del ente.

Partiendo de esta definición, se plantea como objetivo ubicar y analizar la información socio-ambiental incluida en los estados contables financieros o tradicionales y viceversa, a través de una investigación empírica sobre los entes que forman parte del Índice Merval a noviembre de 2016 y emiten Balances Sociales bajo la normativa GRI G4 para el periodo 2015. De ser así constatar su correspondencia y manera de exposición.

Puntualmente se busca la relación entre las partidas del estado de resultados de los balances económico-financieros y tres indicadores de la guía GRI G4 en el aspecto de capacitación del personal.

Del análisis crítico de los resultados alcanzados, concluimos que si bien existe información que podría brindarse en forma integrada y no repetitiva aún no se ha producido dicha integración.

## **PALABRAS CLAVES**

*Información contable - Balance Integrado - Balance de Sustentabilidad*

## **ABSTRACT**

To integrate, it comes from the Latin to renew, to complete and in its first meaning according to the Real Academia Española implies “To complete a whole with the parts that were missing.” Therefore, we speak of integrated reports when we complete the denominated financial economic balance with that “missing information”, that correspond to the socio-environmental performance of the entity.

Based on this definition, the objective of this article is to determinate and analyze the socio-environmental information included in the financial or traditional financial statements and vice versa, through an empirical investigation of entities that are part of the Merval Index as to November 2016 and have issued Social balances under the GRI G4 for the 2015 period. Therefore, the information will be checked to determinate its correspondence and exposure.

Specifically, the relationship between items in the income statement and GRI indices is determined about the item education and staff development. From the critical analysis of the results achieved, we conclude that although there is information that could be provided in an integrated and non-repetitive manner, this integration has not yet occurred.

## **KEYWORDS**

*Accounting Information - Integrated Report - Sustainability Report*

## 1. INTRODUCCIÓN

La presente investigación se realiza en el marco de un proyecto de duración bi-anual denominado “Interrelación de la información contable financiera y la socio-ambiental”, acreditado y financiado por Universidad Nacional de La Plata.

En este proyecto, a través de una mirada integradora de la información económica financiera y la socio-ambiental brindada por las organizaciones, se plantea como objetivo general desde una faz práctica detectar y analizar la información socio-ambiental incluida en los estados contables (EECC) financieros o tradicionales y la económico-financiera expuesta en los balances socio-ambientales, para poder establecer una interrelación entre ellas. En cuanto a la faz teórica se espera mejor precisar el concepto de patrimonio socio-ambiental, como objeto de estudio de la contabilidad socio-ambiental.

Se pretende realizar una mejor lectura de la información brindada por las organizaciones que colabore a incrementar la calidad de la misma de cara a la toma de decisiones.

Además se propone como objetivo particular: “Mejor precisar el concepto de patrimonio socio-ambiental, sus elementos componentes y sus variaciones como objeto de estudio de la Contabilidad Socio-ambiental y su interrelación con el patrimonio económico-financiero”.

Como teoría y praxis se retroalimentan mutuamente, se pretende hacer aportes a partir de investigaciones teóricas y empíricas.

Del análisis realizado sobre investigaciones anteriores no surge que los denominados Balances Sociales sean producto de un sistema de información

contable, por ello se busca la interrelación de la información brindada en ellos con la expuesta en los estados contables económicos-financieros que son producto de un proceso contable, de manera que la información brindada en su totalidad sea útil.

Un claro ejemplo sobre lo anticipado de las memorias de sostenibilidad lo encontramos en Fernández Lorenzo y Larramendy, (2011, p. 25-26) que concluyen respecto a ellas que “ofrecen una rendición de cuentas de lo realizado en materia de responsabilidad socio-ambiental tratando de satisfacer las expectativas de sus grupos de interés, adoptando un formato atractivo y amigable con el lector con una extensión promedio de 91 páginas. Representan un gran avance en cuanto a emisión de información externa socio-ambiental. Esta última se presenta en forma narrativa, escasamente cuantificada y ordenada en base a diferentes criterios, lo que no permite una rápida comparación en los distintos ejercicios de un mismo organismo y mucho menos con otras organizaciones, dificultando además las tareas de verificación o auditoría”.

Para lograr el objetivo general del proyecto nos resulta indispensable trabajar con información actualizada y disponible sobre los denominados informes socio-ambientales y vincularlos a la información expuesta en los estados financieros de igual ente y período.

El proyecto mencionado basa su estudio sobre la información brindada en la Web por las empresas que cotizan en la Bolsa de Buenos Aires y forman parte del índice MERVAL. Así surgió la necesidad de realizar un relevamiento de las empresas, la información brindada en sus balances, no sólo de sus cuestiones económicas-financieras sino también y la relacionada

con los impactos que provocan en el ambiente, áreas sociales y naturales, con sus actividades habituales.

El presente trabajo es un aporte más al proyecto mencionado y se trata de una investigación empírica sobre la información de los aspectos económicos - financieros y socio - ambientales correspondientes al ejercicio 2015.

## 2. MARCO CONCEPTUAL

Se tienen en cuenta investigaciones anteriores sobre la temática, por lo que aquí se detallan algunos conceptos que, si bien pueden ser perfectibles, han servido de base para la realización de este trabajo.

En este trabajo se considera a la contabilidad en un sentido amplio como es la propuesta por García Casella (1999,contratapa):

La Contabilidad es una ciencia factual cultural aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de metas organizacionales, a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos.

Teniendo en cuenta también la definición brindada a la contabilidad social, por Chapman (1989), como “la rama de la disciplina contable que concierne a la recopilación, al ordenamiento, al análisis, al registro, a la síntesis y a la interpretación de los efectos que tiene la actividad de las empresas y otras entidades de la esfera económica, sobre el todo social”.

En ese sentido se puede decir que la contabilidad se encuentra en

constante evolución exigiendo los usuarios de ellos mayor información que va más allá de la información económica financiera sino la relacionada con el medioambiente.

Es por esta necesidad de la sociedad de que las empresas exterioricen a la comunidad este tipo de información, que prestigiosos investigadores abordaran esta temática. Así podemos citar a Hogner (1982), quien como pionero de este tipo de análisis realiza un trabajo en el cual analiza el cambio producido en los informes anuales de US Steel Coyloration, originado en el cambio de valores de la sociedad y sus demandas de información de las últimas décadas a esa fecha.

Consecuentemente se define que la disciplina contable capta, procesa e informa sobre aspectos de la realidad y lo puede hacer a través de dos enfoques: el económico-financiero tradicional y el socio-ambiental mucho más reciente. En el primero se cuantifica el valor económico del patrimonio económico-financiero y sus variaciones empleando como unidad de medida la moneda de cuenta. Mientras que en el segundo enfoque, el patrimonio socio-ambiental y sus variaciones o impactos, según Fernández y Larramendy (2011, p. 25-26) se cuantifican a través de indicadores expresados en variadas unidades de medida además de la monetaria. De esto se derivan dos grandes ramas o especialidades contables: la Contabilidad Financiera y la Socio-ambiental.

La investigación doctrinaria y normativa de los últimos años ha realizado avances importantes en materia de contabilidad socio-ambiental. Integrantes del equipo de investigación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP

han analizado el patrimonio socio-ambiental como objeto de estudio de la disciplina contable, definiéndolo como “una universalidad jurídica conformada por el conjunto de derechos de uso y goce de recursos culturales o sociales y naturales, jurídicamente protegidos y con valor para sus titulares.” (Fernández Lorenzo, Larramendy y Carrara, 2009). Cabe aclarar que el sentido otorgado al término “valor” se está refiriendo al “grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite” (RAE: Diccionario).

Se distingue tal cual lo han hecho en investigaciones anteriores el patrimonio socio-ambiental público del privado. Toda persona puede hacer uso y disfrutar del primero, compartiéndolo con el resto, como en el caso de una calle, un parque público, el mar, etc.

Como se ha expuesto ambos enfoques muestran desde sus respectivos ángulos la realidad del ente. Siendo que ambos enfoques muestran información complementaria a los fines de determinar la realidad del ente es imperiosa la integración de la misma.

Así según la OIT:

El Balance Social por sí solo no podrá conseguir transformar una empresa, pero si es aplicado en un ambiente favorable, será un elemento de enorme utilidad. Su práctica facilita el desarrollo de una Política Social voluntaria, ya que es una herramienta fundamental para la toma de decisiones relacionadas con la Responsabilidad Social libremente asumida.

Con el sentido de mejorar la conexión de ambos enfoques en 2009, el Príncipe de Gales convocó a una reunión de alto nivel de inversores, organismos normativos, empresas, órganos de contabilidad y representantes

de las Naciones Unidas, incluido el Proyecto de Contabilidad para la Sostenibilidad del Príncipe, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la Global Reporting Initiative, para establecer el Comité Internacional de Informes Integrados (IIRC), órgano encargado de supervisar la creación de un marco de presentación de informes integrados aceptado a nivel mundial. En noviembre de 2011, el Comité pasó a llamarse Consejo Integrado Internacional de Informes.

De allí surge un nuevo marco global, el de los Informes Integrados (IR Frame) que busca completar los informes económicos-financieros con las memorias de sustentabilidad es decir integrarlos.

A enero de 2017, la Global Reporting Initiative sigue trabajando la mejor manera de interrelacionar el marco de los informes integrados con las directrices de sus guías.

En cuanto al contenido de ambos reportes es de destacar que los mismos comparten similares valores (materialidad, exhaustividad, etc.), a la vez que el Informe Integrado incorpora la comparabilidad y consistencia como principios rectores.

El Informe integrado, así cuenta con las siguientes directrices:

- Enfoque estratégico y orientación futura: Un informe integrado deberá dar una visión de la estrategia de la organización, y cómo se relaciona con la capacidad de la organización para crear valor en el corto, medio y largo plazo, y el uso de los capitales y sus efectos en estos

- Conectividad de la información: Un informe integrado deberá mostrar una imagen holística de la combinación, interrelación y dependencia entre los factores que afectan a la capacidad de la organización para crear valor



a lo largo del tiempo

- Relaciones con los grupos de interés: Un informe integrado debería dar una visión de la naturaleza y la calidad de las relaciones de la organización con sus grupos de interés clave, incluyendo cómo y en qué medida la organización comprende, tiene en cuenta y responde a sus necesidades e intereses legítimos

- Materialidad: Un informe integrado deberá divulgar información acerca de los asuntos que afecten sustancialmente la habilidad de una organización para crear valor en el corto, medio y largo plazo.

- Concisión: Un informe integrado deberá ser conciso

- Fiabilidad y exhaustividad: Un informe integrado debe incluir todas las cuestiones materiales, tanto positivas como negativas, de una manera equilibrada y sin error material

- Consistente y comparable: La información en un informe integrado deberá ser presentada: (a) de manera que sea consistente a lo largo del tiempo, (b) de forma que permita la comparación con otras organizaciones en la medida que sea material para la habilidad de la organización de crear valor a lo largo del tiempo.

(Consejo Internacional de Reporting Integrado, 2013).

### 3. HIPÓTESIS

Existe información que los entes brindan en sus estados contables económicos-financieros y en sus memorias de sostenibilidad que bien podrían informarse en forma integrada no repetitiva y con mayor grado de utilidad para los usuarios.

#### 4. OBJETIVOS

El objetivo principal de este trabajo, es detectar información que es expuesta simultáneamente en los Estados Contables Económicos - Financieros y también en los Informes socio-ambientales, para un mismo ente y para un mismo período y determinar a través de una investigación empírica, como objetivo secundario si es posible que esa información fuera expuesta integradamente para favorecer a los usuarios de la información en su toma de decisiones.

#### 5. METODOLOGÍA

En base a la propuesta de desarrollo metodológico, esta investigación y siguiendo a Sierra Bravo (1998), puede ser caracterizada como: descriptiva (por su profundidad) y micro-sociológica (entes individuales); que acude a fuentes primarias de información, que en este caso son los estados contables financieros, con gran información cuantitativa y los balances socio-ambientales o memorias de sostenibilidad publicados cuya información es de carácter mayormente cualitativo.

Como parte del proyecto de investigación “Interrelación de la información contable financiera y la socio-ambiental” el presente trabajo busca lograr una primera aproximación a la temática de vinculación de la información económica- financiera y socio-ambiental como antecedente de los denominados “balances integrados”.

Para ello se seleccionan los balances económico financieros cerrados en 2015 de empresas que cotizan en la Bolsa de Buenos Aires, y forman parte del índice Merval por ser este ejercicio comercial el último

ejercicio contable cerrado a la fecha de recolectar la información. Respecto de los balances sociales se consideran aquellos cerrados en el mismo ejercicio y elaborados bajo la normativa GRI G4, por ser la más adoptada internacionalmente. Se busca además que ambos balances estén presentados en idioma castellano, para poder trabajar con información homogénea que permita su comparación.

Es de aclarar que el Merval es un índice que mide el valor en pesos de una canasta teórica de acciones, seleccionadas de acuerdo a criterios que ponderan su liquidez y se encuentra compuesto por una cantidad nominal fija de acciones de distintas empresas cotizantes (comúnmente conocidas como “empresas líderes”). Dado que las acciones que componen el índice cambia cada tres (3) meses debemos destacar que tomamos como base las empresas presentes en dicho índice a noviembre de 2016. El listado de las empresas que se tuvieron en cuenta y que cotizan en el mercado mencionado a dicha fecha se adjunta en Anexo I.

La elección de este grupo de empresa no sólo se justifica por su importancia en el mercado sino también por el hecho de que, dada su cotización pública, la Comisión Nacional de Valores como órgano de contralor, requiere que las mismas publiquen sus balances económicos financieros. Asimismo, dicho organismo también menciona entre su normativa de gobierno corporativo que las empresas deberían informar si preparan un balance social o están en proceso de hacerlo, aunque esto sea optativo.

Sobre la información brindada por las empresas, pertenecientes al universo bajo estudio, se analizan las interrelaciones de ambos estados

sobre los temas expuestos.

En este trabajo el análisis se aboca a la siguiente área por ser considerada una de las más importantes para el desarrollo de la sociedad y que a su vez tiene un directo impacto financiero para el ente:

- Capacitación y Educación: en el balance económico financiero se podría obtener información respecto de este aspecto en el estado de resultados a través del cuadro de gastos. La normativa GRI G4, en tanto, posee un apartado dentro de los índices de la Categoría: Desempeño Social, denominado Capacitación y Educación en donde se encuentran los siguientes índices:

- G4-LA9

Promedio de horas de capacitación anuales por empleado, desglosado por sexo y por categoría laboral

- G4-LA10

Programas de gestión de habilidades y formación continua que fomentan la empleabilidad de los trabajadores y les ayudan a gestionar el final de sus carreras profesionales

- G4-LA11

Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones regulares del desempeño y de desarrollo profesional, desglosado por sexo y por categoría profesional

Así se busca determinar si los entes seleccionados:

- Presentan una o varias partidas dentro de su estado de resultados en referencia a Gastos de Capacitación, Gastos de Educación y/o Formación del Personal.
- Presenta información sobre los tres indicadores seleccionados para el

análisis o no aplica.

En el caso que ambas situaciones sean positivas se busca su relación lógica de lo contrario se determina que no existe integración. En el caso de que el ente no presente información económica financiera ni socio ambiental sobre la temática se determina que el análisis no aplica al ente.

## 6. RESULTADOS OBTENIDOS

Como resultado de la búsqueda en la Web, de los balances de las empresas de la muestra surge que de las vientes empresas que conforman el universo, solo cinco brindaron información socio-ambiental además de la económico-financiera obligatoria. Estas empresas son las siguientes, indicando su participación y porcentaje dentro del índice:

**Tabla I: Entes que presentaron Balance Social en 2015**

ENTE	PARTICIPACIÓN	PORCENTAJE
<i>Grupo Financiero Galicia (GGAL)</i>	28.56	7,82%
<i>Banco Macro (BM+A)</i>	7,36	4,98%
<i>Holcim (Argentina) (JMIN)</i>	10,63	1,90%
<i>San Miguel (SAMI)</i>	3	1,76%
<i>Telecom Argentina (TECO2)</i>	4.21	1,47%

*Elaboración propia.*

*Fuente: <http://www.merval.sba.com.ar/vistas/cotizaciones/Indices.aspx>.*

Los resultados del análisis de la información que podría integrarse en la totalidad de las empresas informantes son los siguientes:

## 6.1. Grupo Financiero Galicia

De los Estados Contables (económico-financieros) con relación al personal se encuentra una sola línea dentro del Estado de Resultados y dentro de éste en el apartado de Gastos Administrativos, estando indicado el importe correspondiente al año informado y el correspondiente al año anterior, ocurriendo lo mismo para el concepto gastos de personal.

Del Informe de sustentabilidad 2015 del Grupo Galicia se detecta un cuadro que responde al título de Indicadores Primarios de Desempeño (IBASE) con especial aclaración de los indicadores G4 y ODS según el siguiente detalle: G4-9, G4-11, G4-22, G4-EC1, G4-EC3, G4-LA12, G4-HR1, G4-FS6 - y de los Objetivos de Desarrollo Sostenibles de la OCDE (ODS) : 5.4., 7.A., 7.B., 8.1., 9.1., 9.4., 9.5., 9.A., expresando los importes para Educación y separadamente para el concepto Desarrollo Profesional y Educación.

- G4 -LA9

El Grupo Financiero Galicia: brinda un reporte detallado numérico en cuanto a cantidad de participantes y cantidad de horas y en el Informe complementario hace una descripción de las distintas capacitaciones presenciales y online.

- G4-LA10

Respecto de este punto en cuanto al informe del Grupo solo se hace mención a que realizan evaluaciones de desempeño.

- G4-LA11

En la información de este Grupo se indica la conformación del gobierno corporativo y la distribución del personal por compañía, edades y género

informando la distribución en forma conjunta a todas las compañías. En cuanto a la información complementaria del Banco Galicia SA, éste realiza una enumeración de los directivos y un detalle por género comparativo en cantidad respecto a los dos años anteriores y una distribución por edad que también la expone en valores relativos.

## 6.2. Banco Macro

En el balance integrado no hace mención a un monto de gasto de capacitación y/o Educación.

- G4 -LA9

Cumple con dicha información.

- G4-LA10

Se hace referencia a tres páginas del informe donde se mencionan todos los programas de capacitación vigente.

## 6.3. Holcim

En el Balance Consolidado de HOLCIM no se hace referencia a una cantidad específica de dinero destinado a capacitación.

- G4 -LA9

Se presenta el promedio de horas, que ha disminuido en su comparación con el año 2014.

- G4-LA10

Se hace mención a tres páginas donde no se desarrollan los programas de la compañía. Una de las páginas es una imagen y las otras dos no dan idea de programas de capacitación.

- G4-LA11

Se muestra en porcentajes el número de empleados que ha recibido en 2014 y en 2015 evaluaciones regulares de desempeño por sexo.

#### **6.4. San Miguel**

En el estado económico financiero no se brinda información acerca del monto gastado en capacitación. Sin embargo en el balance social se ha mención a que dicho gasto es de \$2.812.697,3

- G4 -LA9

En el índice GRI no figura el indicador informado. Sin embargo en la página 59 del balance se brinda la información requerida

- G4-LA10

Se hace mención en una breve reseña a los programas que desarrollan.

- G4-LA11

En la referencia se menciona un apartado donde no se muestra el porcentaje, indica la realización de las evaluaciones de desempeño que se utilizan.

#### **6.5. Telecom**

En el balance consolidado al 31 de diciembre no se mencionó el monto incurrido para brindar capacitación al personal, pero si se hace referencia a los programas desarrollados en el periodo.

- G4 -LA9

No se brinda información al respecto.

- G4-LA10



Se hace mención a los programas que desarrollan para los distintos escalafones de empleados.

- G4-LA11

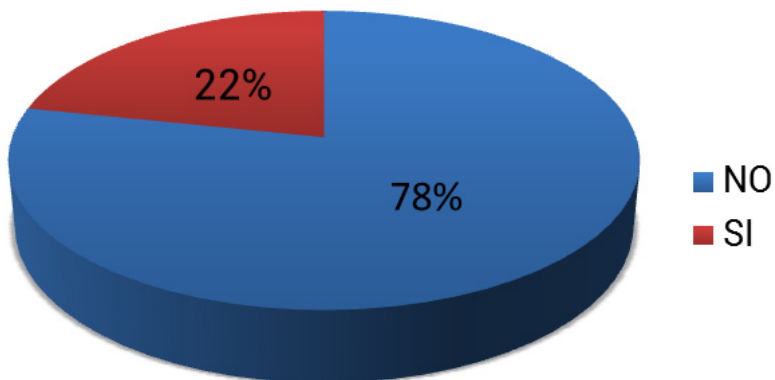
No se brinda dicha información.

## 7. DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

Se puede observar que existe una escasa integración de la información por parte de las denominadas “empresas líderes” ya que sólo en el 22% de los casos presentan información actualizada tanto económica financiera como social para el ejercicio 2015 .

Gráfico 1. Informes de Sostenibilidad en empresas cotizantes del Merval a Noviembre 2016, información correspondiente al ejercicio comercial 2015 dado que es el último ejercicio cerrado a Noviembre de 2016 para las empresas con cierre diciembre.

**Informes de Sostenibilidad Merval**

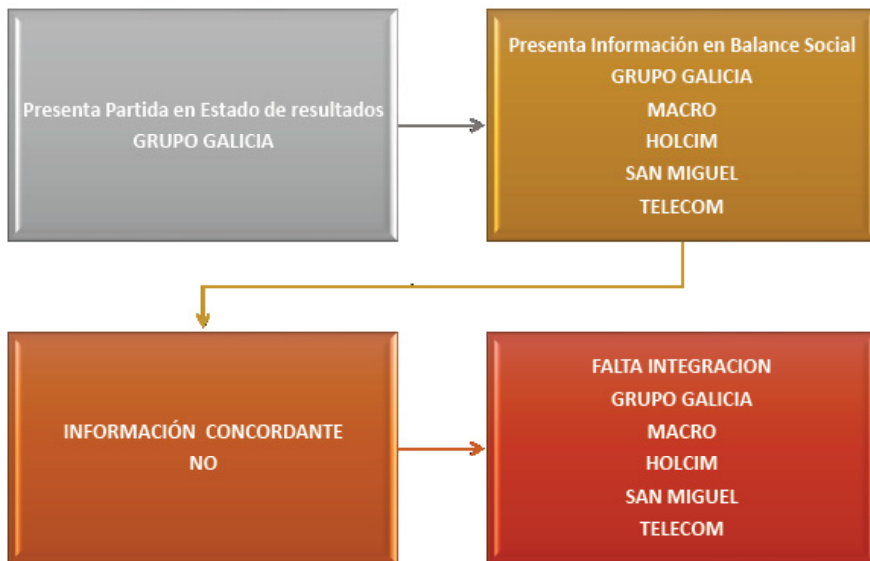


*Elaboración propia.*

*Fuente: <http://www.merval.sba.com.ar/vistas/cotizaciones/Indices.aspx>*

Efectuado el análisis de los estados financieros y sociales a modo de resumen de resultados sobre las empresas analizadas, se plantea el siguiente esquema:

**Gráfico 2: Resumen de Resultados.**



*Fuente: elaboración propia.*

A continuación, se explicitarán en forma separada el análisis de los resultados de cada una de las empresas cuyos informes fueron analizados.

**7.1. Grupo Financiero Galicia**

Es de aclarar que algunos aspectos son informados como Banco Galicia SA (empresa analizada) pero otros son informados por Grupo Galicia en informes consolidados de todas las empresas que conformar el Grupo.

De los Estados Contables (económico-financieros) se encontró en

una sola línea los gastos relacionados con el personal, y para el Grupo en el Estado de Resultados dentro de gastos correspondientes a Gastos Administrativos, pero si se pudo comparar con la misma información para el ejercicio anterior por lo que pudo realizarse el siguiente análisis:

Para el Grupo Galicia la información es comparativa con respecto al año anterior en valores absolutos y el importe para este tipo de gastos para el ejercicio contable consolidado 2015 es de \$ 6.890.911.000 , y al comparar con el total de gastos en este concepto del ejercicio contable 2014 se observa que el importe del ejercicio 2015 representa un incremento del 36% con relación al año anterior. Para el Banco de Galicia SA únicamente el gasto de personal, expuesto en una línea para el ejercicio contable 2015 es de \$ 4.187.959.000- , el que comparado con el total de gastos en este concepto del ejercicio contable 2014 representa para el ejercicio 2015 un incremento del 46% respecto al año anterior.

Del Informe de sustentabilidad 2015 y del cuadro de Indicadores Primarios de Desempeño (IBASE) dentro de los indicadores sociales internos se pudo constatar que el correspondiente a Educación se encuentra informando un importe de \$ 1.536.000.- existiendo otro denominado de Desarrollo Profesional y Educación de \$ 29.796.186.-

Del Informe de sustentabilidad 2015 del Grupo Galicia se pudo detectar un cuadro que responde al título de Indicadores Primarios de Desempeño (IBASE) con especial aclaración de los indicadores al igual que el del grupo ya mencionado.

En este cuadro dentro de los indicadores sociales internos se encuentra el de Educación informando en él un importe de \$ 1.536.000.- y otro

denominado de Desarrollo Profesional y Educación de \$ 27.192.244.- importes pequeños en relación al volumen que maneja este Grupo.

Observamos la baja incidencia de los importes invertidos en capacitación si los hacemos relativos al total de gasto de personal.

Como uno de los puntos a analizar eran los indicadores G4 LA 9, LA 10 Y LA11, se consideran las referencias realizadas en el Informe de Sustentabilidad Información Ampliada para Banco Galicia SA ya que de los números analizados la incidencia era representativa. Se analiza ahora cada uno de los indicadores, observando que hace referencia a IG informe de grupo Financiero Galicia y a IC informe complementario Galicia Sustentable 2015 por lo que hemos trabajado con los dos informes de sustentabilidad al realizar el análisis.

- G4 -LA9

El Grupo Financiero Galicia: brinda un reporte detallado numérico en cuanto a números de participantes y cantidad de horas pero ningún reporte con valores relativos que permita la comparación contando solo con un concepto descriptivo. En cambio en el Informe complementario hace una descripción de las distintas capacitaciones presenciales y online pero sin ningún tipo de referencia numérica.

- G4-LA10

Respecto de este punto en cuanto al informe del Grupo solo se hace mención a que realizan evaluaciones de desempeño en forma narrativa y en cuanto a la valoración de esos programas se referencia en cuanto al Informe Complementario brinda la misma información que la indicada para el indicador LA9.

- G4-LA11

En la información del Grupo nos indica la conformación del gobierno corporativo y la distribución del personal por compañía, edades y género por compañías en cambio la distribución por género y cargos lo hace en el total de todas las compañías sin abrir los que corresponde a cada ente. En cuanto a la información complementaria del Banco Galicia SA al respecto realiza por un lado una enumeración de los directivos y por otro lado un detalle por género comparativo en cantidad respecto a los dos años anteriores y una distribución por edad que también la expone en valores relativos.

## 7.2. Banco Macro

Este grupo si bien expone su información en lo que denomina un balance integrado no se pudo obtener lo destinado a gasto de capacitación y/o Educación ni desde su aspecto económico financiero ni del socio-ambiental.

Si bien hace referencia a los indicadores que deberían contar con la información según los protocolos preestablecidos la información es narrativa y no específica, sino que hace referencia a tres páginas del informe donde se mencionan todos los programas de capacitación vigente.

## 7.3. Holcim

En el Balance Consolidado de HOLCIM no se hace referencia a una cantidad específica de dinero destinado a capacitación, pero en su reporte socio-ambiental utiliza un indicador basado en horas para demostrar lo invertido en capacitación con una apertura aceptable y se pudo arribar

disminuyó esta inversión con relación al año 2014.

#### **7.4. San Miguel**

Si bien en el estado económico financiero si lo hace en el balance social, haciendo una apertura de la temática teniendo que recurrir a la lectura de todo el informe para acceder a la información ya que en el índice GRI no figura el indicador informado a pesar de estar expuesta la información. En cuanto a las evaluaciones de desempeño sólo se brinda una narración sobre ellas.

#### **7.5. Telecom**

En ninguno de los dos informes analizados se brinda información del monto incurrido para brindar capacitación al personal, narrando únicamente los programas, pero sin aperturas útiles para el usuario ya que en la mayoría de los ítems analizados no brinda información.

### **8. CONCLUSIONES**

Del análisis crítico de los resultados alcanzados, se observa que si bien en existe una tendencia a brindar información socio-ambiental, sólo el 22% de las denominadas “empresas líderes” que conforman en índice Merval emiten información social actualizada.

También es de destacar además que para que la información sea relevante debería comprender valores relativos y respetar los protocolos de las guías o directrices a las cuales se adhiere, lo cual por ejemplo no surge en el caso Grupo Macro donde no se pudo determinar una total concordancia entre el

indicador y la información.

En cuanto al resto de los grupos empresarios si bien no referencian a una cantidad específica de dinero destinado a capacitación, la mayoría hace una apertura del tema que puede ser de utilidad al usuario.

En síntesis, la información brindada para la temática seleccionada no se encuentra integrada en ambos informes analizados, por lo que dificulta al usuario de la información contar con ella, para la toma de sus decisiones. Por ello podríamos decir que partiendo de nuestra hipótesis si bien existe información factible de ser integrada dicha integración no se ha efectuado aún.

Se entiende así que la necesidad de integración se encuentra latente, y que de lograr brindarla el usuario podría contar con una visión más acabada de la realidad del ente informante, pero actualmente es escasa su adhesión pragmática por lo que queda un camino a recorrer.

## 9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Banco Macro (2015). *Balance Integrado*, Recuperado en [https://www.macro.com.ar/PortalMacro/.../macro/.../reporte\\_anual\\_integrado\\_2015.pdf](https://www.macro.com.ar/PortalMacro/.../macro/.../reporte_anual_integrado_2015.pdf).
- Chapman W. (1989). *El desarrollo de la contabilidad social en América Latina*. V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina. IV Congreso Latinoamericano de Investigación Contable. Argentina: Fundación Banco de Boston.
- Comisión Nacional de Valores (2016). Recuperado en [www.cnv.gob.ar](http://www.cnv.gob.ar)
- Consejo Internacional de Reporting Integrado, (2013). *El Marco Internacional IR*, Recuperado en: <https://integratedreporting.org>. Última consulta en mayo de 2017.
- Fernández Lorenzo L., Carrara C. y Larramendy E (2009). *Una aproximación Jurídico-Contable hacia el concepto de Patrimonio ambiental*. XXX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales. Universidad Nacional de Salta. Salta, Argentina
- Fernández Lorenzo L. y Larramendy E. (2010). *El Ente y su Patrimonio*. Material de Cátedra “C” de Contabilidad Superior I, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata.
- Fernández Lorenzo L., Carrara C. y Larramendy E. (2010). *Una Aproximación Jurídico-Contable hacia el Concepto de Patrimonio Ambiental*. Revista Proyecciones, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de La Plata, Argentina. Año IV, N° 4, La Plata, Argentina ISSN 1850-6542, págs. 35-56.
- Fernández Lorenzo L., Larramendy E. con colaboración de Tellechea



- P. (2011). *Desafíos de la Contaduría Pública frente al Desarrollo Sustentable. Un análisis de memorias de sostenibilidad*. Presentado ante la XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad. S.J. de Puerto Rico, Puerto Rico. Con referato. Trabajo publicado en CD págs. 1-29.
- García Casella C. (1999). *Cuestiones Vinculadas a Problemas Contables*, EconomiZarte. Buenos Aires, Argentina.
  - Grupo Financiero Galicia (2015). *Informe de Sustentabilidad*, Recuperado en: [www.gfgsa.com](http://www.gfgsa.com).
  - Hogner. R (1982). *Corporate Social Reporting: Eight decades of development at U.S Steel, Research in Corporate Social Performance and Policy*, vol. 4, pp. 243-250.
  - Holcim (2015). *Informe de Desarrollo Sostenible*. Recupeado en: [www.holcim.com](http://www.holcim.com).
  - Mayoral L. (2001). *Metodología del Trabajo de Tesis*. Ed. CEAE, Centro de estudios en Administración y Economía. Tandil, Argentina. ISBN 950658-099-5.
  - Merval: Recuperado en: <https://goo.gl/XifV2e>.
  - Organización Internacional del Trabajo. Recuperado en: <http://www.ilo.org/>
  - Real Academia Española: Diccionario. Recuperado en: [www.rae.es](http://www.rae.es)
  - San Miguel (2015). *Reporte de Sustentabilidad*. Recuperado en: [www.sanmiguelglobal.com](http://www.sanmiguelglobal.com)
  - Sierra Bravo (1998). *Técnicas de Investigación Social: teoría y ejercicios*. Paraninfo, Madrid, España
  - Telecom Argentina (2015). *Reporte de Responsabilidad Social Empresaria*. Recuperado en: [www.institucional.telecom.com.ar/rs](http://www.institucional.telecom.com.ar/rs)

## ANEXO

En la siguiente tabla se exhibe la lista de empresas y el porcentaje de participación que cada empresa tiene en la canasta teórica del índice Merval

EMPRESA / ESPECIE	Cantidad Teórica	Participación
Petróleo Brasileiro - Petrobras (APBR)	38,26	17,88%
Pampa Energía (PAMP)	69,95	9%
Grupo Financiero Galicia (GGAL)	28,56	7,37%
Cresud (CRES)	47,65	7,23%
YPF (YPFD)	4,11	6,17%
Siderar (ERAR)	99,53	5,61%
Banco Macro (BMA)	7,36	4,79%
Soc. Comercial del Plata (COME)	243,39	4,48%
Mirgor (MIRG)	1,83	4,24%
BBVA Banco Francés (FRAN)	7,57	4,24%
Tenaris (TS)	2,76	3,88%
EDENOR (EDN)	30,63	3,79%
Aluar (ALUA)	56,47	3,45%
Transener (TRAN)	48,23	3,32%
Holcim (Argentina) (JMIN)	10,63	1,97%
Consultatio (CTIO)	7,58	1,85%

EMPRESA / ESPECIE	Cantidad Teórica	Participación
San Miguel (SAMI)	3	1,80%
Central Costanera (CECO2)	27,74	1,70%
Celulosa (CELU)	13,27	1,58%
Central Puerto (CEPU)	1,45	1,46%
Agrometal (AGRO)	10,8	1,42%
Telecom Argentina (TECO2)	4,21	1,38%
Carboclor (CARC)	64,69	1,38%

## GOBIERNO ABIERTO: DEFINICIONES Y ALCANCES

*Melina D. Corrado - Alfredo M. Baronio - Ana M. Vianco*

### RESUMEN

En un contexto de agotamiento de los modelos tradicionales de la administración pública, el concepto de Gobierno Abierto se ha posicionado como un paradigma capaz de resolver mayor número de cuestiones. Este trabajo realiza una aproximación al marco conceptual de Gobierno Abierto y releva iniciativas prácticas en Argentina. Presenta una revisión de bibliografía sobre el tema, priorizando publicaciones recientes (2012 - 2016) y una exploración en los sitios Web oficiales de gobierno de cada provincia argentina, complementando con información encontrada en noticias y otras fuentes, sintetizando los resultados en una tabla de datos y en un mapa georreferenciado. Existe un intenso debate acerca de la definición del concepto; sin embargo, a partir de la consolidación de la *Open Government Partnership* las prácticas se han ido esparciendo a través de las administraciones públicas nacionales y subnacionales. A medida que crece la implementación del concepto, la discusión debe avanzar en pos de elevar la calidad de la gestión pública a través de los elementos de Gobierno Abierto.

### PALABRAS CLAVES

*Gestión Pública - Datos Abiertos - Desarrollo Local*

## ABSTRACT

In a context of exhaustion of traditional models of public administration, the concept of Open Government has been positioned as a paradigm capable of solving a larger number of issues. This work makes an approach to the conceptual framework of Open Government and highlights practical initiatives in Argentina. It presents a review of the literature on the subject, prioritizing recent papers (2012 -2016). It also includes an exploration on the official government websites of each Argentine province, complemented to information found in news and other sources. The results were synthesized in a data table and on a georeferenced map. There is an intense debate about the definition of the concept; However, since the consolidation of the *Open Government Partnership*, the practices have been spread through national and subnational public administrations. As the implementation of the concept grows, the discussion must move forward in order to raise the quality of public management through the elements of Open Government.

## KEYWORDS

*Public Administration - Open Data - Local Development*

## 1. INTRODUCCIÓN

El agotamiento de los modelos tradicionales de la gestión pública, ha inducido la búsqueda de nuevas formas de hacer y repensar el rol de los distintos actores, especialmente, de la ciudadanía. En este marco, el concepto de Gobierno Abierto (GA) ha ganado su lugar como un nuevo

paradigma capaz de resolver y dar respuesta a mayor número de cuestiones que los modelos tradicionales.

El posicionamiento de GA como paradigma, está directamente relacionado a la aprobación de Leyes de Acceso a la información, con antecedentes directos en el *Freedom of Information Act* (FOIA, en español: Ley por el Derecho a la Información) de EEUU. Los autores suelen ubicar en la entrada en vigor del FOIA en 1974 el inicio del proceso que impulsó más tarde el movimiento global de GA. Este movimiento está dado por los gobiernos que tratan de ampliar el acceso a datos e información, garantizar la transparencia y la rendición de cuentas, y fortalecer la participación ciudadana en las actividades de gobierno y en el proceso democrático.

Este movimiento global se intensificó con la formación de la *Open Government Partnership* (OGP, en español: Alianza Gobierno Abierto - AGA -) como iniciativa multilateral voluntaria que aboga por elevar la calidad gubernamental y fomentar la participación ciudadana. La OGP proporciona oportunidades para avanzar en la agenda de GA, compartir y aprender de mejores prácticas internacionales, y colaborar con otros miembros de la misma en soluciones que beneficien ciudadanos a nivel mundial.

Argentina forma parte de la OGP desde 2012 y va por el segundo ciclo de ejecución de un Plan de Acción de GA en el marco de esta Alianza. En tal contexto, se han realizado avances a nivel provincial y también a nivel local. El objetivo de este trabajo es relevar los antecedentes teóricos del concepto GA e iniciativas puestas en práctica en Argentina tanto en los gobiernos provinciales como en las ciudades de Córdoba y Río Cuarto

Este artículo presenta la revisión de bibliografía sobre GA, priorizando aquellas publicaciones más recientes (2012 - 2016) a las cuales se tuvo acceso a partir de la búsqueda en bases académicas como Scielo, RedaLyc, WorldWideScience, Elsevier y Google Scholar, entre otros. Además, se consideraron publicaciones sobre GA de la Organización de Naciones Unidas, de la Organización de los Estados Americanos y de la World Justice Project (WCP). Luego se relevan las iniciativas de GA en Argentina, a través de una exploración en los sitios Web oficiales de gobierno (dominio oficial: .gob.ar) de cada provincia. Esta búsqueda se complementó con información y noticias encontradas a través de motores jerárquicos como Google, metabuscadores como Copernic y Dogpile, y directorios Web como DMOZ. Los resultados de la búsqueda se sintetizan en una tabla de datos y a su vez, en un mapa georreferenciado, utilizando *Open Geoda*.

## 2. ANTECEDENTES Y MARCO CONCEPTUAL

El concepto de GA remonta sus orígenes al siglo XVI en Suecia, cuando se estableció el derecho público a los datos de gobierno en su constitución (Sandoval Almanzan, 2015) que data de 1776. Otros autores, sitúan el origen del concepto en Gran Bretaña en la década del '70, vinculado a la intención de dar luz a los procesos burocráticos, reducir el secreto gubernamental, y la apertura del sector público hacia el escrutinio ciudadano (Elena y Ruival, 2015).

Por otra parte, se atribuye especial importancia al FOIA de 1966, entrada en vigor en 1974, destinada a establecer un proceso legal para ejercer el derecho de acceso a la información pública por parte de los ciudadanos

(Oszlak, 2012). Hecho que se esparciría rápidamente al resto del mundo, impulsando procesos análogos (Ramírez - Alujas, 2012, Oszlak 2012).

En sus orígenes GA alude a un proceso prácticamente unilateral de apertura de datos por parte del gobierno. No obstante, en los últimos años, el concepto se ha resignificado implicando una participación activa de los ciudadanos en los gobiernos. No sólo en cuanto al derecho de acceso a la información, sino también a la facultad de evaluar el ejercicio gubernamental y exigir un gobierno responsable de su acciones y omisiones. Así como a la capacidad de interpretar los datos e información pública, de modo que posibilite su influencia en la toma de decisiones y en la formulación de políticas públicas (Sandoval Almanzan & Gil, 2016; Sandoval Almanzan, 2015; Harman et. al, 2015; Valenzuela Mendoza, 2013). Esta apertura gubernamental, se apoya en gran medida en las posibilidades que ofrecen las TICs para el intercambio de la información entre gobierno y ciudadanía, con las dificultades que el medio virtual trae aparejadas (Oszlak, 2012).

Para aclarar el concepto, se puede recurrir a algunas definiciones brindadas por organismos internacionales y autores dedicados al tema. Por ejemplo, la OCDE (2016) define GA como “la transparencia de las acciones del gobierno, la accesibilidad a los servicios y la información del gobierno y la capacidad de respuesta de los gobiernos a las nuevas ideas, demandas y necesidades”. La WCP, por su parte, postula que un GA es aquel que comparte información, permite a las personas contar con herramientas para exigir al gobierno que rinda cuentas y fomenta la participación ciudadana en las deliberaciones sobre políticas públicas, afirmando que es un componente necesario de un sistema de gobierno fundado en el estado



de derecho (Harman et al., 2015).

Sandoval Almanzan (2015) considera que GA consiste en “una plataforma tecnológica institucional que convierta los datos gubernamentales en datos abiertos para permitir su uso, protección y colaboración por parte de los ciudadanos en los procesos de decisión pública, rendición de cuentas y mejoramiento de los servicios públicos” y sostiene que debe entenderse desde una visión holística (Sandoval Almanzan & Gil, 2016).

Según Oszlak (2013), el GA “(...) vislumbra una filosofía de gobierno, una modalidad de gestión pública más transparente, participativa y colaborativa entre estado y sociedad civil”. Mientras que Calderón (2012) define GA como “la aplicación de la cultura dospuntocerista a la administración pública y al Gobierno, una administración en la que los procesos estén fase beta y donde los mismos pueden ser mejorados por la interacción permanente con los ciudadanos”.

Concha y Naser (2012) citan la definición de Calderón y Lorenzo (2010) “GA es aquel que entabla una constante conversación con los ciudadanos con el fin de oír lo que ellos dicen y solicitan, que toman decisiones basadas en sus necesidades y preferencias que facilitan la colaboración de los ciudadanos y funcionarios en el desarrollo de los servicios que presenta y que comunica todo lo que decide y hace de forma abierta y transparente”.

Rescatan que las definiciones coinciden en el establecimiento de una relación más estrecha entre el Estado y los ciudadanos; en la que a la transparencia se agregan participación y colaboración que permiten la creación de valor público al generar políticas más eficaces y, dado el mayor involucramiento de la sociedad, tienden a ser más legitimadas

construyéndose simultáneamente una mayor confianza en las instituciones estatales.

Hoy se habla de GA como un nuevo paradigma (Ramírez Alujas 2012, Tesoro, 2014), cuyos componentes principales son transparencia (vinculada al derecho de acceso a la información y rendición de cuentas), participación (consultas públicas y participación ciudadana en los procesos de toma de decisiones y diseño de políticas públicas) y colaboración (entre los sectores público y privado, y la comunidad). En yuxtaposición al debate en torno a la definición unívoca de GA (Harman et al., 2015), se observa cierta discrepancia a la hora de definir sus componentes y las dimensiones en las que estos se desagregan. Los antes mencionados, son aquellos que se encuentran con mayor frecuencia en la literatura académica, así como en legislación y planes de GA de los países y gobiernos locales.

GA se apoya en sus pilares de transparencia, participación y colaboración, que implican actitudes activas. Tanto del Gobierno respecto de abrir la información, rendir cuentas de sus actos, proveer las condiciones para el intercambio con la ciudadanía y receptor las demandas ciudadanas. Como de los ciudadanos respecto de conocer sus derechos, involucrarse y participar en los procesos que determinan sus vidas y que suceden en la esfera política. La colaboración supone también alianzas estratégicas del sector público, privado y la comunidad y procesos de cocreación, codiseño y cogestión (Ramírez Alujas y Dassen, 2012).

Los gobiernos locales necesitan construir instituciones efectivas y perseguir el desarrollo sustentable de manera transparente, responsable, con métricas claras y abiertas a la participación de todos los sectores. Es

necesario tender puentes entre la ciencia, otras formas de conocimiento, gobiernos y actores no gubernamentales (Crona y Parker, 2012) para un desarrollo territorial sustentable y para la sustentabilidad de los gobiernos locales.

Las acciones llevadas a cabo deben propender a incluir la multiplicidad de visiones en torno a las características de los procesos actuales y sus resultados futuros, impulsar procesos de aprendizaje continuos donde se promueva el pensamiento integrado y la gobernabilidad colaborativa. De esta manera, se aportan, transfieren y aplican nuevos conocimientos para la resolución de conflictos entorno a las cuatro dimensiones del desarrollo sustentable a escala regional.

Existe un concepto muy vinculado a GA que es el de gobierno electrónico (GE); el cuales un concepto de gestión que fusiona la utilización masiva de las TIC, con modalidades de gestión, planificación y administración, como una nueva forma de gobierno. Bajo este punto de vista, el GE basa y fundamenta su aplicación en la Administración Pública teniendo como objetivo contribuir al uso de las TICS para mejorar los servicios e información ofrecida al ciudadano y organizaciones, mejorar y simplificar los procesos de soporte institucional y facilitar la creación de canales que permitan aumentar la transparencia y la participación ciudadana (Naser y Concha, 2014). Es decir, si bien se trata de otra forma de acercar al gobierno y la ciudadanía, no es un concepto opuesto ni superador del GA, sino que se trata de otra herramienta para la apertura de los gobiernos, que viene a enriquecer el paradigma de GA.

Otro hito relevante es la formación de la Alianza de Gobierno Abierto

(AGA, u OGP por sus siglas en inglés), iniciado con la promulgación del *Memorandum of Transparency and Open Government* de Estados Unidos de América, en 2009; la cual establece un compromiso de apertura de la gestión pública basado en tres pilares: transparencia, participación y colaboración. En 2011, se conformó la OGP por decisión de 8 países fundadores, en el marco de la 66° Asamblea de Naciones Unidas. LA OGP nace como iniciativa multilateral cuya misión es que “los gobiernos sean más transparentes, rindan cuentas y mejoren la capacidad de respuesta hacia sus ciudadanos - con el objetivo final de mejorar la calidad del gobierno, así como la calidad de los servicios que reciben los ciudadanos. (...) OGP se propone apoyar tanto a reformadores de gobierno como de sociedad civil para elevar al gobierno abierto a los niveles más altos del discurso político, proveer cobijo a reformas difíciles, y crear una comunidad de práctica de reformadores en la materia a nivel global” (OGP, 2014, p. 1).

La OGP ha ido creciendo y adoptando nuevos miembros. En la actualidad son 70 los países que la conforman, muchos de los cuales ya se encuentran en la etapa de ejecución de su tercer Plan de Acción (OGP, 2016). Un hecho a destacar es la elevada participación de los países de América Latina (un total de 15), posicionando a la región como una de las más comprometidas, conjuntamente con América del Norte.

## 2.1. El rol de los gobiernos locales

En los últimos años, los gobiernos locales se han convertido en actores relevantes en el plano nacional e internacional, insertos en un mapa global cambiante (Jiménez; 2014). Este fenómeno se debe principalmente al

proceso de globalización que ha venido modificando el contexto mundial desde mediados de 1980, como resultado de la búsqueda de una alternativa a la crisis del Estado de Bienestar. La globalización y la revolución tecnológica de las últimas décadas han supuesto transformaciones de diversa índole para las sociedades en todo el mundo. Estas transformaciones tienen que ver con los procesos de liberalización económica, la reducción de las barreras arancelarias ligada al incremento de inversiones extranjeras, el aumento de migraciones y flujos turísticos, y la penetración de las multinacionales en los espacios locales (AL-LAs, 2013).

Ante la fuerza de la globalización y su impacto en el plano económico, sociocultural, ecológico y tecnológico de los territorios, es evidente que los gobiernos locales y las sociedades no tienen alternativa de resultar exentos a las repercusiones globales de los acontecimientos en el plano internacional. Esta situación, plantea oportunidades para los territorios, en términos de desarrollo, al tiempo que supone enormes desafíos en cuanto a las capacidades que deben detentar los territorios para poder situarse de manera exitosa en el sistema internacional.

Al mismo tiempo que la escena mundial se ha ido modificando, el rol del Estado se ha venido transformando. Se trata del debilitamiento del rol del Estado -central- resultado de los procesos de transferencia de competencias (hacia los niveles supra y/o sub-nacionales) y el empoderamiento de los gobiernos locales (AL-LAs, 2013; 2014; 2015; Jiménez, 2014). Entre otras cuestiones, las deficiencias de gestión del Estado centralizado condujeron a un crecimiento de las demandas por competencias de los gobiernos sub-nacionales, dando lugar al proceso de descentralización que se puede

apreciar en América Latina y en Argentina en particular.

Estos procesos han sido desiguales. A menudo, la transferencia de competencias no sucede acompañada de la transferencia de recursos y partidas presupuestarias correspondientes, que supone la descentralización (AL-Las, 2014).

En consecuencia, el protagonismo político y decisonal tradicionalmente concedido a los gobiernos nacionales, paulatinamente ha entrado en disputa con los gobiernos locales. Hoy se habla de un irreversible empoderamiento de los gobiernos locales (AL-Las, 2015) vinculado al reconocimiento del rol fundamental de éstos en los procesos de desarrollo, y a la importancia de efectuar estudios, investigaciones y análisis a escala local.

Todos estos cambios, se condicen con los cambios en la Administración Pública a partir de los cuales se ha ido instalando el concepto de Gobierno Abierto como nuevo paradigma (Ramírez Alujas y Dassen, 2012).

Muchas de las innovaciones sociales que ejemplifican los beneficios del Gobierno Abierto han surgido desde el nivel municipal y el regional, ya que a escala local se multiplica la rapidez de afectar la cotidianeidad de los ciudadanos. Más allá de que la discusión en torno a las oportunidades que podría ofrecer la globalización no es algo nuevo, sí resulta más novedosa la aplicación de prácticas para transparentar la información pública, así como el involucramiento de los actores sociales en la toma de decisiones de sus territorios. Todo ello ha implicado la adopción de estrategias innovadoras e implementación de nuevas tecnologías, que traduzcan a la práctica los principios de Gobierno Abierto en los distintos niveles territoriales (Inzulsa et al., 2014).

De acuerdo con sus principios de transparencia, participación y colaboración, el Gobierno Abierto se orienta en la búsqueda del mejoramiento de la prestación de servicios y del accionar general de los gobiernos por medio de la interacción constante con los demás sectores de la sociedad. Dicha interacción no debe limitarse al acceso a la información y a la implementación de mecanismos de Gobierno Electrónico o digital, sino que implica una nueva manera de concebir la sociedad y las funciones que los gobiernos deben cumplir en su interior, de modo que el acceso sea no solo a la información pública sino al proceso mismo de toma de decisiones (Oszlak, 2012).

Los gobiernos locales deben evolucionar hacia un modelo de gestión donde la colaboración, la participación y la transparencia sean los ejes centrales en la elaboración de las políticas públicas. Este nuevo concepto de gestión involucra la generación de canales de comunicación para trabajar con la sociedad y los individuos en vías de co-crear valor público, fusiona la utilización intensiva de las TIC, con modalidades de diseño, planificación y administración y en donde el sistema tradicional de gobernar se ve sustentado a partir de tres pilares: a) transparencia en la acción, procesos y datos del gobierno; b) participación que busca implicar de forma activa y real a los ciudadanos en la formulación y ejecución de políticas; y c) colaboración al interior del gobierno y con las personas que permitan generar nuevas ideas para resolver problemas sociales. Gobierno Abierto refiere a los procesos que comprenden estos tres pilares, donde la innovación tecnológica -innovación en la gestión y gestión del conocimiento a través de la mejora en la calidad de la información y datos públicos, y su apertura - constituye

el medio para facilitar su fin.

### **3. EXPERIENCIAS DE GOBIERNO ABIERTO EN ARGENTINA**

Argentina forma parte de la OGP desde 2012, y en agosto de 2016 ha presentado su nuevo Plan de Acción mediante el que asume 15 compromisos que promueven la federalización de prácticas de GA, e implican la participación de 10 ministerios del Poder Ejecutivo Nacional y 15 organismos públicos.

En enero de 2016 la Corte Suprema de Justicia creó la Secretaría de Comunicación y Gobierno Abierto, y se habilitaron sitios Web específicos para publicación de información y datos de GA. Además, se creó el portal de datos abiertos nacional y se encuentran sitios de GA y datos abiertos de la Agencia Nacional de Administración de la Seguridad Social (ANSES) y el Plan de Atención Médica Integral (PAMI).

A nivel provincial, Argentina cuenta con distinto tipo de iniciativas, portales oficiales de GA, reparticiones (en general con rango de Subsecretaría o Dirección) e iniciativas independientes dedicadas a temas de GA. También es posible encontrar experiencias en materia de GA a nivel municipal.

En el marco del nuevo Plan de Acción de GA presentado por Argentina, se han intensificado las acciones en todo el territorio nacional, a nivel provincial y también a nivel local. A partir de una exploración en la Web para obtener el panorama actual, fue posible constatar que en casi todas las provincias argentinas se encuentran indicios de GA. Es decir, que al menos se está comenzando a tomar en cuenta el concepto: en algunas solo



se ha publicado algo de información o se han realizado foros o reuniones destinadas a futuras prácticas de GA; en otras, es posible encontrar prácticas más consolidadas.

Este estudio mostró que, de las 23 provincias del país, 13 cuentan con un sitio Web relativo a GA y 3 han anunciado su implementación. La situación particular de cada provincia se especifica en la Tabla 1.

**Tabla I: Sitio Web provincial relativo a GA**

Provincia	Sitio relativo a GA	Enlace del portal:
<i>Buenos Aires</i>	Anunciado, en construcción	<a href="https://goo.gl/N2jng9">https://goo.gl/N2jng9</a>
<i>Córdoba</i>	NO	<a href="https://goo.gl/QIxTQ">https://goo.gl/QIxTQ</a>
<i>Santa Fé</i>	Anunciado, en construcción	<a href="https://goo.gl/eSKSh4">https://goo.gl/eSKSh4</a>
<i>San Luis</i>	SI	<a href="https://goo.gl/Keh3ha">https://goo.gl/Keh3ha</a>
<i>Mendoza</i>	SI	<a href="https://goo.gl/UjrNVW">https://goo.gl/UjrNVW</a>
<i>San Juan</i>	NO	No corresponde
<i>Jujuy</i>	SI	<a href="https://goo.gl/E132Z1">https://goo.gl/E132Z1</a>
<i>Catamarca</i>	SI	<a href="https://goo.gl/16fhco">https://goo.gl/16fhco</a>
<i>Chaco</i>	NO	No corresponde
<i>Corrientes</i>	Anunciado, en construcción	No corresponde
<i>Entre Ríos</i>	SI	<a href="https://goo.gl/6uS5fm">https://goo.gl/6uS5fm</a>
<i>Santiago del Estero</i>	NO	No corresponde
<i>Formosa</i>	SI	<a href="https://goo.gl/2Uj4b7">https://goo.gl/2Uj4b7</a>
<i>La Pampa</i>	NO	No corresponde
<i>La Rioja</i>	SI	<a href="https://goo.gl/woUAh4">https://goo.gl/woUAh4</a>
<i>Misiones</i>	SI	<a href="https://goo.gl/kUFWs3">https://goo.gl/kUFWs3</a>

Provincia	Sitio relativo a GA	Enlace del portal:
<i>Neuquén</i>	SI	<a href="https://goo.gl/ADp1Wf">https://goo.gl/ADp1Wf</a>
<i>Río Negro</i>	SI	<a href="https://goo.gl/a7ihNj">https://goo.gl/a7ihNj</a>
<i>Salta</i>	NO	No corresponde
<i>Tucumán</i>	SI	<a href="https://goo.gl/BAMUqx">https://goo.gl/BAMUqx</a>
<i>Santa Cruz</i>	NO	No corresponde
<i>Chubut</i>	SI	<a href="https://goo.gl/VFkmU4">https://goo.gl/VFkmU4</a>
<i>Tierra del Fuego</i>	SI	<a href="https://goo.gl/Qexcxc">https://goo.gl/Qexcxc</a>
<i>Nota: enlaces revisados por última vez 10 de octubre de 2016</i>		

Fuente: elaboración propia (2016).

De acuerdo a la información relevada acerca de la disponibilidad en la Web, se pone de manifiesto que todas las provincias cuentan con un sitio Web oficial. El 26,1% posee Portal de Gobierno Abierto, el 56,5% tiene Portal de Datos Abiertos y el 78,3% ofrecen el servicio de trámites en línea

Otra información interesante constatada a partir del relevamiento es que el 21,7% de las provincias argentinas ya cuenta con una repartición pública específica de GA. Como es el caso de la Dirección Provincial de Innovación Ciudadana y Dirección de Gobierno Abierto de Buenos Aires; la Secretaría de Comunicación y Gobierno Abierto de Jujuy; la Unidad Provincial de Gobierno Abierto dependiente del Ministerio de Coordinación y Planificación de Corrientes; y la Dirección de Modernización de la Gestión y Gobierno Electrónico de Misiones.

A modo de síntesis de la situación nacional, se presenta el Mapa de las Provincias de Argentina según las características de GA relevadas (sitio

Web y reparticiones - Mapa 1). Los sitios relativos a GA<sup>1</sup> se manifiestan como Portal de GA, Portal de Datos Abiertos, Portal de Transparencia, o un apartado en el sitio oficial dedicado a GA. Las reparticiones se encuentran bajo el rango de Dirección, Secretaría o Subsecretaría e incluso Unidad Provincial como en el caso de Corrientes. Otro caso es el de San Luis, donde la Universidad de La Punta es la encargada de aplicar un Programa de GA provincial.

Se observa una situación heterogénea. En el mejor de los casos aparecen aquellas provincias que cuentan con un Portal Web de contenido para GA y una repartición específica dedicada al quehacer de GA. Luego, se encuentran aquellas que poseen una repartición dedicada a GA, pero su espacio en la Web se encuentra en construcción. Luego, están las provincias que cuentan con una Web vinculada a GA o tal espacio en construcción, pero la repartición que se ocupa es otra (comúnmente Ministerio de Gobierno, o reparticiones dedicadas a la Gestión Pública o a Tecnologías de la Información y las Comunicaciones) y no una particular de GA. También están las que no cuentan con sitio Web ni repartición específica de GA, pero sí se encuentra información oficial y noticias sobre las actividades de GA realizadas. Y finalmente aquella que no cuenta con actividades de GA que se hayan podido constatar mediante el relevamiento Web, en este caso Santa Cruz.

---

1 - En este trabajo no se analiza la heterogeneidad de cada sitio Web y su nivel de apertura, sino sólo su existencia.

## Mapa I: Gobierno Abierto en Argentina



Fuente: elaboración propia (2016).

### 4. GOBIERNO ABIERTO EN LA PROVINCIA DE CÓRDOBA: EXPERIENCIAS EN LAS CIUDADES DE CÓRDOBA Y RÍO CUARTO

La Provincia de Córdoba presenta distintas iniciativas y acciones de GA, llevadas a cabo principalmente por el Ministerio de Gobierno y el Ministerio de Gestión Pública, entre las que se destacan el Proyecto de Ley de Gobierno Abierto y Buena Gobernanza, la iniciativa “Ciudadano Digital”, el Portal de Compras y Contrataciones Públicas, los Balances de Responsabilidad Social Gubernamental, el Portal de Transparencia, el Convenio “Apoyo a la Provincia de Córdoba para la implementación

de una estrategia de gobierno abierto” entre el Ministerio de Gestión Pública Provincial y el Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC), y la Iniciativa independiente [opendatacordoba.org](http://opendatacordoba.org).

#### 4.1. Ciudad de Córdoba

El municipio de Córdoba cuenta con sitio Web oficial<sup>2</sup>. Desde esta Web es posible acceder a la Carta Orgánica, Normativas y ordenanzas. Estas últimas están desagregadas por sector (ej. Economía y Finanzas, Planeamiento Urbano).

Además, se presenta el link a otro sitio Web que permite acceder al Digesto Legislativo Municipal<sup>3</sup>, a partir del cual es posible realizar búsquedas; no obstante, para acceder a los textos es necesario conocer todos los datos para completar los distintos campos requeridos, tales como número de expediente, fecha de sanción, asunto, tipo de legislación, etc. A partir de búsquedas mediante palabras claves, es posible acceder a los números de decreto u ordenanza relacionados, pero no a los textos. Hay una opción para iniciar sesión que es de acceso a personal municipal, pero no está habilitada la posibilidad de registro para el ciudadano ordinario.

A partir de conocer el número de un decreto u ordenanza, es posible acceder al documento a través de una búsqueda en un motor cualquiera como Google. Sin embargo, no se ve garantizado el acceso a la legislación

---

2 - <http://www.cordoba.gob.ar> - Consultado: 25 de octubre de 2016.

3 - <https://goo.gl/jvLs6> - Consultado: 25 de octubre de 2016.

completa.

Además, según lo publicado en la Web oficial, se emite el Boletín Municipal que “Es la publicación reglamentaria y periódica de todas las normativas nuevas o modificatorias. Se publica en papel y se consigue en diferentes puntos de distribución.”

En 2002, la Municipalidad de Córdoba promulgó la primera Ordenanza de Acceso a la Información Pública (Ordenanza N° 10.560) que se encuentra reglamentada (Decreto Municipal 1.245 y Ord. 11.877). Pero es en 2010 cuando se creó el órgano rector encargado de canalizar y cumplimentar lo establecido en la Ordenanza. En 2016 se modernizaron los canales de recepción del Formulario Tipo. Es posible realizar pedidos de información vía Web o hacerlo físicamente. Además, la Municipalidad de Córdoba es miembro fundador de la Red Federal de Acceso a la Información Pública desde el año 2014 (Información publicada en la Web oficial).

El proceso para la solicitud de información pública se presenta sencillo, según el sitio, pero no es posible realizar pedidos en forma anónima. Está publicada la dirección de correo: *gobiernoabiertoeba@gmail.com* para consultas por email, siendo requisito completar el formulario para la solicitud de información pública. Si bien no es necesario declarar pertenencia institucional o dejar el N° de DNI, es requerido el nombre completo del solicitante.

En materia de autoridad de aplicación, la Ordenanza 11.877, establece que el Departamento Ejecutivo deberá implementar una Oficina de Acceso a la Información. Actualmente, existe la Dirección de Gobierno Abierto, Acceso a la Información Pública y Estadísticas y Censos, dependiente de

la Subsecretaría de Modernización y Tecnología, que a su vez depende de la Secretaría de Modernización, Comunicación y Desarrollo Estratégico y una Oficina de Acceso a la Información Pública (según lo presentado por la Dirección de Ceremonial y Protocolo de la Municipalidad de Córdoba, respecto de reparticiones consignadas en la Nómina de autoridades 2016). No obstante, las solicitudes de acceso a la información pública son recibidas en la Oficina de Atención al Vecino, o bien vía internet, mediante el Portal de Gobierno Abierto del Municipio, cuyo enlace se denomina “Oficina de Acceso a la información pública”.

Según la Ordenanza Municipal N° 11.887, Art. 10. y la N° 11.249, las Declaraciones Juradas de los funcionarios públicos se deben publicar. En el Portal de GA de la ciudad hay una sección destinada a cumplir con ello<sup>4</sup> donde se enuncia que: “En pos de profundizar la política de acceso a la información pública y apertura de datos se pone a disposición el organigrama de la Municipalidad de Córdoba, detallando para cada funcionario información correspondiente a su declaración Jurada, sueldo mensual actualizado, fotografía y detalle de su cargo y funciones”.

Buena parte de la información está publicada, quedan varias secciones que se encuentran en desarrollo Web como es el caso de CORMECOR (Corporación Intercomunal para la Gestión Sustentable de los Residuos Sólidos Urbanos del Área Metropolitana de Córdoba), Tribunal de Cuentas, TAMSE (Transporte Automotor Municipal Sociedad del Estado), CRESE (Córdoba Recicla Sociedad del Estado), ESOP (Ente Municipal de Servicios

---

4 - <https://goo.gl/uqyKSu> - Consultado: 25 de octubre de 2016

y Obras Públicas). De lo publicado, es posible descargar cada DDJJ en formato pdf, csv y xls.

Además, el Portal de Datos Abiertos, se encuentra dentro del Portal de Gobierno Abierto del municipio, en la Sección Economía, allí se publican los Presupuestos Públicos Anuales con su respectiva Ordenanza, y su Clasificación por Objeto de gasto, y por finalidad y función.

En cuanto a participación ciudadana, según lo publicado en el sitio oficial de la Municipalidad de Córdoba: “el Municipio facilita el ejercicio de la ciudadanía mediante el fortalecimiento de los institutos de participación ciudadana, Juntas de Participación Vecinal (JPV), Presupuesto Participativo (PP), y el fortalecimiento de los centros vecinales en cuanto instituciones de la sociedad civil”.

Las JPV se desagregan en comisiones temáticas, rinden cuentas y se rigen por la Ordenanza N° 11.448. El marco normativo del Presupuesto Participativo en Córdoba está dado por la Ordenanza N° 11.499, la Resolución N° 197 y un documento de Modificaciones Metodológicas (Exp. N° 013711/14). Según el Art. 4 de la Ordenanza N° 11.499, el Departamento Ejecutivo Municipal determina anualmente el porcentaje destinado al Presupuesto Participativo Córdoba. El cual, en ningún caso deberá ser inferior al 10% del total destinado a Obras Públicas contenido en el Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Municipal sancionado para el ejercicio.

Por otra parte, hay un espacio abierto en el Portal de Gobierno Abierto del Municipio, en el que la ciudadanía puede dejar sus ideas, hay algunos temas sugeridos según los lineamientos del Plan de Metas de Gobierno,



pero también puede no seleccionarse ninguno de ellos. Además, se utiliza la plataforma DemocracyOs, una aplicación de código abierto cuya propuesta consiste en aprovechar la Web para facilitar que la ciudadanía pueda informarse, debatir y votar temas de interés.

## 4.2. Ciudad de Río Cuarto

Para la ciudad de Río Cuarto, se encuentra la Subsecretaría de Gobierno Abierto, cuyo funcionamiento se ha ido fortaleciendo en los últimos tiempos, y se destacan las iniciativas: “la Muni te escucha”, “Desarrollo de aplicaciones Web para sistematización de datos para la ciudadanía” y “Ciudadano comprometido” que se llevaron a cabo al menos hasta la última gestión según lo publicado en el Portal oficial de Gobierno Local de la Presidencia de la Nación.

La primera iniciativa es un programa de trabajo territorial que consiste en la realización de encuentros vecinales en los barrios de Río Cuarto. A partir de estos encuentros se intenta establecer las necesidades y reclamos de la comunidad. Estos espacios tienen la finalidad de vincular a los ciudadanos con la Subsecretaría de Gobierno Abierto, pero, además con otras áreas de la esfera pública que tienen participación activa en estas reuniones, como seguridad, derechos humanos y planificación.

El Desarrollo de aplicaciones Web para sistematización de datos para la ciudadanía es una de las líneas de gestión del municipio. Un ejemplo de esta línea es el desarrollo de un espacio Web de comunicación para que los beneficiarios de subsidios habitacionales puedan contactar en tiempo real a los secretarios y encargados de los avances de obra.

La última iniciativa mencionada refiere a la aplicación “Ciudadano comprometido” que permite a los ciudadanos reportar desperfectos en la vía pública y compromete a la Administración Pública a dar respuesta en las 72 h. posteriores al reporte.

El municipio de la ciudad cuenta con un portal Web oficial<sup>5</sup> en el cual se publica información sobre la estructura orgánica del municipio y la nómina de autoridades (en parte desactualizada) y también un portal de transparencia.

Al digesto legislativo<sup>6</sup> municipal es posible acceder a través de un apartado en la Web del Concejo Deliberante. Además, en cuanto acceso a la información pública se cuenta con la Ordenanza N° 1513/2007, junto con su “Reglamento General del Acceso a la Información Pública para la Municipalidad de Río Cuarto” Y una actualización dada por la Ordenanza N° 2584/2015.

La Ordenanza N° 2584 establece que “La solicitud de información deberá presentarse por escrito ante la Mesa de Entradas y Salidas, quien la girará directamente a la repartición en donde se encuentren los datos requeridos”. La misma norma instituye que la autoridad de Aplicación es la Presidencia del Concejo Deliberante de la ciudad de Río Cuarto, mientras que las denuncias por incumplimiento serán recibidas por el Defensor del Pueblo.

No es posible realizar un pedido de información anónimo vía email.

---

5 - <http://www.riocuarto.gov.ar> - Consultado: 25 de octubre de 2016.

6 - <http://www.concejoriocuarto.gov.ar/?seccion=buscador> - Consultado: 25 de octubre de 2016.

Aunque está publicada la dirección [gobiernoabierto@riocuarto.gov.ar](mailto:gobiernoabierto@riocuarto.gov.ar), el Art. 11 de la Ordenanza N° 1513 establece que la solicitud debe realizarse por escrito y es requisito la identificación del solicitante.

Respecto de las Declaraciones Juradas de los Funcionarios, existen la Ordenanza N° 747/98 sobre DDJJ y la Ordenanza N° 7853 sobre Transparencia. En este marco, se deben publicar las DDJJ de los funcionarios públicos. Esto se cumple, las mismas se publican en el portal de transparencia de la Web oficial del municipio<sup>7</sup>. Además, se publica el presupuesto, un informe trimestral e indicadores de gestión.

En cuanto a participación ciudadana, en la ciudad de Río Cuarto se ejercen Audiencias públicas (Ordenanza N° 764/01,) existe una Banca del Ciudadano (Ordenanza N° 1276/03), y un Espacio para Presentación de Proyectos al Concejo Deliberante, además del Presupuesto Participativo (Ordenanza N° 66/2016).

Existen Asociaciones Vecinales (Ordenanza N° 1425/2010) cuyo modelo de funcionamiento es similar al de las JPV en la ciudad de Córdoba. Respecto del Presupuesto Participativo, la Ordenanza N° 66 del 2016 establece que el porcentaje afectado no puede ser menor al 1% del Presupuesto General de Gastos y Recursos del Municipio. En la Web no se encuentra un espacio destinado a que los vecinos dejen sus ideas u opiniones, sólo se presenta un formulario de contacto general.

---

7 - <https://goo.gl/KTzomD> - Consultado: 25 de octubre de 2016.

## 5. CONCLUSIONES

Como todo concepto que se pretende abordar desde la complejidad inherente a los procesos sociales, GA resulta de dificultosa definición unívoca. Existe un intenso debate acerca de la definición del concepto.

Es posible apreciar que desde la formación de la OGP la aplicación de los preceptos y compromisos de GA ha ido creciendo y cada vez es mayor el número de países que adhiere a estas iniciativas. La participación regional de América Latina es notable. Y en Argentina, también son crecientes las experiencias e iniciativas vinculadas al GA.

A nivel provincial, se observa que en casi todas las provincias se está empezando a tomar en cuenta el concepto, cuando menos, y muchas han podido profundizar en prácticas de GA o inclusive, se ha designado una repartición con funciones específicas en materia de GA.

Sería fructífero también, unificar los criterios respecto de gobierno abierto para su práctica en todo el territorio nacional. El mapa actual es heterogéneo: los sitios relacionados a GA son muy diversos y las reparticiones encargadas de las actividades relativas al tema también. Coexisten los portales de GA, con portales de transparencia, con portales de datos abiertos, con secciones en la Web destinada a la publicación de información relacionada al GA, entre otros.

La provincia de Córdoba está avanzando notablemente en el tema, y en sus dos ciudades más importantes, Córdoba y Río Cuarto, las prácticas de gobierno abierto son un hecho, aunque no exentas de deficiencias o promesas sin cumplir. En la exploración realizada se observó que aspectos explicitados en el marco legal o en los sitios Web oficiales, no se está

cumpliendo.

Al comprender la totalidad de lo que teóricamente plantea el GA, es evidente que aún queda un largo camino por recorrer en términos de apertura y transparencia de los gobiernos, en todos los niveles. Sin dudas, las nuevas tecnologías ofrecen nuevas formas de interacción y es probable que faciliten la comunicación entre gobierno y ciudadanía. Sin embargo, será preciso plantear, si el medio virtual es capaz de proveer las condiciones adecuadas para dicha interacción.

La aparición del término “participación ciudadana” evidencia que a menudo la ciudadanía había sido relegada de participar en las decisiones y acciones de política pública. Pero la intención de incluir al ciudadano en estos procesos o poner información a disposición de la comunidad, no implica como resultado seguro la participación ciudadana.

Habrá que definir con precisión qué tipo de ciudadano se necesita y cómo proveer las condiciones para que el ciudadano pueda realmente ser parte de un GA precisar qué tipo de información se debe poner a disposición, de qué forma se expondrá, con qué niveles de seguridad y acceso, y qué herramientas se proveerán para la interpretación de esta información para el ciudadano común.

Esta heterogeneidad crea vacíos y confusión en la aplicación del paradigma de GA, que aún es novedoso para la gestión pública en este país. Es por ello que la unificación resulta necesaria. Así como la definición de las condiciones para una participación activa de los ciudadanos y un rol activo de los gobiernos en este contexto.

Estos, entre otros, son los desafíos que supone la concepción de gobierno

abierto al pensar en el largo plazo, y en los procesos dinámicos, globales y cambiantes a los que asisten las sociedades actuales.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Calderón, C. (2012). *¿Por qué un Gobierno Abierto?* En A. N. (coordinadora), *El desafío hacia el gobierno abierto en la hora de la igualdad* (págs. 27 - 47). Santiago de Chile.
- Concha, Gastón y Alejandra Naser (2012). *Datos abiertos. Un nuevo desafío para los gobiernos de la región*. CEPAL, Serie Gestión Pública N° 74. Naciones Unidas, Santiago de Chile.
- Elena, S. y Ruival, A. B. (2015). *Caso de estudio sobre gobierno abierto en la Provincia de Córdoba*. CIPECC.
- Harman, M., Martinez, J., Ponce, et al (2015). *Open Government Index TM 2015 Report*. World Justice Project.
- OCDE (2016). *Costa Rica. CIA World Fact Book*. Central Intelligence Agency. Disponible: <https://goo.gl/BGcqbE>. Consultado: 5 de septiembre de 2016.
- Open Government Partnership (2014). *Open Government Partnership: Four Year Strategy 2015 - 2018*, 1 - 48.
- Open Government Partnership (2016) *Participating Countries*. Entrada de Sitio Web. Disponible: <http://www.opengovpartnership.org/countries>. Consultado: 5 de septiembre de 2016.
- Oszlak, O. (2012). *Gobierno abierto: promesas, supuestos, desafíos*, 1 - 26. VIII Conferencia Anual INPAE 2012. San Juan de Puerto Rico.
- Ramírez Alujas, Á., & Dassen, N. (2012). *Gobierno Abierto: la ruta hacia una nueva agenda de reforma del Estado y modernización de la administración pública en América Latina y el Caribe*. En N. Dassen, & J. C. Vieyra (Edits.), *Gobierno abierto y transparencia focalizada*.

Tendencias y desafíos para América Latina y el Caribe. (págs. 41 - 71).  
Banco Internacional de Desarrollo.

- Sandoval - Almazán, R. (2015). *Gobierno abierto y transparencia: construyendo un marco conceptual*. (U. A. México, Ed.) Convergencia. Revista de Ciencias Sociales (68).
- Sandoval - Almazan, R., & Gil - Garcia, J. R. (2016). *Toward an integrative assessment of open government: Proposing conceptual lenses and practical components*. Journal of Organizational Computing and Electronic Commerce, 26 (1 - 2), 170 -192. <https://goo.gl/89cpp3>.
- Tesoro, J. L. (2014). *Gobierno abierto y valor público: oportunidades y amenazas*. Entrada de Blog. Disponible: <http://bit.ly/1kVTkqp>  
Consultado, 5 de septiembre, de 2016.
- Valenzuela Mendoza, R. (2013). *Delimitar Gobierno Abierto para ampliar la colaboración con una sociedad más abierta*. En Revista Estado, Gobierno y Gestión Pública N° 21 (págs. 127 - 158). México.



# LOS DAÑOS PUNITIVOS: APORTES DOCTRINARIOS Y JURISPRUDENCIALES

*Carlo A. Raffo - Jorgelina Di Stefano - Fernando G. Pérez*

## RESUMEN

El daño es el eje central sobre el cual gira la teoría general de la responsabilidad civil y su producción genera la necesidad de tutelar a la persona afectada para recomponer de manera razonable y justa su patrimonio, volviendo las cosas al estado anterior a través una reparación integral, que tiene su fundamento en la Constitución Nacional (arts. 17 y 19). El daño punitivo se aplica como castigo al infractor de una norma civil, conteniendo una finalidad ejemplificadora y moralizadora, a los efectos de prevenir conductas similares que afecten los derechos de los consumidores. El daño punitivo viene a formar parte de la función preventiva del derecho de daños, de corte netamente disuasivo, presentándose como un complemento idóneo de las tradicionales vías resarcitorias. En nuestro derecho, el daño punitivo está normado en la Ley de Defensa del Consumidor N° 24.240 (artículo 52 bis), mientras que en el Código Civil y Comercial, finalmente, no fue prevista la figura. El objetivo del trabajo, realizado en el marco de un Proyecto de Investigación, es reseñar los aportes doctrinarios sobre el instituto, abordando la conformación del mismo, sus antecedentes y avances realizados a través del tiempo, su constitucionalidad y su aplicación jurisprudencial.

[RESPONSABILIDAD CIVIL - CONSUMIDOR - CONTRATO -

TUTELA - PATRIMONIO]

## **PALABRAS CLAVES**

*Daños Punitivos - Consumidor - Prevención del Daño*

## **ABSTRACT**

Damage is the central axis on which the general theory of civil liability revolves and its production generates the need to protect the affected person in a reasonable and just way to reconstitute their patrimony, turning things to the previous state through an integral reparation, which is based on the National Constitution (articles 17 and 19). For its part, punitive damages apply as punishment to an offender of a civil law, containing an exemplary and moralizing purpose, in order to prevent similar conducts that affect the rights of consumers. The punitive damage comes to form part of the preventive function of the right of damages, clearly dissuasive cut, presenting itself as an ideal complement of the traditional redress routes. In our law, punitive damages are regulated by the Consumer Protection Law No. 24.240 (article 52 bis), while in the Civil and Commercial Code, finally, the figure was not foreseen. The objective of the paper, carried out in the framework of a research project, is to review the doctrinal contributions on the institute, addressing the conformation of the same, its antecedents and advances made over time, its constitutionality and its jurisprudential application.

[CIVIL LIABILITY - CONSUMER - CONTRACT - TUTELARY -  
**PATRIMONY]**

## KEYWORDS

*Punitive Damages - Consumer - Damage Prevention*

### 1. INTRODUCCIÓN

El daño es el eje central de la teoría general de la responsabilidad civil y su producción genera la necesidad de tutelar a la persona afectada para recomponer de manera razonable y justa su patrimonio, volviendo las cosas al estado anterior a través una reparación integral, que tiene su fundamento en la Constitución Nacional (arts. 17 y 19). Pero, además de la necesidad de reparar integralmente el daño sufrido, el ordenamiento pretende prevenir la consecución de los mismos, regulando a dichos fines el instituto del daño punitivo; que se aplica como castigo a un infractor de una norma civil, conteniendo una finalidad ejemplificadora y moralizadora, a los efectos de prevenir conductas similares que afecten los derechos de los consumidores. Así las indemnizaciones punitivas buscan el castigo de una conducta reprochable y la disuasión de comportamientos similares, cumpliendo una doble función: preventiva y punitiva.

A través del Proyecto de Investigación: “Daño punitivos en el nuevo Código Civil y Comercial y en la Ley de Defensa del Consumidor”, realizado en la Facultad de Ciencias Humanas, en el marco del Programa de investigación “El impacto del nuevo Código Civil y Comercial en las principales fuentes de las obligaciones (contratos y responsabilidad civil), en la realidad social de Río Cuarto”, aprobado por Resolución Rectoral N° 161 del 10/3/2016 de la Universidad Nacional de Río Cuarto, con ejecución

en los periodos 2016-2018, hemos abordado como tema de investigación el instituto del daño punitivo y su aplicación a la realidad social de Río Cuarto. El presente trabajo se enmarca dentro de dicho Proyecto y Programa.

El daño punitivo viene a formar parte de la función preventiva del derecho de daños, configurándose como un complemento a las tradicionales vías resarcitorias. Las puniciones procuran impactar de manera concreta en las futuras conductas de todos los integrantes de la comunidad; de esta forma su función se vuelve disuasiva, con el fin de evitar la reiteración de hechos similares.

Si bien el adecuado resarcimiento del daño injustamente causado resulta de una importancia fundamental, tanto en su aspecto cualitativo como cuantitativo, también lo es la prevención del mismo; es por ello que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ha dado suma importancia a la prevención del daño.

Como tienen dicho Pizarro y Vallespinos (2009), aun antes de la reforma de derecho privado: “La función preventiva del derecho de daños ha agigantado su importancia en los últimos tiempos. Esta aptitud, de corte netamente disuasivo, se presenta como un complemento idóneo de las tradicionales vías resarcitorias. Tanto desde el punto de vista de la víctima cuanto del posible responsable, la prevención del daño es siempre preferible a su reparación. (...) Un adecuado régimen de sanciones puede erigirse en un factor de prevención de consecuencias dañosas, ante el temor que generan para potenciales dañadores el incurrir en conductas previstas por la ley” (pág. 462).

El sistema de responsabilidad Civil establece que frente al daño

injustamente sufrido por un sujeto, en su persona o sus bienes, el derecho privado le otorga una serie de resortes jurídicos para reaccionar contra el mismo, cuyo estudio se ha reunido tradicionalmente bajo el nombre de responsabilidad civil. A él le concierne la indemnización del daño cuando es atribuible objetiva o subjetivamente a otro y a él también pertenece la figura bajo análisis.

La normativa relativa a la responsabilidad civil, por un lado establece las pautas y presupuestos para indemnizar el daño causado de manera ilícita - aunque existen supuestos de excepción de responsabilidad por actos lícitos - brindando una reparación integral (es decir, lo más exacta que sea posible, colocando al sujeto en igual estado al que se encontraría si el perjuicio no se hubiere producido) y, por otro lado, busca prevenir los daños con institutos como el del daño punitivo.

La mencionada normativa se aplica después de la ocurrencia del hecho y se reclama por iniciativa de la víctima.

Los objetivos que el sistema de reparación de daños persigue varían según la opinión de los juristas y de acuerdo con las diferentes legislaciones, y no han sido los mismos a lo largo de la historia. Las discusiones respecto de sus funciones han sido arduas y muchas de ellas permanecen vigentes

Históricamente una de las primeras funciones que se reconoció fue la de venganza por parte de la víctima o de sus familiares, y en consecuencia la búsqueda a través de ese medio del restablecimiento del orden social. Esta función, especialmente a partir del siglo XIX, fue paulatinamente desapareciendo y hoy se encuentra prácticamente abandonada.

Actualmente en términos generales, podemos sintetizar como objetivos

del sistema de reparación de daños los siguientes:

- 1) La indemnización del daño causado (incluyéndose aquí la reparación y compensación);
- 2) La punición o castigo económico de una conducta dañosa;
- 3) La prevención del daño.

En este contexto el daño punitivo viene a configurarse como una herramienta idónea, en el marco de la defensa del consumidor, para el cumplimiento de los dos últimos objetivos mencionados.

En el Proyecto de Investigación de corte exploratorio al que se hizo mención y del cual este trabajo corresponde a la primera parte de reseña de doctrina y jurisprudencia, surgen los siguientes interrogantes: a) ¿Qué cantidad de juicios de daños se inician por año en Río Cuarto, cuántos concluyen por sentencia y cuantos por transacción u otro modo de finalización de un proceso judicial, y en cuántos específicamente se aplicó el instituto del daño punitivo? b) ¿Cuáles son las principales defensas que se emplean en los juicios de daños? c) ¿Cuál es el efectivo cumplimiento de esta institución en el ámbito social y jurídico de nuestro medio? d) ¿Las Personas ejercen efectivamente en tiempo sus derechos? e) ¿Se reclaman todos los perjuicios en un juicio de responsabilidad civil? f) ¿Cuál es el grado de conocimiento que la sociedad tiene de este instituto? g) ¿Existe unidad de criterio sobre el tema bajo análisis en la justicia local? y h) ¿La justicia local sigue los lineamientos de los máximos tribunales provinciales y nacionales?

## 2. CONCEPTO - DENOMINACIÓN

Se ha definido al daño punitivo como las “sumas de dinero que los tribunales mandan a pagar a la víctima de ciertos ilícitos, que se suman a las indemnizaciones por daños realmente experimentados por el damnificado, que están destinados a punir graves inconductas del demandado y a prevenir hechos similares en el futuro” (Pizarro, 1993, pág. 291 y siguientes).

Ha dicho la jurisprudencia que ante determinadas situaciones lesivas, la mera reparación del perjuicio puede resultar insuficiente para dismantelar los efectos nocivos del ilícito, en particular cuando quien daña a otro lo hace deliberadamente, con el propósito de obtener un rédito o beneficio; tal sería el caso de los daños causados por productos elaborados, en los que al proveedor, fabricante o distribuidor le resulte más barato pagar las indemnizaciones a los consumidores que afrontar controles de calidad y/o cumplir acabadamente con una adecuada prestación del servicio. Entonces, el instituto en análisis tiene un propósito netamente sancionatorio de un daño que resulta intolerable, siendo su finalidad punir graves inconductas y prevenir el acaecimiento de hechos similares, y que, además, en función del carácter excepcional que reviste, debe ser empleado con prudencia frente a una plataforma fáctica que evidencie claramente, no sólo una prestación defectuosa del servicio, sino también una intencionalidad de obtener provecho económico del accionar antijurídico, aun teniendo que pagar indemnizaciones (Cámara Civ. y Com. Córdoba, 6ª Nom., 26/9/2013, autos: “Moreno, Darío E. v. Aseguradora Federal S.A - Abreviado”, citado por Belitzky, Luis, (2014) Actualidad en derecho de daños, en LLC2014, marzo, 152, Cita Online: AR/DOC/510/2014).

Nos dice Trigo Represas (2010) que son tres las funciones del instituto bajo análisis: sancionar al causante de un daño inadmisibles; hacer desaparecer los beneficios injustamente obtenidos provenientes de la actividad dañosa; y prevenir o evitar el acaecimiento de hechos lesivos similares al que mereciera la punición (pág. 878). En el mismo sentido se expresa López Herrera Edgardo, (2008, pág. 1198).

El daño punitivo es una figura típica del derecho del consumidor y desde su incorporación en la Ley de Defensa del Consumidor en el año 2008, fue aplicado con un criterio restrictivo por parte de la jurisprudencia, resistido y criticado por la doctrina. Las críticas se centran en la redacción del art. 52 bis - que norma el instituto en la mencionada ley -, pues se dice no brinda de manera concreta y delimitada la totalidad de los requisitos o presupuestos que deben existir a fin de autorizar al juez a aplicar la sanción pecuniaria disuasiva. Sin embargo, con el transcurso del tiempo la tendencia se revirtió, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia adecuadamente delimitaron su ámbito de aplicación, y el daño punitivo es utilizado cada vez con mayor frecuencia por los jueces para los fines para el cual fue creado: prevenir graves incumplimientos de los proveedores y sancionarlos (Garzino, 2016, pág. 5).

Entonces, podríamos decir que en el ámbito particular de la responsabilidad por daños, coexisten en el sistema jurídico argentino dos esferas de responsabilidad, una contemplada en el actual Código Civil y Comercial de la Nación y otra en la Ley de Defensa del Consumidor (ley 24.240). Es precisamente en este último ordenamiento legal donde se incorpora, en virtud de la Ley 26.361 —7 de abril de 2008—, la figura del



“daño punitivo” (art. 52 bis). (Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, Defilippo, Darío Eduardo y Otro c. Parra Automotores S.A. y Otro s/ abreviado - cumplimiento/resolución de contrato - recurso de casación e inconstitucionalidad, 10/05/2016, Publicado en Revista La Ley Córdoba: 2016 (julio), 384, Cita Online: AR/JUR/25136/2016).

### 3. FUNCIONES DEL DAÑO PUNITIVO - INTERPRETACIÓN

Este instituto tiene un propósito netamente sancionatorio de un daño que resulta intolerable, siendo su finalidad punir graves inconductas y prevenir el acaecimiento de hechos similares. Con la aplicación del daño punitivo se pretende sancionar al causante de un daño inadmisibles y, al mismo tiempo, evitar o prevenir el acaecimiento de hechos similares.

La aplicación de los daños punitivos sólo procede en supuestos de particular gravedad o en casos excepcionales. Indican Stiglitz y Pizarro (2009): “Existe consenso dominante en el derecho comparado en el sentido de que las indemnizaciones o daños punitivos sólo proceden en supuestos de particular gravedad, calificados por el dolo o la culpa grave del sancionado o por la obtención de enriquecimientos indebidos derivados del ilícito o, en casos excepcionales, por un abuso de posición de poder, particularmente cuando ella evidencia menosprecio grave por derechos individuales o de incidencia colectiva” (pág. 949).

Dicho instituto de carácter excepcional, debe ser empleado con prudencia frente a una plataforma fáctica que evidencie claramente, no sólo una prestación defectuosa del servicio, sino también una actitud abusiva, desaprensiva o intencional, con conocimiento del daño que pueda derivarse.

Se podría decir que en materia de daño punitivo impera un criterio restrictivo, que requiere la imputación subjetiva de haber incurrido en un obrar doloso o con culpa grave. Al tratarse de una multa civil que tiene naturaleza netamente sancionatoria su interpretación debe ser restrictiva, por lo que su aplicación solo resultará procedente cuando concurren al menos dos requisitos: 1) incumplimiento legal o contractual y 2) dolo o culpa grave por parte del proveedor o prestador de los servicios que ocasionaron tales faltas.

Podríamos concluir que la aplicación del daño punitivo normado en el artículo 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor es de carácter excepcional, no bastando el simple incumplimiento de las obligaciones legales o contractuales para el consumidor, sino que además deberá existir un grave reproche (dolo o culpa grave) sobre la conducta del prestador del servicio o proveedor.

#### **4. NORMATIVA - ANTECEDENTES**

Indica el artículo 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor (N° 24.240): “Daño Punitivo. Al proveedor que no cumpla sus obligaciones legales o contractuales con el consumidor, a instancia del damnificado, el juez podrá aplicar una multa civil a favor del consumidor, la que se graduará en función de la gravedad del hecho y demás circunstancias del caso, independientemente de otras indemnizaciones que correspondan. Cuando más de un proveedor sea responsable del incumplimiento responderán todos solidariamente ante el consumidor, sin perjuicio de las acciones de regreso que les correspondan. La multa civil que se imponga no podrá superar el

máximo de la sanción de multa prevista en el artículo 47, inciso b) de esta ley” (Artículo incorporado por art. 25 de la Ley N° 26.361 B.O. 7/4/2008).

Desde hace mucho tiempo existían propuestas de incorporación en el Derecho Argentino de la figura bajo análisis. Los que estaban a favor de la incorporación indicaban como ventajas del instituto: a) el restablecimiento de la legalidad cuando la reparación del perjuicio a la víctima no alcanza; b) prevenir actitudes semejantes para el futuro; y c) su aplicación es práctica si la indemnización es para la víctima. Por su parte, los detractores de la figura planteaban distintas objeciones: a) Enriquecimiento indebido de la víctima; b) Arbitrariedad en su determinación; c) Incompatibilidad con la responsabilidad objetiva; d) Inconstitucionalidad; e) Resultados social y económicos disvaliosos; y f) Si hay multiplicidad de víctimas ¿cuántas veces se coloca la pena, y cómo se reparte entre los damnificados?

El Proyecto de Unificación del derecho civil y comercial de 1998 en el artículo 1587 disponía: “Multa civil. El tribunal tiene atribuciones para aplicar una multa civil a quienes actúen con grave indiferencia respecto de los derechos ajenos o de los intereses de incidencia colectiva. Su monto se fija tomando en consideración las circunstancias del caso, en especial los beneficios que aquél obtuvo o pudo haber obtenido con su conducta, y tiene el destino que le asigne el tribunal por resolución fundada”. Afirmaban los defensores del Proyecto que el norte perseguido con la norma era el de la prevención del daño, y que la denominada multa civil (terminología más acorde con nuestra idiosincrasia del concepto “daño punitivos”) era una de sus principales herramientas.

La incorporación del instituto del Daño Punitivo a nuestro ordenamiento

jurídico se dio a partir de la incorporación del transcripto artículo 52 bis a la Ley de Defensa del Consumidor.

Luego, es de destacar, el Anteproyecto de Código Civil y Comercial del 2012 preveía la derogación del mencionado artículo 52 bis e incorporaba en el sistema general una norma específica denominada sanción disuasiva para los derechos de incidencia colectiva. Así en el artículo 1713 se preveía: “Sanción pecuniaria disuasiva. El juez tiene atribuciones para aplicar, a petición de parte, con fines disuasivos, una sanción pecuniaria a quien actúa con grave menosprecio hacia los derechos de incidencia colectiva mencionados en el artículo 14, inciso c). Pueden peticionarla los legitimados para defender dichos derechos. Su monto se fija prudencialmente, tomando en consideración las circunstancias del caso, en especial la gravedad de la conducta del sancionado, su repercusión social, los beneficios que obtuvo o pudo obtener, los efectos disuasivos de la medida, el patrimonio del dañador, y la posible existencia de otras sanciones penales o administrativas. La sanción tiene el destino que le asigne el juez por resolución fundada. Si la aplicación de condenaciones pecuniarias administrativas, penales o civiles respecto de un hecho provoca una punición irrazonable o excesiva, el juez debe computarlas. En tal supuesto de excepción, el juez puede dejar sin efecto, total o parcialmente, la medida”.

Dicha loable norma del Anteproyecto, si bien establecía claramente el instituto circunscribía su aplicación a los derechos de incidencia colectiva. Pero, entrado el Anteproyecto/Proyecto al Senado de la Nación para su tratamiento y aprobación, este artículo fue eliminado casi en su totalidad. Quedando sólo reconocidos los daños punitivos en el artículo 52 bis de le

Ley de Defensa del Consumidor.

Así entonces el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, luego de la mencionada eliminación, se limitó a normar en el artículo 1714 y 1715, la punición excesiva y las facultades de los jueces para reducir o dejar sin efecto la sanción medida. Ambos artículos vienen a actuar como contrapesos de eventuales excesos en la aplicación y cuantificación de la sanción disuasiva (Casas, 2014, pág. 159).

El artículo 1714 indica: “Punición excesiva. Si la aplicación de condenaciones pecuniarias administrativas, penales o civiles respecto de una hecho provoca una punición irrazonable o excesiva, el juez debe computarla a los fines de fijar prudencialmente su monto”. Se trata de una norma dirigida a todos los jueces, no sólo a los civiles, que tengan que imponer una condena pecuniaria; pero, siempre que tenga naturaleza sancionatoria. Este artículo, se debe advertir, no puede ser utilizado para disminuir una indemnización de daños (López Herrera, 2014, págs. 1005 y 1006).

Por su parte, el artículo 1715 dice: “Facultades del juez. En el supuesto previsto en el artículo 1714 el juez puede dejar sin efecto, total o parcialmente, la medida”. El supuesto normado es el mismo del artículo anterior; si hay punición excesiva por aplicación de una condena pecuniaria, por un juez civil, penal o administrativo, se debe primero fijarla prudencialmente. Si no se puede se debe dejar sin efecto “total o parcialmente la medida” (López Herrera, 2014, págs. 1007).

Como se logra observar, el Código Civil y Comercial de la Nación no regula específicamente la figura bajo análisis, lo que ha sido una

oportunidad desaprovechada, quedando entonces la normativa circunscripta al transcripto artículo 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor, limitándose únicamente el Código a normar sobre las facultades de los jueces para morigerar la sanción o dejarla sin efecto.

## **5. CONSTITUCIONALIDAD DEL INSTITUTO**

El art. 52 bis transcripto que regula el daño punitivo ha sido tachado de inconstitucional con fundamento que, al tener una naturaleza penal, no puede ser de aplicación en sede civil; asimismo, en virtud de dicha naturaleza debe cumplirse con el principio de legalidad, que se ve vulnerado por una norma laxa que permite englobar conductas de la más diversa gravedad.

Lo cierto es que el Código Civil y Comercial de la Nación, como se dijo, ha normado junto con la reparación del daño la prevención del mismo, siendo esta uno de los principios para interpretar y aplicar el resto de las normas del ordenamiento jurídico. Según el propio Código, conforme lo indica en su artículo 1708, las disposiciones de la responsabilidad civil son aplicables a la prevención del daño. Es decir, el legislador pretende prevenir el daño y no solo resarcirlo. De esta manera se incluye una sección específica denominada: “Función preventiva y punición excesiva”, dentro de la cual se puede destacar el artículo 1710 que enuncia una suerte de principio general sobre el “deber de prevención del daño”, y los transcriptos 1714 y 1715. Por tanto, teniendo la responsabilidad civil una función tripartita: preventiva, reparatoria, y punitiva, mal puede el daño punitivo ser inconstitucional.

Ha dicho al respecto el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba: “El art. 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor, que consagra el instituto

del daño punitivo, no se encuentra en pugna con la Constitución Nacional, pues la punición en el Derecho del Consumidor no tiene la misma estructura que la sanción penal, vinculada a la prevención o represión del delincuente, sino que se expresa por la función de tutela que la ley 24.240 atribuye al Estado, a los efectos de disuadir a las empresas proveedoras de incurrir en conductas reiteradas que lesionen a los bienes jurídicos protegidos por la ley referida. El propósito punitivo del instituto establecido en el art. 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor no le otorga sin más el carácter penal, ya que el Derecho de daños puede y debe cumplir una finalidad de esta índole, la que no es excluyente del Derecho Penal. Las sanciones civiles, tales como el daño punitivo, se aplican como castigo a un infractor de una norma civil, conteniendo una finalidad ejemplificadora y moralizadora, a los efectos de prevenir conductas similares que afecten los derechos de los consumidores” (Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, Defilippo, Darío Eduardo y Otro c. Parra Automotores S.A. y Otro s/ abreviado - cumplimiento/resolución de contrato - recurso de casación e inconstitucionalidad, 10/05/2016, Publicado en: LLC 2016 (julio) , 384, Cita Online: AR/JUR/25136/2016).

En el mismo sentido ya se había dicho: “El art. 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor no es incompatible con la Constitución Nacional ni con el sistema represivo, por el contrario, es una herramienta complementaria y superadora en algunos de sus aspectos, alcanzando el castigo y la prevención de conductas dañosas futuras que generalmente escapan a la mano de la Justicia Penal (del voto del Dr. Gérez)” (Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mar del Plata, sala III, 09/12/2015, Vignolles, María de los

Ángeles c. San Cristóbal Seguros Generales S.A. s/ daños y perjuicios - incumplimiento contractual, Publicado en: RCyS2016 - VI, 211 - RCCyC 2016 (junio) , 185, Cita Online en La Ley: AR/JUR/74467/2015) (En igual sentido: Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, sala I, 28/06/2016, Autos: Lespade, Carlos Matías c. Telecom Personal SA s/ daños y perj. - incump. Contractual, Publicado en LL: 2016 - F, 302, Cita Online: AR/JUR/43989/2016).

Dice Lorenzetti (2003), “No es posible desconocer la relevancia que ha adquirido la protección jurídica a los consumidores, usuarios e, incluso, de quienes se encuentren expuestos en virtud de relaciones de consumo, a partir de la reforma constitucional del año 1994 (con la consagración de tal derecho en el art. 42 de la C.N.) y de la sanción de la ley 24.240. Su rango constitucional y el carácter de preceptos de orden público que le ha asignado el legislador, han producido notables cambios en la interpretación, vigencia y análisis de compatibilidad de otras normas del derecho que hasta el advenimiento de la nueva normativa, se tornaban como reglas o principios incommovibles” (pág. 43) (citado por el Dr. García Allocco en el mencionado fallo del Tribunal Superior de Justicia, autos: Defilippo, Darío Eduardo y Otro c. Parra Automotores S.A. y Otro s/ abreviado, ibíd).

Por ello, podemos concluir que el instituto del daño punitivo lejos está de ser inconstitucional, por el contrario es parte fundamental del sistema de responsabilidad civil que nuestro ordenamiento ha establecido.



## 6. LA JURISPRUDENCIA A PARTIR DE LA REFORMA

Los distintos Tribunales de nuestro país, sin querer con los siguientes fallos agotar la lista, se han encargado de aplicar el instituto bajo análisis luego de la Reforma del Derecho Privado y han dicho:

- *“Comprobada la conducta desaprensiva e insensible de la empresa demandada, a raíz de la falta de una solución oportuna a las continuas interrupciones en el servicio telefónico que llevó al consumidor a realizar numerosos reclamos, concurrir a la autoridad administrativa de control e iniciar tres procesos judiciales para que la prestadora del servicio diera una solución definitiva al problema, el daño punitivo es procedente”. “La sentencia que revocó el monto concedido en concepto de daño punitivo al sostener que la afectación padecida por el consumidor ante sucesivas interrupciones del servicio de telefonía fue mensurada al cuantificar el daño moral, es arbitraria, pues la finalidad disuasiva y punitiva de la institución se vería diluida de seguirse ese razonamiento; el daño moral y daño punitivo refieren a naturalezas jurídicas diferentes: el primero busca reparar el padecimiento que tuvo la persona en sus afecciones íntimas, mientras que el segundo busca prevenir y desalentar que en lo futuro el proveedor del servicio incurra en el misma conducta”. (Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chaco, sala I en lo civil, comercial y laboral, 05/09/2016, autos: T., L. B. c. Telecom Argentina S.A. s/ juicio sumarísimo, Publicado en: LLLitoral 2017 (marzo), 16/03/2017, 11, Cita Online: AR/JUR/62279/2016).*
- *“Las empresas que ofrecieron un software a quienes adquirieran una*

*notebook y luego no entregaron la licencia para su uso deben abonar un resarcimiento por daño punitivo, pues luego de diversos reclamos telefónicos y administrativos presentados por el cliente accionante mantuvo una actitud contraria al trato digno al consumidor y renuente a restituir lo debido”. “Ambas empresas demandadas deben ser condenadas a pagar una multa por daño punitivo en virtud del trato otorgado a un cliente a quien no entregaron la licencia de uso de un software que le habían ofrecido contractualmente, pues actuaron en forma conjunta y simultánea, generando apariencia de una sola, sin cumplir el deber de información dispuesto por el art. 53 de la Ley de Defensa del Consumidor respecto al grado de participación de cada una en la operatoria de comercialización”. (Cámara 5ta. de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, 05/08/2016, autos: Aliaga Márquez, Jorge Alejandro c. Fairco S.A. y otro s/ abreviado - otros - recurso de apelación, Publicado en: LL:2016 - F, 281 - RCyS 2016 - XII , 53, Cita Online: AR/JUR/61523/2016).*

- *“Un banco debe indemnizar el daño moral sufrido por un cliente que realizó un depósito mediante un cajero automático que nunca fue acreditado en la cuenta de destino, pues dicha circunstancia, sumada a la ausencia de una respuesta eficaz y rápida por parte de la entidad produjeron, de por sí, una mella en la persona, habida cuenta de que con el monto depositado estaba cancelando una deuda que siguió vigente, con todo lo que ello implica”. “A fin de determinar el quantum del daño punitivo que un banco debe abonar a un cliente que realizó un depósito mediante un cajero automático que nunca fue acreditado en la cuenta*

*de destino, debe utilizarse una fórmula aritmética en la que se tiene en cuenta el resarcimiento por los daños reparables que corresponden a la víctima y la probabilidad de que un damnificado decida transitar todo el periplo necesario y logre una condena resarcitoria por los padecimientos infligidos, que incluya daños punitivos; ello a fin de obtener una mayor objetividad”. (Cámara 1ra. de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Bahía Blanca, sala I, 06/10/2016, autos: Castaño, María Alejandra c. Banco Credicoop Cooperativo Limitado s/ daños y perj. - incump. Contractual, Publicado en: RCyS2017 - I, 115 - LL: 2017- A , 519, Cita Online: AR/JUR/70973/2016).*

- *“Un banco que demoró más de un año en solucionar la situación de un cliente a quien le había dado de baja todos los productos por considerarlo erróneamente fallecido debe ser condenado a abonar daño punitivo, pues advirtió que estaba dañando y se despreocupó de su resultado actuando con manifiesta indiferencia por los intereses ajenos (art. 1724, CCyC), máxime cuando la solución es concordante con la función preventiva de daños, con expresa consagración legislativa en el art. 1710 del Código Civil y Comercial”. (Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Necochea, 09/06/2016, Ajargo, Claudio Esteban c. BBVA Banco Francés S.A. s/ daños y perjuicios, Publicado en: LL: 2016 - F, 236 - DJ14/12/2016, 63 - RCCyC 2016 (diciembre), 16/12/2016, 268, Cita Online: AR/JUR/51420/2016).*
- *“En una acción por daños intentada contra una aseguradora, debe admitirse una indemnización por daño punitivo si se acreditó que, ocurrido el siniestro, aquella incumplió con la obligación de informar*

*en forma veraz y adecuada sin permitirle al accionante elegir entre la reparación o la aplicación de la cláusula por destrucción total o parcial del rodado, pues su conducta encuadra en la culpa grave y viola los principios de buena fe, orden público e igualdad que consagra el art. 16 de la Constitución Nacional*". (Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mar del Plata, sala III, 09/12/2015, Vignolles, María de los Ángeles c. San Cristóbal Seguros Generales S.A. s/ daños y perjuicios - incumplimiento contractual, Publicado en: RCyS2016 - VI, 211 - RCCyC 2016 (junio) , 185, Cita Online en La Ley: AR/JUR/74467/2015).

- *En materia de daño punitivo impera un criterio restrictivo, que requiere la imputación subjetiva de haber incurrido en un obrar doloso o con culpa grave. El art. 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor, al tratarse de una multa civil que tiene naturaleza netamente "sancionatoria", su interpretación debe ser restrictiva, por lo que su aplicación solo resultará procedente cuando concurren al menos dos requisitos: 1) incumplimiento legal o contractual y 2) dolo o culpa grave por parte del proveedor o prestador de los servicios que ocasionaron tales faltas". "La aplicación del artículo 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor es de carácter excepcional, por lo que el simple "incumplimiento de las obligaciones legales o contractuales para el consumidor", no autoriza su aplicación automática, sino que a la par de ello debe existir un grave reproche (dolo o culpa grave) sobre la conducta del prestador del servicio o proveedor, aún cuando la norma no lo mencione expresamente. De otro modo, al incluir a la*

*multa por daño punitivo como un rubro indemnizatorio más, se correría el riesgo de propiciar un enriquecimiento ilícito a favor de la víctima, extremo no querido por el sistema de reparación de daños del derecho civil”. (Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Laboral y Minería de Neuquén, Sala I, 21/02/2017, autos: Martínez, María Esther c. Coca Cola Polar Argentina S.A. s/ daños y perjuicios, Publicado en: RCyS2017 - V, 107, Cita Online en La Ley: AR/JUR/2116/2017).*

- *“El daño punitivo regulado en el art. 52 bis de la Ley de Defensa del Consumidor (según ley 26.361) se trata de una sanción o multa civil que procede a pedido de parte, que está destinada a culpables de conductas extremadamente reprobables por su gravedad y que puede sumarse al resarcimiento ordinario, con fines disuasivos de la reiteración de actos similares y ejemplificadores para quienes pretendan imitarlo”. “De modo que el instituto reúne un doble fin, punir graves inconductas del accionado, y además prevenir hechos de igual tipo para el futuro”. “Sobre ese último aspecto, las condenas punitivas deben producir un impacto social que funcione como amenaza disuasoria de futuras conductas desaprensivas, y asimismo, como mecanismo que tienda a desactivar el beneficio obtenido a causa del ilícito”. “El juez de grado contempló los múltiples reclamos que debió realizar la actora, la incontestación a su interpelación epistolar, la actitud asumida por la empresa demandada en sede administrativa y el incumplimiento al compromiso asumido por ésta ya en el juicio, de efectivizar el servicio sin que lo hubiera hecho. Creo entonces, que la sanción ha sido bien dispuesta, pues la prestataria del servicio público aquí accionada,*

*no sólo no instaló la línea telefónica en el tiempo debido, sino que tampoco dio correcta y amplia información a la usuaria, ni probó que documentó los reclamos y respuestas que se le brindaron como era su obligación, además de excusarse por la demora en razones que nunca explicitó, ni acreditó ni mucho menos expuso que se tratara de obstáculos legalmente contemplados como para eximirla de las responsabilidades por ella asumidas”.* (Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de la ciudad de Gualeguaychú, Entre Ríos, Sala Primera, 13/08/2015, Autos: Alzogaray Estefanía. E. c/ Telecom de Argentina S.A. S/ Sumarísimo (Civil), Expediente N° 5054/C, Publicado en: [diariojudicial.com/documentos/000/064/564/000064564](http://diariojudicial.com/documentos/000/064/564/000064564)).

- *“Una empresa de telefonía que en una audiencia de conciliación impuso los términos de un convenio en un formulario a un usuario que compareció sin patrocinio letrado y, a su vez, no fijó fecha ni lugar de pago, aprovechándose de ello para no cumplir el compromiso asumido, debe ser condenada a abonar una multa en los términos del art. 52 bis de la ley 24.240, pues abusó de su posición y no brindó a aquel el trato digno exigido por el art. 8 bis de la normativa citada, lo cual habilita la aplicación de la sanción”.* *“Si bien el derecho civil tiene una función esencialmente resarcitoria ello no quiere decir que sea excluyente de la función preventiva, la que ha sido receptada por el Código Civil y Comercial en los arts. 1710 a 1715”.* (Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, sala I, 28/06/2016, Autos: Lespade, Carlos Matías c. Telecom Personal SA s/ daños y perj. - incump. Contractual, Publicado en: RCyS2016 - X, 97, LL: 2016

- F, 302, RCCyC 2017 (mayo), 04/05/2017, 203, Cita Online: AR/JUR/43989/2016).
- *“Una empresa de telefonía que incluyó en la facturación de su cliente cargos por cuenta y orden de terceras empresas sin que exista una autorización expresa del consumidor debe ser condenada a abonar una multa en los términos del art. 52 bis de la ley 24.240, pues se trató de una conducta reprochable, abusando de su posición de poder y por la cual la demandada obtuvo algún tipo de retribución, configurándose un supuesto de enriquecimiento indebido por no contar con la autorización del consumidor”.* (Juzgado de 1ra. Instancia en lo Civil y Comercial Nro. 2 de Salta, 04/08/2016, autos: Sastre Siladji, Lisandro c. Telecom Personal S.A. s/ sumarísimo o verbal - Defensa del Consumidor, Publicado en: La Ley Online: AR/JUR/70695/2016).
  - *“El daño punitivo ocasionado por un supermercado que comercializó un producto en mal estado debe repararse, dado que el consumo de un alimento vencido compromete gravemente la salud y resulta agravante el hecho de que una vez notada su expiración, en vez de descartarlo, le insertó un nuevo etiquetado para igualmente proceder su venta; máxime cuando de los resultados arrojados por los análisis bromatológicos surge que el alimento estaba alterado y que debía ser prohibido para su venta”.* (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B, 10/03/2016, Autos: Barrera, Jorge Ramón c. Coto Centro Integral de Comercialización S.A. s/ ordinario, Publicado en La Ley Cita Online: AR/JUR/13494/2016).
  - *“La empresa proveedora del servicio de alarmas debe responder*

*por los daños causados por un robo a un cliente quien la contrató para monitorear un inmueble de su propiedad, dado que los equipos instalados para dar aviso a su Central de Recepción de Alarmas no se activaron, razón por la cual la prestadora no se enteró a tiempo acerca del acaecimiento de ese hecho y no probó que dicha omisión no había sido debida a ninguna falla del sistema, sino que había sido producto de un hecho fortuito o de fuerza mayor que descartaba la configuración de todo factor de atribución de ese resultado y su actuación”. (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala C, 04/12/2015, Autos: S.C.D. Distribuidora c/ Prosegur Activa Argentina s/ ordinario, Publicado en ED: 267, 25, La Ley Cita Online: AR/JUR/78998/2015).*

- *“Una multa por daño punitivo debe imponerse a una empresa de medicina prepaga que negó a un discapacitado la cobertura de un estudio médico, ya que incurrió en una manifiesta despreocupación por las necesidades del afiliado, a la vez que no procuró una comunicación efectiva con este”. (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B, 18/05/2016, Autos: G. I., T. c. Swiss Medical S.A. s/ ordinario, Publicado en RCyS 2016 - XI, LL: 26/12/2016, 6, Cita Online: AR/JUR/33790/2016).*

En los distintos fallos se pueden observar las características del instituto, los requisitos para su aplicación, su función y sus límites. Estos fallos son una muestra del instituto aplicado a casos de la vida real.



## 7. CONCLUSIONES:

En materia de responsabilidad por daños, coexisten en el sistema jurídico argentino dos ámbitos de responsabilidad, uno regulado en el actual Código Civil y Comercial de la Nación y el otro en la Ley de Defensa del Consumidor (N° 24.240).

Es en la mencionada Ley donde se encuentra normada y delimitada la figura del “Daño Punitivo” (art. 52 bis).

Si bien el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación dispuso eliminar la figura de la sanción pecuniaria disuasiva, nada impide su aplicación a través de aquella Ley, siempre que estemos en el ámbito del derecho del consumidor.

La Reforma del Derecho Privado plasmada en la Ley 26.994 (Código Civil y Comercial) solo pudo regular la punición excesiva, instando a los jueces a morigerar su monto o dejarla sin efecto, total o parcialmente (artículos 1714 y 1715 del mencionado Código).

El nuevo Código Civil y Comercial, creemos, era una excelente oportunidad para regular la instituto bajo análisis de manera clara, indicando sus contornos, caracteres, límites y funciones. La doble función del instituto: función punitiva y preventiva del derecho de daños, hubiese ameritado una normativa especial como lo preveía el Anteproyecto.

La regulación del Código Civil y Comercial, al respecto, quedó reducida a dos artículos (arts. 1713 y 1714) que reglamentan la punición excesiva y las facultades de los jueces para reducir o dejar sin efecto la sanción punitiva. Si bien ambos artículos vienen a actuar como contrapesos de eventuales excesos en la aplicación y cuantificación de la sanción punitiva,

no alcanzan a aquella loable intención plasmada en el Anteproyecto, que fuera eliminada en el Senado de la Nación al tiempo de su tratamiento y aprobación.

Por tanto, es sólo en el ámbito del derecho del consumo que se seguirá aplicando los daños punitivos ya previstos en el vigente art.52 bis de la ley 24.240.

En apretada síntesis y para concluir el trabajo, hemos dado respuesta a la primera parte de la investigación y a los objetivos planteados, cual es presentar el tema-problema en relación a la conformación del instituto, sus antecedentes, la normativa promulgadas hasta la actualidad, la doctrina y la jurisprudencia sobre el particular, esperando el presente sirva de reseña del estado de situación del instituto bajo análisis.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alterni A., Lopez Cabana R., y Ameal O. J., (1996), *Derecho de Obligaciones Civiles y Comerciales*, 2a Edición. Buenos Aires. Argentina. Ed. Abeledo Perrot.
- Belitzky, L. (2014), *Actualidad en derecho de daños*, en LLC2014, (marzo), 152, Cita Online: AR/DOC/510/2014.
- Bueres, A. J. (2015), *Código Civil y Comercial de la Nación, analizado, comparado y concordado*, tomo I y II. Buenos Aires. Argentina. Ed. Hammurabi.
- Calvo Costa C. y Saenz L. R.(2015), *Incidencia del Código Civil y Comercial. Obligaciones. Derecho de Daños 2*, Buenos Aires. Argentina. Ed. Hammurabi.
- Casas, J., (2014), *Código Civil y Comercial de la Nación analizado, comparado y concordado*. Director: Alberto J. Bueres. Tomo I. Buenos Aires. Argentina. Ed. Hammurabi.
- Garzino, M. C. (2016), *La constitucionalidad del daño punitivo: una nueva convalidación por el TSJ de Cba*, Publicado en Revista La Ley Córdoba: 2016 (julio), 5, Cita Online: AR/DOC/1891/2016
- López Herrera, E. (2008), “*Daños punitivos en el derecho argentino. Art. 52 bis*”, Publicado en Revista Jurisprudencia Argentina: 2008 - II-1198.
- López Herrera, E. (2008), *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*. Director: Julio Cesar Rivera y Graciela Medina, Tomo IV. Buenos Aires. Argentina. Ed. La Ley.
- Lopez Meza, M. (2015), *Derechos de las obligaciones, Análisis exegé-*

- tico del C.C.* Tomo I y II . Bs.As. Argentina. Ed. B de F.
- Lorenzetti, R. L. y otros (2015), *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, Tomo 1 a 10 (2015). Buenos Aires. Argentina. Ed. Rubinzal Culzoni.
  - Lorenzetti, R. L. (2003), “*Consumidores*”, Santa Fe, Argentina, Ed. Rubinzal Culzoni.
  - Moisset de Espanes, L. (2004), *Curso de Obligaciones*. Buenos Aires. Argentina. Ed. Zavalía.
  - Mosset Iturraspe, J, Piedecasas, M. A. (2016), *Responsabilidad por daños. Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994* . Buenos Aires. Argentina. Editorial Rubinzal Culzoni.
  - Picasso, S. (2008), *Nuevas categorías de daños en la ley de defensa del consumidor*. Publicado en Suplemento Especial Reforma de la Ley de defensa del consumidor 01/01/2008, 123, Buenos Aires, Argentina, Ed. La Ley.
  - Pizarro, R. D. (1993), *Derecho de Daños*, 2º parte, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Rocca.
  - Pizarro R. y Vallespinos G. (1999), *Instituciones de derecho privado, Obligaciones*, Tomos II, Buenos Aires, Argentina, Ed. Hammurabi.
  - Rivera, J. C., Medina, G., Esper, M., (2014). *Código Civil y Comercial de la Nación*. Comentado, Tomo IV. Buenos Aires. Argentina. Ed. La Ley.
  - Stiglitz, Rubén S. - Pizarro, Ramón D., *Reformas a la Ley de Defensa del Consumidor*. Publicado en Revista LA LEY: 2009 - B - 949, Buenos Aires, Argentina, Ed. La Ley

- Trigo Represas, F. A. (2010), *La responsabilidad civil en la nueva ley de defensa del consumidor*; Publicado en Revista La Ley: 2010 - C, 878, Cita Online: AR/DOC/4009/2009
- Vazquez Ferreyra, R. (2015), *Los presupuestos de la responsabilidad civil en el nuevo código*. Buenos Aires. Argentina. Revista La Ley - E, Diario 14/10/2015.
- Vázquez Ferreyra, R. (2008). *Reforma a la ley de Defensa del Consumidor*. Buenos Aires. Argentina. Editorial La Ley.

# UNA APROXIMACIÓN A LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

---

*Gloria Silvina Licera - Ciro Ruben Lopez*

## RESUMEN

El presente documento tiene el objetivo de exponer, de modo objetivo, los fundamentos teóricos relevantes de la regulación contable internacional.

Partiendo de la existencia de dos teorías: la de la información (TI) y la del valor (TV), la TI apela al empleo de un único criterio: el valor razonable - para obtener mediciones económicas razonables y confiables del desempeño financiero y la TV apuntaría a medir el desempeño financiero, lo que genera un conflicto entre los objetivos de cada teoría: la medición de la actividad económica versus la mera obtención de rendimientos financieros.

A partir de la observación que los procesos de regulación se enmarcan en el contexto del normativismo, se presenta una síntesis histórica de dicho proceso de consolidación, comparando la experiencia internacional con la nacional.

Se analizan las características más relevantes de los fundamentos de la regulación internacional, en un contexto de **globalización económica, e internacionalización de los flujos financieros**: prioridades informativas, el empleo del valor razonable y el mantenimiento del capital financiero.

Se arriba a la identificación de la existencia de un conflicto entre teorías contables, que pretenden ser legitimadas, como los **fundamentos de la**

**regulación internacional**, principalmente, entre la prevaleciente - teoría de la información - y la emergente - teoría del valor.

## **PALABRAS CLAVES**

*Procesos Regulatorios - Teorías Contables - Consolidación Normativa*

## **ABSTRACT**

The objective of this document is to present, in an objective manner, the relevant theoretical foundations of international accounting regulations.

Starting from the existence of two theories: information (IT) and value (TV), IT appeals to the use of a single criterion: fair value - to obtain reasonable and reliable economic measurements of financial performance and TV. It would aim to measure financial performance, which generates a conflict between the objectives of each theory: the measurement of economic activity versus the mere achievement of financial returns.

From the observation that the regulatory processes are framed in the context of normativism, a historical synthesis of this consolidation process is presented, comparing the international experience with the national one.

The most relevant characteristics of the foundations of international regulation are analyzed, in a context of economic globalization, and internationalization of financial flows: information priorities, the use of fair value and the maintenance of financial capital.

It is up to the identification of the existence of a conflict between accounting theories, which claim to be legitimized, as the foundations of international regulation, mainly, between the prevailing - information

theory - and the emerging value theory.

## KEYWORDS

*Regulatory Processes - Accounting Theory - Consolidation of Standards*

### 1. INTRODUCCIÓN

La información que proporcionan los entes, sobre su estado patrimonial en determinados momentos y sus evoluciones económicas y financieras al cabo de periodos sucesivos, se plasman en estados financieros, producto destinado, según lo indican las normas vigentes, a los usuarios tipo.

En el marco del paradigma de la “información útil para la toma de decisiones”, se consideran ciertos requisitos de los estados financieros - unos más importantes que otros - que se relacionan con la necesidad de ser confiables por: representar la realidad económica, ser de lectura e interpretación comprensibles y gozar de credibilidad por parte de sus usuarios.

Para que las decisiones de los usuarios - preferentemente, inversores y prestamistas - sean consistentes con los objetivos del análisis financiero, es predominante la concepción de que la información debe ser homogeneizada, mediante normas emitidas por organismos reguladores internacionales y nacionales.

Actualmente, y a caballo de la globalización de los mercados, se considera que es imperiosa la necesidad de unificar, a nivel internacional, el lenguaje contable a los efectos de ser aplicado por parte de los entes



emisores de estados y publicados en el ámbito de los mercados de valores, aunque se pretende que tal aplicación se extienda a entes no cotizantes - sean grandes, medianos o pequeños.

Ante esta necesidad, se analizarán los desarrollos teóricos vinculados a la información contable, para identificar cuáles son las bases en las que se asientan los avances normativos, con el objetivo de reconocer la consistencia de las pautas que regulan las principales teorías.

## 2. MARCO TEÓRICO

### 2.1. Las normas de información financiera (NIF<sup>1</sup>)

Las normas de información financiera - o normas contables - pueden abordarse desde tres enfoques (<sup>2</sup>): el *prescriptivismo*, el *consensualismo* y el *apriorismo*.

El *prescriptivismo* considera que las NIF son asimilables a normas jurídicas, pues obligan, autorizan o prohíben; son de carácter positivo, pues están justificadas por su vigencia en determinados ámbitos cuya autoridad son los órganos reguladores; este enfoque es la matriz de la concepción jurisdicista vigente en países con tradición europea continental.

El *consensualismo* requiere que, como paso previo a la sanción de normas, se establezca un proceso de consultas a los profesionales matriculados - y entre ellos, los referentes - en entes que, según distintos países, asumen las figuras de instituciones sin fines de lucro o públicos no

---

1 - La locución “Normas de Información Financiera” tiene un alcance general, que abarca, entre otras, a las NIIF, NIC y NCPA.

2 - Scarano, Eduardo, [revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecvnia/article/download/669/587](http://revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecvnia/article/download/669/587).

estatales. Este criterio es una de las bases procedimentales sobre la cual descansan los denominados *Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA)*, propia de los países con tradición anglosajona.

El *apriorismo* “...también denominado investigación contable *a priori*” (Scarano, 2009, p. 228)

“...consiste en sostener una norma contable mediante argumentaciones. Una clase de argumentaciones especial, del tipo que empleamos en la vida cotidiana cuando discutimos acerca de la interpretación de un hecho, de perseguir tal o cual objetivo o de una posición política. Su característica más notable es no aplicar el método científico para la aceptación de las premisas o la conclusión” (González Bravo, Lucio y Gustavo Marques, 1.996, p. 199).

En síntesis: el normativismo tiene ciertos rasgos comunes, como:

- 1) Sus enunciados relevantes son normas,
- 2) Su alcance abarca solo cuestiones a resolver mediante normas,
- 3) La justificación de las normas se basa en su vigencia o en argumentaciones pre-científicas,
- 4) Los criterios para el cambio de los enunciados contables (normas) no se basan en teorías, sino en su positivismo, en su consenso o en la autoridad de la cual emanan,
- 5) Su status metodológico reviste el carácter de técnica, y no de ciencia.

En la intención actual, de unificar, a nivel internacional, el lenguaje

contable a efectos de su utilidad en el ámbito de los mercados de valores, y la aplicación entes no cotizantes, se analizará a continuación la génesis de las Normas de Información Financiera.

## 2.2. Las NIF: referencias históricas

El origen y consolidación del normativismo, a nivel comparado, tiene lugar primero en el Reino Unido y en los Estados Unidos, para luego expandirse internacionalmente<sup>3</sup>. Si bien en el Reino Unido, el normativismo tuvo una impronta fuertemente estatal, - *contrario sensu* a la experiencia estadounidense - su auge se vio fortalecido en EE. UU., por la crisis de 1929, donde se produce una crisis del control, pues los dictámenes emitidos de los auditores sobre estados publicados para los mercados de valores, fueron desacreditados por quiebras de empresas y numerosos planteos judiciales incoados por fraudes.

La creación de un organismo público - SEC (Security Exchange Commission) en 1933 - con competencia para regular la forma y el contenido de estados financieros de entes cotizantes, basada en la evaluación de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y las sucesivas de organismos privados emisores de normas contables como la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) en EE.UU., así como el progresivo fortalecimiento del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) primero y la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), en el orden internacional,

---

3 - Aunque con una concepción más cercana al concepto de *estándar*.

posteriormente, contribuyeron en grado sumo, al fortalecimiento de la autoridad institucional.

El proceso de consolidación institucional reguladora a lo largo del siglo XX, no impidió - con la crisis de 1998 y las quiebras consecuentes de ENRON y otras corporaciones - nuevos cuestionamientos a la confiabilidad de los estados financieros basados en los PCGA y por extensión, en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) / Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En Argentina, el normativismo - con un fuerte sesgo jurisdicista, que lo diferencia del anglosajón - atravesó, en el siglo XX, tres etapas: la primera, iniciada a mediados de los años 60, con la adopción de los PCGA aprobados en la VII Conferencia de la Asociación Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata, 1963) y por la VII Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 1965); la segunda, a partir de la sanción de la Ley 20.488/73 que faculta a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a la emisión de normas contables y la tercera, a comienzos del siglo XXI, con el desarrollo del proceso de armonización y unificación normativa de las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) y las NIC/NIIF, actualmente adoptadas o emitidas por la IASB<sup>4</sup>.

Equivalente a la SEC estadounidense, la Comisión Nacional de Valores (CNV) reconoce antecedentes en la segunda mitad del siglo XX, hacia fines de los años 60, al consolidarse por ...medio de la Ley N° 17.811 de 16 de julio de 1968, de naturaleza federal,

---

4 - Organismos que sustituyó al IASC, a partir de 2.002.

en la que se crea la Comisión Nacional de Valores como una repartición estatal organizada, como entidad autárquica nacional de carácter técnico, con jurisdicción en todo el territorio de la Nación... ( 5).

La mencionada ley ha sido derogada, en el año 2012, con la sanción de la Ley N.º 26.831 que sustituye la anteriormente aplicable - y su normativa concordante - reformulando los objetivos, competencias y atribuciones de la CNV.

### **2.3. Fundamentos de la Regulación Internacional**

Los fundamentos mencionados refieren a las bases de la contabilidad como disciplina y a los enfoques preponderantes que distintas corrientes les asignan. En este trabajo se particulariza el análisis en las bases de la contabilidad normativa - y dentro de tal marco, las de las NIIF - y se esboza un breviario de teorías contables - dentro de las cuales, se incluyen las que sustentan la normativa internacional - producto de investigaciones realizadas a lo largo de la segunda mitad del siglo XX en el ámbito anglosajón: más precisamente en Estados Unidos, dado que a partir de las normas de la FASB, se inició el proceso de internacionalización normativa contable.

### **2.4. El enfoque predominante de la regulación contable internacional**

Las notas distintivas de la regulación internacional, son las siguientes:

- 1) El contexto de la globalización económica, y específicamente, la

---

5 - <http://www.cnv.gov.ar/antecedentes.asp?Lang=0>; consulta realizada el 28/05/2015.

financiera,

2) La progresiva pérdida de las facultades de regulación nacional a favor de la internacional,

3) El proceso político de consolidación de organismos internacionales de regulación,

4) Los impactos económicos producidos por la adopción de particulares criterios técnicos por parte de tales organismos,

5) El paso de la regulación de prácticas contables orientadas a la producción, a la formulación de principios destinados a la confección de reportes financieros destinados a proveer de información para los mercados financieros.

La nota 5) del párrafo anterior - información orientada hacia los mercados financieros - se adapta a los aspectos que signan el objeto y los atributos relevantes de tales mercados: múltiples operadores racionales cuyo objetivo es la maximización de la ganancia, información completa y pública, no existencia de costos de transacción, ajustes automáticos de los mercados, así como, precios no influenciados por operadores relevantes y formados por interacciones de oferta y demanda. “En este ámbito, el de la formación de los precios de los mercados, la regulación contable encuentra su justificación significativa en cuanto a su papel en la provisión de información que permita las transacciones...” (Mauricio Gómez, V.; 2.004, P.128) y adquiere singular importancia la *hipótesis de la eficiencia de los mercados (HEM)* (Fama, 1980), según la cual, “los precios de los activos financieros reflejan toda la información disponible, entre ellas, la contable...” (Fama, 1980, citado por Gómez V., 2004)

La relevancia de la HEM, se sustenta en que la circulación de los recursos y el capital de los propietarios, se refleja adecuadamente en títulos, valores representativos de la propiedad o de los compromisos de entes con fines de lucro. Los títulos de deuda y de patrimonio reflejan las fuentes de financiación (bonos y acciones: pasivos y patrimonio, respectivamente) y son la palanca financiera de los flujos futuros de efectivo a generar por los recursos del ente (activos).

A los mercados financieros poco les interesa el modo - más o menos eficiente - de la aplicación de los recursos - se lo supone en un sentido económico - pero sí, facilitar el traspaso de recursos líquidos de los operadores superavitarios a los deficitarios de liquidez, ponderándose adecuadamente las condiciones de eficiencia y riesgo.

“...Es el enfoque neoclásico de los mercados, perspectiva dominante hoy en el pensamiento económico y en buena parte de la planeación económica de agentes supranacionales reguladores como el IASB...” (Mauricio Gómez, V., 2.004, P.116).

## **2.5. Las prioridades informativas**

Dado el contexto descrito en el punto anterior, el contenido de los estados financieros prioriza la provisión de información destinada a facilitar las transacciones en los mercados financieros y de ese modo, una adecuada formación de los precios; lo que hace prevalente la presentación del estado que refleja la situación financiera del ente en un determinado momento - el balance general - y del que exponga su capacidad para generar flujos futuros de efectivo o equivalentes de efectivo - el estado de evolución de flujo de

efectivo. Los estados de resultados y de patrimonio neto, adquirirían un estatus cada vez más secundario<sup>6</sup>.

## 2.6. El valor razonable

La convergencia de las mediciones contables con los precios de mercado, trae como consecuencia la prevalencia del criterio del *valor razonable*, en el enfoque regulador de las NIIF, para la medición de activos, dado que coincide con el objetivo central de la administración financiera, cual es la maximización del valor de la firma para el accionista, que se reflejaría en el valor de mercado de los activos financieros.

La IASB conceptualiza el valor razonable como el precio resultante de la interacción entre partes interesadas, conecedoras e independientes, que se toma como referencia para la compra-venta de un activo o la cancelación de un pasivo. El valor razonable, permitiría a la contabilidad, generar información transparente, pues reflejaría los precios de los activos financieros emitidos por la firma en el mercado y, fundamentalmente, su valor.

## 2.7. El mantenimiento del capital

La presente sección, culmina con la obligada referencia a la concepción del capital a mantener financiero (CAMF) en términos de reconocimiento y ajuste por pérdida en el poder adquisitivo de la moneda, que es crucial - a

---

6 - Aunque el marco conceptual de las NIIF, en su versión 2.010, revaloriza de hecho la función del estado de resultados con enfoque integral, que incluye no solo los resultados transaccionales, sino los imputables al periodo, derivados de revaluaciones devengadas en el pasado.



pesar que el marco conceptual del IASB admite a los entes informantes la adopción del capital operativo como opción. El mantenimiento del capital invertido por los propietarios y la conservación de su valor como flujo de efectivo en moneda constante fue el argumento de los centros financieros para la adopción del CAMF: de allí que vuelve a la contabilidad la concepción de la firma donde las personas físicas de los propietarios adquieren relevancia sustancial, pues “pierde bienestar con la desvalorización de su inversión particular...” (Mauricio Gómez, V.; 2.004, P.118). La firma es asimilada a un proyecto de inversión que gestiona múltiples activos, cada uno de los cuales representativos de flujos de efectivo identificados e independientes.

## 2.8. Breviario de Teorías de la contabilidad

La normativa internacional está sustentada en teorías que son producto de investigaciones realizadas a lo largo de la segunda mitad del siglo XX en el ámbito anglosajón. Desde hace aproximadamente cuatro décadas, en la escuela anglosajona tienen lugar procesos de formulación y contrastación de teorías sobre los fundamentos de la contabilidad y de la contabilidad normativa. En este breviario de teorías contables que se esboza, se siguen las cuestiones tratadas en el artículo de Mauricio Gómez Villegas (2011)<sup>7</sup>.

A la teoría *formal* de la contabilidad de Mattessich (1967) e Ijiri (1967), concebida como una *métrica isomorfa de la realidad*, basada en la matemática, la teoría de conjuntos y la investigación de operaciones y centrada en medición de los ingresos y la riqueza, sucede la del paradigma

---

7 - Las referencias autorales, son extraídas del trabajo citado.

de la utilidad, promovida, entre otros, por Sterling (1970) y Mock (1976), conocida como la *teoría de la contabilidad y la medición contable para la toma de decisiones*, cuyo objeto medular es reducir las imperfecciones de la información para la toma de decisiones basada en el cálculo de probabilidades; este enfoque se basa en la teoría y la sociología de la decisión desarrollada por Simon y March en 1961 y por Feldman y March en 1981.

La *escuela positiva de la contabilidad* formulada por Watts y Zimmerman (1986) postula un enfoque enraizado en la economía neoclásica, la cual está basada en la búsqueda del interés individual, que, paradójicamente, redundaría en el beneficio colectivo. Además de los aportes de la economía neoclásica, son destacables los de la teoría de la firma - específicamente, los de la teoría de la agencia - la economía de los costos de transacción y la econometría. En realidad, es una teoría que formula modelos para formalizar el comportamiento de los operadores del mercado, que demandan y ofertan teorías legitimadoras de intereses contrapuestos.

Ball y Brown en 1968 y Fama en 1970, son deudores de las teorías de Modigliani y Miller (1958), investigadores de la Universidad de Chicago, que argumentan que la *contabilidad debe ser una disciplina alineada con las finanzas*, dado que la contabilidad debe ser un instrumento que ayude a la formación de los precios en el mercado. Específicamente, Eugene Fama (1970), desarrolla la *hipótesis de la eficiencia de los mercados*, en la cual, la información contable es muy relevante en el proceso de formación de los precios. *Los fundamentos de esta teoría contable son: la nueva economía financiera, la hipótesis de la eficiencia de los mercados, el modelo de*

*valoración de activos de capital (CAMP) y la econometría. Como en el caso de la teoría positiva de la contabilidad, la teoría contable alineada con las finanzas, se convierte en un enfoque abstracto, separado de la praxis cotidiana.*

La *teoría del valor en contabilidad (TV)*, se origina en los trabajos de Bell (1987) y Beaver (2002), autores que postulan que la contabilidad es un instrumento de medición del valor. Esta teoría es la base de los fundamentos de

“...la regulación para justificar la adopción de las NIIF (...)

El valor razonable ya no solo se usa en mercados para activos financieros, sino para valorar muchos otros activos, incluso la propiedad, planta y equipo, las inversiones inmobiliarias y los activos biológicos...” (Mauricio Gómez Villegas, 201, P. 134).

Esta visión se fundamenta en la economía neoclásica, la economía financiera, la teoría marginalista del valor y la econometría, y su preocupación esencial es que la contabilidad determina el valor de los activos: *tal enfoque es el que está detrás de las NIIF y el entorno financiarizado<sup>8</sup> de la contabilidad actual.*

Syham Sunder (1997) escapa de los fundamentos economicistas y formales de la teoría positiva, la proveniente de la hipótesis de la eficiencia de los mercados y la de la valoración de los activos, para formular una *teoría*

---

8 - Gómez V (2.004: 115) alude a que “...la racionalidad de la financiarización es una refinación de la racionalidad financiera...”, pues mientras los procesos financieros tradicionales implican la aplicación de las fuentes en aplicaciones productivas, los de financiarización “no son aplicados a la producción real, sino que simplemente circulan para la autorrentabilidad, lo que carcome la productividad de los factores generada en la economía real...”.

*alternativa - Teoría de Contabilidad y Control* - pues postula que *la contabilidad sería un instrumento que ayudaría al funcionamiento de los contratos organizacionales*; por ende, esta perspectiva se basa en la sociología económica, la teoría de la agencia - en su versión más amplia - y en el denominado nuevo institucionalismo económico.

La última teoría es la desarrollada por Demski y Feltham (1978), Christiansen y Demski (2003), y Christiansen y Feltham (2005) y se la conoce como la *teoría de la información (TI)*; esta visión considera que *la contabilidad es una de las ciencias de la información* y su preocupación esencial es la generación de información para la coordinación de los agentes. Se basa en los métodos analíticos, el análisis estocástico, las ciencias de la información, los modelos de elección probabilística y la teoría matemática de la decisión, entre otras disciplinas.

### 3. CONCLUSIONES

En la actualidad, existe un **conflicto sociológico y epistémico** entre teorías, a los efectos de ganar legitimidad respecto de **cuál sería la explicación hegemónica de las normas internacionales de información financiera**; por ello, tiene lugar un conflicto entre dos teorías: *la del valor (TV)* y *la de la información (TI)*<sup>9</sup>.

Siguiendo la línea argumental de Gomez Villegas Mauricio (2011), la TI se basa en la postura de que la contabilidad debería estar diseñada solo

---

9 - Teoría de la información entendida como *teoría pragmática* de la información: es decir, la que vincula objetos reales - materiales o inmateriales - con el sujeto.

para medir el valor de los activos - apelando al empleo de un único criterio: el valor razonable - para obtener mediciones económicas razonables y confiables del desempeño financiero. La TV apuntaría a medir el desempeño financiero, antes que el de la actividad económica; lo que implicaría, para sus cuestionadores, que la mera obtención de rendimientos financieros sin actividad económica no estaría reñida con los objetivos de la información.

Además, la TV concibe al valor como la suma de ingresos financieros futuros descontados por una tasa de interés de mercado, a generar por un activo; ahora bien, la TI considera que tal proposición es cuestionable, ya que las proyecciones se plasman, fundamentalmente, en un valor que no otorga mayor relevancia a las contingencias externas, por lo que prima el monto proyectado basado en consideraciones endógenas sobre las exógenas.

En cambio, el valor no sería - bajo la óptica de la TI - una magnitud construida solo desde el sujeto (ente, firma) sino que también desde el contexto; es decir, no es una mera tasación.

La TI considera que, si la valuación de activos es el fin principal, los valores resultantes de las mediciones, serían objetos equivocados para usarlos como base universal para el análisis y la interpretación de la información; en cambio, tal teoría hace hincapié en la noción según la cual la contabilidad estaría diseñada, primordialmente, para proveer información, lo que la asimilaría a un tipo particular de sistema de información.

A base de las proposiciones de la TI, a la disciplina contable se la concibe más como un lenguaje cuyo fin es proporcionar información de objetos reales, que un mecanismo a emplear solo para la valoración de tales objetos. La distinción es sutil pero profunda, pues la escuela de la

información ve a las mediciones contables como eventos de información, no como instancias de valuaciones de activos *per se*.

La anterior proposición implicaría sostener que cuando en contabilidad se valúa, se lo hace porque se requieren datos como instancias previas a la producción de información y no de producción de valores de activos como fase final de su función.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ball, R. y Brown, P. (1968). *Una aproximación dialéctica de la contabilidad* / Simposio de Investigación Contable y Docencia; Medellín, Colombia.
- Beaver, W. H. (2002). “*Perspectives on recent capital market research*”, The Accounting Review, V. 77, pp. 453 - 474.
- Bell, P (1987). “*Accounting as a discipline for study and practice*” en Contemporary Accounting Research, Vol. 3, N° 2, pp. 338 - 367.
- Chistiansen, J. y Demski, J (2003). *Accounting theory: an information content perspective*, Columbus, OH: McGraw - Hill/Irwin.
- Chistiansen, J. y Feltham, G.A. (2005). “*Economics of accounting*”. Volumen II: Performance Evaluation, Boston, MA; Kluwer Academic Publishers.
- Demski, Joel S. y Feltham, G.A. (1978). “*Economic incentives in budgetary control systems*”, The Accounting Review, 53, April, pp. 336 - 359.
- Fama, Eugene (1970). “*Efficient capital markets: a review of theory and empirical work*”, Journal of Finance, 25, pp. 338 - 417.
- Feldman, Martha y March, James (1981). “*Information in organizations as signal and symbol*”, Administrative Science Quarterly. Vol. 26, N° 2; pp. 171 - 186.
- Gomez Villegas, Mauricio (2004). “*Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control*”, Resultado de investigación: área de trabajo de Teoría Contable, Universidad Nacional de Colombia.
- Gomez Villegas, Mauricio (2011). “*Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica*”, Lúmina 12, enero - diciembre.

- González Bravo, Lucio y Gustavo Marques (1996). *Metodología de la investigación*; Editorial de Belgrano (Capítulo IX - Temas de Contabilidad - Lucio González Bravo y Eduardo Scarano, “La contabilidad desde el punto de vista normativo”).
- Ijiri, Yuji (1967). *The foundations of accounting measurement. A mathematical, economic, and behavioral inquiry*. Prentice - Hall.
- Mattessich, Richard (1964). *Accounting and analytical methods*. Richard Irwin, Inc., Home Wood, Illinois.
- Mock, T.J. (1976). “*Measurement and accounting information criteria*”. American Accounting Association.
- Modigliani, F. y Miller, M. (1958). “*The cost of capital corporation finance and theory of investment*”, American Economic Review, 48 (3): 261 - 297.
- Scarano, Eduardo (2009). “*El carácter empírico y lógico de la contabilidad*”, Pecvnica, 9, pp. 225 - 245.
- Simon, H. y March (1961). *Teoría de la organización*. Editorial Ariel. Barcelona.
- Sterling, R. (1970). *On theory construction and verification*. The Accounting Review.
- Sunder, Shyam (1997). *Theory of accounting and control*; Cincinnati, OH; Thomson Press.
- Sunder, Shyam (2010). “*Adverse effects of uniform written reporting standars on accounting practice, education and research*”. Journal of Accounting Public Policy, N° 29, pp. 99 - 114.
- Watts, R. L. y Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall.



# RELACIONES INTERGENERACIONALES EN EL MUNDO DEL TRABAJO: MEMORIAS E IDENTIDADES PERSONALES Y COLECTIVAS 1980 - 2007

---

*Mónica Analí Re*

## 1. PRESENTACIÓN

Este artículo da cuenta de la investigación realizada para analizar el mundo laboral de las mujeres trabajadoras jóvenes y adultas entre 1980 - 2007 proponiéndose una serie de supuestos, debates y cuestionamientos para que alcance un sentido social. Para visibilizar a las mujeres jóvenes y adultas como actores sociales se advierten complejas relaciones de poder en el entramado de un conjunto de redes sociales y territoriales, tratando de construir su propio espacio de participación, reconocimiento y aceptación, a partir de sus emprendimientos laborales, ello ha contribuido a construir sus propias historias de vida. Los estudios de la sociología interpretativa, la antropología y los estudios de las mujeres aportaron a los supuestos de la historia oral reconstructiva o la evidencia de que estas relaciones intergeneracionales están plenas de las riquezas de sus recuerdos, experiencias y trayectorias laborales. Así, a cada generación se la estudió desde una visión pluridimensional, en cada campo de la vida social de una u otra generación, desde el ámbito laboral, sus trayectorias particulares, y la dinámica intra-extrafamiliar, las cuales son dimensiones que permiten identificar elementos que puedan pensarse luego desde el campo de las

*redes sociales y territoriales.*

De los grupos generacionales de las mujeres jóvenes y adultas, se advierten los siguientes ejes analíticos:

- Las formas, tipos y modo de comportamientos percibidos por cada grupo generacional respecto de sus interrelaciones laborales.
- Las expectativas de progreso laboral de cada grupo. El papel de la educación, en el campo de la historia laboral y del trabajo actual en esas expectativas.
- Las pautas familiares sobre el tipo de trabajo que realizan o realizaron, entre subordinación-autonomía vistas desde los vínculos entre las dos generaciones, y los valores asociados a lo personal.
- El aprendizaje del comportamiento social, en relación con habilidades, y las pautas existentes de interacción cotidiana.
- Nivel de identidad, como una práctica transformadora desde una lógica de la diferenciación, individuación y de temporalidad, con participación y compromiso social.

Se formulan las siguientes preguntas:

- ¿Cómo se plantean en cada generación las transferencias de recursos económicos, sociales y culturales en el mundo laboral de mujeres jóvenes y adultas, para poder generar bienestar y desarrollo en un territorio?
- En el mundo laboral de las mujeres ¿existe poder entre una generación y otra que conlleve algunos obstáculos intergeneracionales? ¿O más bien beneficios?
- ¿Cómo se construye la identidad colectiva e individual en cada generación? ¿Existe alguna relación entre identidad individual y colectiva

entre generaciones? ¿Cuáles son las experiencias comunes que relatan las mujeres jóvenes y adultas? ¿Qué aspectos comparten y cuáles se diferencian de esas experiencias?

Las relaciones intergeneracionales de mujeres jóvenes y adultas en el mundo laboral permiten descubrir el espacio contingente en el que las mujeres habían sido social y subjetivamente colocadas, desmontando una pretendida naturalización de la división sexual del trabajo, lo que contribuye a revisar la exclusión en lo público y su sujeción a lo privado: en el espacio público se produce el principio de individuación como categoría ontológica y política. En cambio, el espacio privado es el espacio de lo que no se ve ni es objeto de apreciación pública. Es, según Celia Amorós (2012, p. 25), el espacio de la indiscernibilidad; es decir, de las idénticas, al no existir “nada sustantivo que repartir en cuanto poder ni en cuanto prestigio ni en cuanto a reconocimiento, porque son las mujeres las repartidas ya en este espacio”. De tal manera que al no prevalecer la competencia no existen parámetros objetivos para discernir diferencias, ni una razón suficiente de discernibilidad que produzca individuación.

En este contexto, las relaciones intergeneracionales de mujeres en el mundo del trabajo actual, han contribuido a consolidar un proceso de visibilidad en la organización económica. Los sujetos, las familias y los espacios de interacción de las actividades laborales son los puntos de referencia para comprender, a través del estudio en casos, un componente más de los procesos socioeconómicos. La unidad doméstica se ubica en un nivel de análisis complementario y distinto para dar cuenta de las continuidades y quiebres en el mundo laboral, si se estudia el marco

social y colectivo. El grupo doméstico y los roles económicos están en relación con el condicionamiento según el sexo, la edad y las destrezas o la especialización que tengan sus miembros; esto determina la posibilidad de adaptación a nuevas situaciones de trabajo y empleo.

El estudio de las redes locales se realiza desde los individuos, la familia o el barrio que permiten observar cómo funcionan - articulándose de manera horizontal - tanto en las condiciones y los modos del trabajo, como en la heterogeneidad de las formas de producción y de distribución de los productos. Las mujeres son las que tienen un lazo social en estas estrategias de supervivencia y su organización interna está dominada por reglas de organización de grupo, relaciones de mujeres que luchan por reivindicaciones específicas a través de lazos de solidaridad y horizontalidad, sentido comunitario y de relaciones más democráticas.

Además, la intensidad horaria del trabajo resulta decisiva como emergente de la relación trabajo doméstico-trabajo extra doméstico. En el caso de las mujeres jóvenes y adultas, parecería indicar que las mujeres se insertan laboralmente, reduciendo su jornada de trabajo extra-doméstico en función de responsabilidades domésticas, o articulando la actividad laboral de jornada más extensa al interior de la dinámica de la unidad doméstica. En el marco de la gradación de los niveles de ingresos, las mujeres se presentan sistemáticamente por debajo de los varones, pero es de notar que la mayor disparidad se localiza en la esfera de la inserción asalariada formal/informal al interior del ámbito más típicamente formalizado; es decir, en las unidades económicas del modelo capitalista empresarial de mayor tamaño, especialmente las adultas respecto de las jóvenes.

La participación de las mujeres en los distintos agrupamientos en los hogares femeninos pone en evidencia la heterogeneidad interna, tanto desde la perspectiva estructural general como desde el enfoque de género. Es al interior de estos dos grandes organizadores: el campo independiente y el asalariado, donde los selectores de la condición de género tienen implicancias más potentes. El perfil de las mujeres insertas en uno y otro ámbito responde a diferencias en cuanto a estructuras etarias, a roles al interior de las unidades domésticas, a niveles educativos, a la intensidad en el ejercicio de la actividad laboral, a los sectores económicos involucrados, a las calificaciones detentadas y a los ingresos derivados de la inserción laboral.

Algunas de las limitaciones socioeconómicas - de las relaciones intergeneracionales que ocurren en el mundo laboral - se deben a las diferentes visiones y acciones generacionales respecto de los problemas vitales - que se confrontan a nivel de la cotidianeidad - y que son producto de las relaciones micro y macroestructurales, a saber las siguientes:

- La escasa integración de la instrucción y la experiencia social de cada generación con la práctica social cotidiana de los sujetos sociales;
- Las dificultades de la construcción de una identidad individual, grupal, institucional y nacional que pase por la integración cultural dentro de la diversidad y la posibilidad de solución de problemas laborales, como modo de expresión de las potencialidades propias individuales y colectivas de las distintas generaciones.

## 2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

La tarea de investigación se orientó primordialmente por el propósito de analizar las relaciones intergeneracionales de las mujeres adultas y jóvenes en el mundo laboral entre 1980 - 2007, para detectar si marcan un punto de inflexión, desde la perspectiva cultural y las relaciones de género, tratando de dar importancia a las relaciones que puedan conllevar producción y reproducción de nuevas identidades laborales, desde una perspectiva de transformación e integración en un territorio.

Y dentro de este objetivo general se plantearon los siguientes de tenor específico:

- a) Interpretar el mundo laboral de las mujeres de la generación jóvenes, las transferencias de recursos económicos, sociales y culturales, que se advierten desde las trayectorias laborales, la construcción/deconstrucción de las identidades a través del tiempo.
- b) Interpretar el mundo laboral de las mujeres de la generación adulta, las transferencias de recursos económicos, sociales y culturales, que se advierten desde las trayectorias laborales, la construcción/deconstrucción de las identidades a través del tiempo.
- c) Indagar en cada generación de las mujeres jóvenes y adultas, las posiciones laborales, la historia familiar, que se advierten sus proyectos, los itinerarios y estrategias que expresan sus vocaciones, los oficios que se aprenden, los trabajos que se acatan por prescripción materna o paterna, las capacidades y habilidades que se transmiten o no, como también los ambientes, espacios y vínculos familiares que abren o cierran oportunidades laborales.
- d) Esbozar desde el barrio - como un territorio donde las mujeres jóvenes

y adultas se vinculan con el mundo laboral con los avales - la información, las referencias y la legalidad pertinentes a las actividades laborales que se pueden realizar, y dan atisbos de dibujarse ciertas pautas territoriales.

La investigación partió de un grupo de supuestos que pueden delimitarse como sigue a continuación:

*Primer supuesto: Las identidades laborales de las mujeres jóvenes y adultas no se limitan exclusivamente a los significados relacionados con su profesión u ocupación o con el espacio laboral y la cultura de la empresa. En cambio, su identidad laboral se construye en tiempos y espacios heterogéneos articulados a lo largo de su trayectoria biográfica y de los diversos contextos sociohistóricos en los que viven y trabajan.*

Esta primera cuestión discute las fronteras entre el mercado de trabajo formal y lo informal. Estas trabajadoras adultas y jóvenes, o bien ocuparon alguna vez en su vida puestos de trabajo formal, o bien pueden ocupar puestos de trabajo formal e informal a la vez. El análisis de la historia laboral permite no sólo conocer su situación sino, también, descubrir posicionamientos de identidades compartidas dentro de cada grupo generacional.

*Segundo supuesto: Las modalidades laborales, según roles y edades, evidencian similitudes o interrupciones en la dinámica intrafamiliar y extra familiar creando identidades laborales. Esto supone una doble transacción entre el proceso de formación de identidades que orientan a las mujeres hacia el trabajo y la construcción de sujetos de acuerdo con sus necesidades y deseos como actores colectivos.*

El segundo supuesto consiste en percibir que las modalidades laborales entre la familia y el tipo de trabajo puede construir un sistema de valores y representaciones que conllevan una identidad producida y reproducida por la sociedad. El lugar y las relaciones de género juegan un papel fundamental en el contexto de hogares.

*Tercer supuesto: Las relaciones intergeneracionales provocan algún obstáculo en el mundo laboral entre mujeres jóvenes y adultas que permite la supervivencia de la unidad doméstica. Se trata de comprender las estrategias intergeneracionales que establecen los hogares como parte de sus tácticas de sobrevivencia y adecuación a los nuevos modos identitarios del mundo laboral actual.*

Este último supuesto permitió advertir algunas diferencias entre las generaciones de mujeres jóvenes y adultas referido al cambio tecnológico, a la inmediatez de las resoluciones laborales y la aceptabilidad de la unidad doméstica como medio contenedor de nuevos modos identitarios.

### 3. DISEÑO METODOLÓGICO

El eje de esta investigación fue lo social, donde lo primordial es la voz del sujeto investigado, expresando sus experiencias y consideraciones. En este proceso de investigación se analizó e interpretó a la luz de las teorías de las relaciones intergeneracionales entre mujeres adultas y jóvenes, quienes tienen la palabra en función de un enfoque fenomenológico y cultural, la comprensión de los fenómenos sociales desde la perspectiva del actor (Taylor y Borgan, 2000, pp. 15 - 22).



Se aplicó el supuesto ontológico de la fenomenología, donde la realidad es captable, basada en la experiencia social, de naturaleza local y específica, dependiendo en la forma y el contenido que adoptan las personas de cada una de las generaciones investigadas. La epistemología de tipo transaccional y subjetiva, donde el sujeto y el objeto a investigar se encuentran relacionados de forma interactiva, de tal manera que los resultados son literalmente creados a medida que la investigación sigue adelante.

Se utilizó la investigación cualitativa basada en la lectura y análisis de diversas fuentes, empleando las técnicas desarrolladas por la historia cultural y la historia del presente. Esto permite llevar a cabo una reconstrucción histórica del mundo del trabajo y de los cambios producidos en la memoria y recuerdo desde lo intergeneracional; es decir, las mujeres jóvenes y las adultas mirando los conflictos y los beneficios en las identidades individuales y colectivas del período propuesto para esta investigación.

También se realizaron entrevistas en profundidad a mujeres jóvenes y adultas ocupadas, desde el escenario cotidiano de los sujetos, partiendo de una perspectiva holística que intenta captar las vivencias de los actores y los lazos sociales del contexto colectivo. Se buscó situar a las mujeres en el campo de las relaciones cotidianas, lo que nos permite abordar el conocimiento de los fenómenos colectivos desde la visión del actor social entrevistado. El significado que ellos construyen posibilitó acercarnos a los objetivos propuestos para esta investigación. La información recopilada fue debidamente contextualizada - con el análisis de los hechos locales - en un contexto teórico e histórico mucho más amplio, permitiendo articular los niveles macro y micro. Asimismo, se valoraron las limitaciones de las

fuentes y se consideraron, en toda su complejidad, las relaciones entre factores de distintos tipos: económicos, sociales, culturales.

Para lograr una aproximación más ajustada a los supuestos planteados y los objetivos establecidos, desde la perspectiva de los estudios socioculturales, se recurrió a la metodología cualitativa, que es la base de la investigación social, porque se entiende que es imprescindible la voz del sujeto devenido en objeto de estudio. Es el sujeto quien va a expresar sus experiencias y sus consideraciones desde su propia subjetividad. Los fenómenos sociales, desde la perspectiva del actor examinado, permiten un acercamiento al modo en que se experimenta el mundo. La realidad que importa es lo que los sujetos perciben como significativo, lo que domina es la comprensión en un nivel personal de los motivos y creencias que están detrás de las acciones individuales.

En esta línea de investigación, se hizo hincapié en el microanálisis de los datos, donde el investigador tiene una mayor participación en la construcción del objeto de estudio, tratando de comprender a los actores dentro de su propio marco de referencia, aceptando todas las visiones como valiosas. De lo real se tienen indicios, que permiten una reconstrucción de las cualidades de ciertos fenómenos, partiendo de los datos. En este sentido, las entrevistas en profundidad, tanto como las historias de vida, son una herramienta válida, ya que favorecen la cualidad de los datos sobre la cantidad y permiten que las informaciones que contienen sean consideradas como relevantes.

#### 4. ALGUNOS SUPUESTOS TEÓRICOS QUE GUIARON LA INVESTIGACIÓN

La investigación abordó el mundo laboral de las mujeres jóvenes y las adultas desde la perspectiva de género, priorizando el contexto relacional de los sexos y lo intergeneracional vinculados a sus hogares y sus propios emprendimientos. Delimitado desde una perspectiva sociocultural, género, al igual que el trabajo, es una construcción social y cultural que remite a todas las diferencias entre hombres y mujeres; pero es, a la vez, una manera de asumir y significar las relaciones de poder. Los estudios de la sociología interpretativa, la antropología y los estudios de las mujeres, aportaron a los supuestos de la historia oral reconstructiva para establecer la evidencia que estas relaciones intergeneracionales están plenas de las riquezas de sus recuerdos, experiencias y trayectorias laborales, que los identifican como sujetos activos, individuales y colectivos, que van configurando relaciones más justas e igualitarias, atravesadas por las diversidades y las subjetividades que son los condicionantes de la particularidad de cada sociedad. Es cuando las relaciones entre memoria e identidades individuales/colectivas, se basan en la reconstrucción o deconstrucción de las identidades desde el pasado reciente.

Asimismo, el ascenso de la historia del presente y la historia de las mujeres permeó los cambios historiográficos. Se transformaron contenido y objeto de la historia desplegando nuevas áreas de investigación que rompieron barreras entre generaciones e instituciones. Esto implicó plantear nuevos temas y problemas en el mundo de lo privado y lo simbólico, ya que era difícil llegar desde las fuentes escritas. De esta manera, se dio el ascenso

al mundo de la Historia de los grupos marginales tal es el caso de las mujeres que adquirieron visibilidad propia, gracias al movimiento de mujeres del Primer Mundo. En consecuencia, se produjeron una combinación de factores, entre ellos, la prosperidad económica, la liberalización social, la disposición de medios anticonceptivos y la presentación, según Preston (2009), de una discriminación sistémica de las mujeres que trajo una variedad de reformas económicas, sociales y legales, que tuvieron el efecto de llevar la emancipación de las mujeres al centro de las políticas públicas

En este marco, se miraron antiguos planteos a la luz de nuevas perspectivas de análisis como el caso de los estudios regionales, que interesaron advertir desde una historia económica nacional más complejizada en el marco de nuevos desarrollos metodológicos y avances empíricos. Se pretendió, de esa manera, derribar la herencia positivista, todavía presente en la historiografía nacional, donde el marco de las fronteras políticas sirvió tradicionalmente para la definición absoluta de unidades naturales de análisis, en tanto las llamadas “historias regionales” no era otra cosa que las biografías provinciales.

En relación con lo anterior, las nuevas tendencias de la idea geográfica se apartaron de las concepciones estáticas y, de este modo, plantearon la asimilación de un espacio previamente delimitado, por lo tanto, pasible de observación directa, intentando reconstruir las regiones como el resultado complejo de procesos históricos y sociales donde la reducción de la escala de observación y la articulación de los espacios y los tiempos se convirtieron en excelentes caminos para una utilización operativa del concepto. Esto permitió acordar un punto de vista histórico para aproximarse a la región

a partir de las formas adoptadas por la estructuración de las relaciones sociales en el tiempo y en el espacio.

Los cambios historiográficos a fines del siglo XX - entendidos tanto como la influencia del capitalismo, como las vinculaciones de la Teoría Feminista con el Modelo de Desarrollo, y los aspectos tecnológicos - influyeron decididamente en la historia regional y local que atravesaron los períodos y espacios bajo análisis en el estudio de las relaciones intergeneracionales en el mundo del trabajo. En este sentido, el desarrollo de la historia de las mentalidades en Francia, de la historia social marxista en Inglaterra, de la microhistoria en Italia y de la antropología histórica en los Estados Unidos planteó un interesante cambio de problemáticas y de perspectiva. Asimismo, se valoraron mejor las limitaciones de las fuentes y se consideró, en toda su complejidad, las relaciones entre factores de distintos tipos (económicos, sociales, mentales). Se interrelacionaron lo individual y lo social, los procesos globales y las prácticas específicas de los variados protagonistas sociales, tal fue el caso de los trabajos de Emmanuel Le Roy Ladourie (1988), E. Thompson (1989), Eric Hobsbawn (1998, 1999, 2013) y Carlo Ginzburg (1992).

Estos cambios socioeconómicos han tenido un efecto en la organización del espacio y una mutación de la realidad dominante. Se los reconoce como elementos esenciales de transición: éste es el caso de la transformación del régimen de acumulación fordista hacia una nueva fase del capitalismo llamada neofordismo, postfordismo o tercera revolución industrial. Las nuevas tecnologías de la información se constituyeron en el eje central de los cambios que afectaron fuertemente a las nuevas organizaciones

empresariales: la tercerización del sistema productivo, la concentración y la centralización del capital. Contradictoriamente, fueron apareciendo formas de regulación que frenan su libre circulación. Así, el desarrollo del transporte y las comunicaciones condujeron a alterar significativamente las relaciones espacio/tiempo, el flujo de productos, personas, capital, tecnología e información entre los establecimientos de una misma empresa, sectores y espacios, dando origen a la formación de redes crecientes y complejas en el contexto de una economía más mundializada.

Para el estudio sobre *Las Relaciones Intergeneracionales en el Mundo del Trabajo*, fue necesario entrelazar los conceptos de memoria, identidad y territorio/ciudad desde la mirada somera de las ciencias sociales de la Historia del Presente. Si hacemos memoria, a partir de los setenta, del siglo pasado, es cuando la relación entre memoria e historia como objeto de estudio conllevó mucho interés por parte de los científicos sociales. Investigaciones desde distintas disciplinas comenzaron a ocuparse de la memoria e identidades colectivas, de la memoria y del olvido como fenómeno político y de la incidencia de la *memoria* en la reconstrucción del pasado.

En efecto, en todo presente coexisten varias generaciones y las relaciones que en ella se establecen constituyen la realidad de un *presente histórico*. Algunos autores han rescatado el concepto de generación para la comprensión de la realidad histórica. Paul Ricoeur (2006) retoma la idea de pertenencia a *una misma generación* a los individuos expuestos a las mismas experiencias y acontecimientos. Entonces, definido como *recuerdo/memoria* el fenómeno histórico se relaciona en la trama social y, puede ser

reconocido, como factor de poder en la resignificación del pasado reciente de acuerdo con el rol que desempeña la generación portadora.

Asimismo, el *recuerdo/memoria* puede actuar como parte de intereses en pugna entre generaciones que actúan contemporáneamente. Una generación puede recordar la acción directa vivida; mientras que otras lo saben de algún relato por sus padres y abuelos. Así, unos y otros comparten un mismo presente histórico. Este presente está constituido por aquellas generaciones que se solapan, se meten o se inmiscuye en ese contexto, generando una cadena de transmisión que es reconocida por la apropiación del pasado que tiene relación directa con la vinculación de la generación que evidencia más compromiso.

Para desentramar el papel de la *identidad* en el entrelazado de memoria-ciudad-identidad, es necesario acudir al estudio de la *identidad* desde el paradigma interpretativo que radica en la necesidad de comprender el sentido de la acción social en el contexto del mundo de la vida cotidiana y desde la perspectiva de los participantes, cuyos supuestos básicos se vinculan, específicamente, con la consideración del lenguaje como un recurso, una creación y como una forma de reproducción del mundo social. En cuanto a las *identidades colectivas* se entienden como una construcción del llamado imaginario social, definido como el universo de significaciones que una comunidad crea para hacer cosas y para hacer frente a las cosas: figuras, imágenes, significaciones colectivas lo conforman estableciendo una interpretación común del mundo y de los sujetos que lo componen. Este tejido identitario es complejo y orienta y dirige toda la vida de los individuos.

La construcción de las *identidades colectivas e individuales* está dentro de un proceso histórico, y en ese proceso histórico la gente reconstruye su pasado para mantener y crear su propia identidad. De su pasado, unos y otros seleccionan y reconstruyen hechos que son reinterpretados en el presente y que sirven para sustentar una u otra identidad. La historia es un recurso cultural y una estrategia de construcción de identidades, y en su utilización como recurso, el pasado se reactualiza, buscando un sentido social al presente, construido sobre la diferencia entre el “nosotros” y “los otros”, entre “el yo” y “el otro”, donde ese pasado actuaría como una especie de espejo social moral del presente. Otras veces el recurso al pasado y la activación de la memoria crean conflictos en el interior de las generaciones o entre diferentes generaciones que defienden distintas versiones de las identidades. Si bien, también, es cierto que estos conflictos y tensiones se pueden producir dentro del mismo individuo ya que éste puede luchar contra su propia memoria como un terreno de lucha por la construcción/deconstrucción de la identidad. Por lo tanto, la *memoria* es un soporte de las *identidades*, y sin *memoria* no tendríamos *identidad*. Ella es utilizada para organizar y reorganizar el pasado y sus relaciones con el presente y el futuro.

El *recuerdo/memoria* tiene un papel hegemónico en la comprensión de la permanencia, y una de sus expresiones es la transmisión oral intergeneracional. El ejercicio de recordar no es sólo un acto individual, sino que es también un proceso colectivo. De esta manera, los grupos de una misma generación experimentan refuerzos de recuerdos compartidos, deformaciones parciales progresivas y amnesias colectivas. Del pasado



recordamos sólo partes registradas en la memoria (Cohen, 2012). La gente recuerda aprendiendo del pasado que vivió y vive en memorias colectivas. Es un proceso creativo en el cual el pasado es elaborado, reproducido y reinterpretado en sociedad. El recuerdo y la producción de memoria son muy importantes porque ayudan a los humanos a adaptarse a los rápidos cambios del presente. La memoria crea así un sentido de orientación en el presente sirviendo de recurso cultural (Halbwachs, 1950).

El Interaccionismo Simbólico da un peso específico a los significados sociales que las personas asignan al mundo que les rodea. Las bases filosóficas de esta corriente se hallan en el pragmatismo de John Dewey, del que fueron pioneros Charles Peirce y William James. Para comentar esta mirada, Blumer (1982) plantea tres premisas que fundamentan su perspectiva: las personas actúan con respecto a las cosas e inclusive frente a las personas sobre la base de los significados que unas y otras tienen para ellas; los significados son productos sociales que surgen durante la interacción; los actores sociales asignan significados a situaciones, a otras personas, a las cosas y a sí mismos a través de un proceso de interpretación.

La manera como el interaccionismo plantea los objetos por investigar, entonces, ya no son la cultura en general o los productos culturales en particular, sino esencialmente los procesos de interacción a través de los cuales se produce la realidad social dotada de significado. Así entonces, todas las organizaciones, culturas y grupos están integrados por actores envueltos en un proceso permanente de significación e interpretación del mundo que les rodea.

La *memoria* se convierte así en un objeto de estudio y en un instrumento

de trabajo de la historia ya que permite (re)conocer las nuevas identidades que emergen y que no necesariamente coinciden con las tradicionales identidades del ciudadano, del obrero, de la burguesía que cruzan las páginas de la historia.

## **5. DETALLE DE LA INVESTIGACIÓN**

Para lograr analizar los supuestos planteados se recurrió a la metodología cualitativa, que en líneas generales, difieren de las cuantitativas en relación con los supuestos que utiliza. Éstas entienden los fenómenos sociales desde la perspectiva del actor, examinan el modo en que se experimenta el mundo. La realidad que importa es lo que las personas perciben como significativo, lo que domina es la comprensión en un nivel personal de los motivos y creencias que están detrás de las acciones de los hombres. En estas líneas de investigación, se profundizó en el microanálisis de los datos y donde el investigador tiene una mayor participación en la construcción del objeto de estudio tratando de comprender a los actores dentro de su propio marco de referencia, aceptando todas las visiones como valiosas. De lo real se tienen indicios que nos permiten una reconstrucción de las cualidades de ciertos fenómenos partiendo de los datos.

Se seleccionó, según Robert Stake (1999), una muestra de estudios en casos, ya que suponen un procedimiento de selección informal, donde el objetivo es la riqueza, profundidad y calidad de la información; así, se eligieron sujetos “típicos”, que fueran casos representativos de la población determinada. Los criterios de la selección de los casos estudiados, permitió las divisiones parroquiales de la ciudad; por medio de la organización

Cáritas. Se definió la muestra a partir de redes que se realizan en cada barrio, por medio de conocidos, amistades, y/o familiares de las personas que se entrevistan. En tanto, en la cantidad de entrevistas, se estableció el punto de saturación en la muestra, a partir de los tipos de unidades de observación en relación con las variables claves, tales como las características de los hogares y el trabajo que desempeñan.

Este particular universo de observación se concretó en veinte mujeres adultas entre treinta y seis - cincuenta y seis años y veinte jóvenes entre quince - treinta y cinco años. Los criterios para seleccionar los grupos que componen la muestra fueron un estudio de mujeres trabajadoras que trabajan desde sus hogares en sus propios emprendimientos y fuera de los mismos en algún caso, definiendo el sector social al que pertenecen, los niveles educativos y que en sus hogares hubiese algún tipo de actividad laboral remunerada.

La propuesta fue entrevistar a mujeres jóvenes o adultas que tuvieran alguna relación con las parroquias (espiritual, económica o social), se comenzó con las informantes que atendían en Cáritas en las parroquias consultadas (Sagrado Corazón, Santa Lucía, La Merced, Jesús Resucitado, Espíritu Santo, San Cayetano y otras). Sin duda esto contribuyó a ganar confianza en las entrevistadas seleccionadas.

Se elaboraron protocolos en torno a ochenta cuestionarios para obtener información básica y algunos números de las mujeres jóvenes y adultas por tipo de trabajo sin dejar de evidenciar en esta investigación la posición política de las relaciones de género. En las consignas se definieron tres aspectos centrales: los datos personales sobre el trabajo, presente y pasado

de mujeres jóvenes y adultas con distribución por sexos, edad, lugar de nacimiento, según barrio de residencia, estado civil, número de hijos, según escolaridad, según renta familiar mensual y participación de las mujeres en esa renta familiar. Además, calculamos los datos laborales como el trabajo principal, la profesión propia del compañero/a, el tiempo de la actividad, el tipo de contrato formal o informal.

Los datos cuantitativos nos llevaron a definir quiénes iban a realizar las entrevistas con términos centrales: características del trabajo presente, vinculación entre trabajo en la casa y trabajo fuera de la casa, historia laboral de las entrevistas y prácticas, habilidades, costumbres; a esto se le adhirió el lugar del hogar, trabajo y territorio. Es relevante considerar dónde se definió la elección del lugar de la entrevista; algunos autores afirman que se efectúan en un espacio particular donde se pueda dialogar sin obstáculos, mientras que otros autores no aceptan que se produzcan en la casa del entrevistado, sino en lugares donde realizar el trabajo, o bien en espacios donde el entrevistado esté cómodo. Fue interesante evidenciar en las mismas que el espacio, el lugar y el territorio donde se potencian una multiplicidad de escala de relaciones sociales entre el entrevistado y el entrevistador contribuyendo a ampliar los argumentos de los entrevistados; se ubica al entrevistado en relación con otra generación, varones, padres, hijos y amigos en sus variados identidades cuando ellos se relacionan con otras personas, hecho que influye en la información de la entrevista y, del mismo modo, en la dinámica del poder de la propia entrevista.

Las parroquias y las vecinales son escenarios claves de las notas de observación que se utilizan a lo largo del análisis; es una representación

necesaria para que el lector/a se aproxime a la realidad social del hogar.

Es necesario marcar un obstáculo metodológico y de género, ya que costó buscar informantes claves en las parroquias o vecinales dispuestos a hablar de manera abierta y sin restricciones en la entrevista en profundidad.

En lo operacional se estudiaron las siguientes variables:

Variables sociodemográficas: sexo, estatus conyugal, lugar de nacimiento, sector social - propietario, inquilino -, educación - primaria, secundaria y terciaria -. Las categorías de análisis son mujeres jóvenes entre quince y treinta y cinco, y adultas entre treinta y seis y cincuenta y seis años.

Variable socioeconómica: tipo de actividad, lugar de la ocupación, historia laboral anterior a la actual; y, por último, la estrategia de gestión y la transferencia económica de los ingresos. El trabajo como regulador de los conflictos generacionales e individuales.

Variable sociocultural: se estudió en función de las experiencias personales de las protagonistas y de su visión de lo económico, político y social. Valoraciones, del trabajo memoria/ silencios/olvidos, desde lo generacional.

El perfil de las unidades productivas se definió, en función, a una tipología para el universo de unidades domésticas que presentan distintas combinaciones de ocupadas/os. Son los siguientes: hogares independientes exclusivamente son aquellos que sólo tienen uno o más ocupados que trabajan de manera autónoma. Los hogares de asalariados sólo tienen uno o más ocupados que son asalariados. Los hogares con otras inserciones son los que tienen mano de obra informal.

La exploración de los informes y de los sondeos fue relevante para bosquejar el contexto económico, social y cultural de cada uno de los

grupos generacionales de mujeres jóvenes y adultas. Aquí se advirtieron tres ejes centrales: en primer lugar, el contexto económico-social-cultural de las dos generaciones Mujeres Jóvenes y Adultas, distribuidas por edad, por lugar de nacimiento, barrio de residencia, estado civil si vive o no en pareja, según número de hijos, el grado de escolaridad, la renta familiar personal y la general de la unidad doméstica. Con respecto al trabajo, se calcularon los porcentajes de los datos laborales, tales como el trabajo actual, la ocupación anterior, el tiempo de la actividad desarrollada, si existe algún tipo de contrato de trabajo y efectos sobre la seguridad social. Por último, los porcentajes relativos a la procedencia de mercadería y el tipo de clientes que poseen.

En consecuencia, los datos numéricos y gráficos, permitieron observar con mayor detalle a las entrevistas en profundidad y, además, fueron centrales para la propia realización de la entrevista, provocando un contacto más fluido con las entrevistadas. Las entrevistas se organizaron por medio de una conversación abierta y no estructurada, con una guía de conceptos claves que llevaron la investigación adelante. Los mismos se refieren a tipo del trabajo, condiciones de trabajo, valorización del trabajo personal en el oficio que hace, valorización de las personas que trabajan dentro o fuera del hogar, ventajas/beneficios ofrecido por el trabajo, igualdad de oportunidades, diferencias entre hombres y mujeres, legalidad e ilegalidad, trabajo productivo/trabajo reproductivo, flexibilidad de horarios, responsabilidades familiares y domésticas y relación trabajo, familia, hijos, hogar. Es importante aclarar que las relaciones entre los géneros afectan a las entrevistadas/os y sus implicancias en los resultados de la investigación.

Por otro lado, el recurrir a la historia de vida respondió no sólo al interés por la información que ésta pueda proporcionar acerca de un sujeto individual, sino que buscan expresar, a través del relato de una vida, problemáticas y temas de la sociedad o de un sector de ésta. Hablar de la vida de una persona significa mostrar las sociabilidades en la que esta persona está inserta, y que contribuye a generar con sus acciones; es hablar de las familias, de los grupos sociales, de las instituciones a las que está ligada, y que forman parte, más o menos intensamente, de la experiencia de vida del sujeto. Miller (2000, p. 2) subraya que las vidas son vividas en el interior de redes sociales desde que la socialización temprana empieza.

El relato, que consiste en la puesta en palabras de los recuerdos, es expresado a su vez a través de moldes narrativos por los cuales las instituciones, los grupos y los sujetos encuadran significativamente sus experiencias. Pertenecer a un grupo, comprender la propia existencia en términos éticos, justificar tomas de posición y compromisos políticos o personales son elementos que dan forma al discurso, y que establecen el punto desde el cual el entrevistado relatará los acontecimientos de su vida.

La historia de vida permite visualizar las condiciones de emergencia de muchas subjetividades femeninas adultas y juveniles desde los nuevos tipos de ocupaciones y hogares. Por tales motivos, se escogieron aquellos casos que parecieron más elocuentes y más ejemplificadores, en la dinámica del objeto de estudio abordado. Esto permitió el acceso de los actores sociales con sus prácticas cotidianas en sus viviendas o en sus ocupaciones, manifestando una buena predisposición para el diálogo, evidenciándose buen uso de la memoria, con excepción de algunos párrafos en que se hizo

visible indirectamente el olvido.

El momento del análisis y la escritura de una historia de vida suele enfrentar al investigador o a la investigadora con una serie de decisiones: todos los recopiladores de historias de vida deben pasar cuentas con el problema de la transcripción, situación difícil de la investigación en la que se cumple el complejo pasaje de la oralidad a la escritura, dos modos de comunicación diferentes, ligados a lógicas netamente contrastantes.

Las maneras de trabajar las entrevistas e historias de vida son variadas: desde la escritura de la sola desgrabación del relato del entrevistado con escasa o nula interpretación, hasta el ensayo con un sólido respaldo histórico sobre el evento analizado y sistematizado desde una perspectiva cronológica, pasando por el artículo elaborado a partir del relato de vida matizado con detalles de la vida social, cultural o religiosa del momento en que transcurre la vida del entrevistado.

La interpretación del investigador o de la investigadora no es la primera: las personas que cuentan sus vidas hacen una reconstrucción de éstas, desde su presente, que es en sí una interpretación. El investigador aborda el análisis del material a partir de una pluralidad de perspectivas, organizando las historias en temas centrales que han ido transformando esa vida y recomienda aislar hechos significativos y ordenar el material alrededor de núcleos temáticos. Estos ejes surgen de la pregunta que guía la investigación. Es importante destacar que, si bien aquí se propone la interpretación como un punto en el análisis de los datos, es en realidad una actividad que el investigador o la investigadora llevan a cabo a lo largo de la realización de las entrevistas e historia de vida, la interpretación es un



proceso que se teje en las diferentes etapas del trabajo de campo.

Se obtiene información de los grupos de generaciones de mujeres que se estudian, ellas mismas proporcionan los datos. Existen dos maneras de obtenerla por medio de la entrevista y el cuestionario. La entrevista es simplemente la comunicación interpersonal establecida entre el investigador y el sujeto de estudio con un determinado propósito. Es una relación que tiene por objeto obtener respuestas verbales a los interrogantes planteados sobre el problema propuesto. Está orientada a recolectar datos que tienen que ver con las percepciones, las actitudes, las opiniones, las experiencias ya vividas, los conocimientos, así como también a los proyectos de futuro. La entrevista es una técnica personal que permite la recolección de la información en profundidad donde el informante expresa o comparte oralmente y, por medio de una relación interpersonal con el investigador, su saber respecto del tema.

La lectura de los relatos que constituyeron la materia prima de la investigación da cuenta de un cierto sello común; esto es, son construidos desde la experiencia del trabajo. Cada uno de los relatos de las mujeres está señalado por esta práctica que, además de indicar una posición particular dentro de la estructura social, también da cuenta de pautas y valores comunes que orientan la propia conducta. Es sobre esta base común que las mujeres se construyen y maniobran. Los relatos presentan una afinidad de estilo que los vuelve identificables, los hace idénticos entre sí y, a la vez, los diferencia de otros. En ellos, se descubren ciertas disposiciones, una manera particular de escritura, que permite señalar que son relatos de excluidas y devienen dentro de espacios determinados, más o menos exactos, donde

la certeza lo acerca y le confiere el territorio, desde un lugar, un espacio, donde algo es contado y narrado.

### **3. A MODO DE CONCLUSIONES**

A lo largo de toda esta investigación, se resalta la importancia que los Estudios de Mujeres incorporados a las diferentes disciplinas sociales han tenido para volver visible aquello que se mostraba invisible en la sociedad. Desocultar el espacio contingente en el que las mujeres habían sido social y subjetivamente colocadas, desmontando una pretendida naturalización de la división sexual del trabajo, permite revisar la exclusión en lo público y su sujeción a lo privado. En un contexto de resignificaciones, el análisis de la diferencia y el reconocimiento del otro constituyen el esfuerzo de las mujeres por recuperar, a través de la proyección histórica, las variables que las definen como sujetos sociales.

El capitalismo se encuentra en un nuevo ciclo de expansión, en el que las actividades productivas, comerciales y financieras no tienen fronteras y en el que las relaciones de explotación y dominación se dan a escala planetaria. Las nuevas condiciones de empleo, de vida de los trabajadores, la relación capital-trabajo que se ha visto alterada con el establecimiento de un régimen de acumulación flexible, por los procesos de globalización financiera, comercial y productiva, por la reestructuración del Estado donde el embate del capitalismo no tiene precedente y donde los grandes capitalistas transnacionales han impuesto sus condiciones. Se ha agudizado más en aquellas regiones donde los sujetos sociales no están constituidos o no tienen la fuerza suficiente para enfrentar al capital transnacional.

La propuesta de desarrollo con centralidad en el empleo de calidad no es una cuestión que tenga que ver sólo con el Estado y las políticas públicas, o con el mercado y empresarios, sino que es un problema de diversos actores y movimientos sociales de la sociedad civil. Se requiere de un fuerte consenso social en juego con la construcción de un rumbo estratégico y un nuevo relato de credibilidad. Sobre todo, porque con la crisis del modelo neoliberal perdieron autoridad las figuras de prestigio incuestionables de entonces como los economistas ortodoxos, los organismos multilaterales o algunos comunicadores. En tanto, durante la postconvertibilidad los aumentos en el empleo y las medidas de política social contribuyeron de alguna manera a la estabilidad del mercado de trabajo.

Desde la perspectiva feminista, el trabajo siempre estuvo asociado al trabajo asalariado, englobando el trabajo doméstico, promoviendo un aumento de la participación de las mujeres en el mercado de trabajo y de su visibilidad. Existe una mayoría de estudios marxistas que pretenden conceptualizar la naturaleza del trabajo doméstico y las relaciones con el mundo de la producción capitalista sometido a la lógica del capital como la subordinación de las mujeres a la lógica del patriarcado. Para las marxistas feministas, el estudio del trabajo femenino se da por la divergencia entre patriarcado/capitalismo, familia/mercado de trabajo, que la división sexual del trabajo tiene en la mano de obra femenina un ejército de reserva y la subordinación de la mujer es funcional al capitalismo.

Sin duda, la división sexual del trabajo es dinámica y construida histórica, social y culturalmente a lo largo del tiempo; por lo tanto, los análisis de los trabajos de las mujeres deben contener algunos aspectos centrales que

suponen cambios relacionados con las estructuras y modos de producción, la comercialización, la disponibilidad de la fuerza del trabajo y el desarrollo de los mercados de trabajo asalariado. La problemática de las mujeres entre la generación joven y la adulta se centra en las modalidades particulares de inserción y la mujer de hogar muestra que permanece sostenida por las unidades domésticas en su conjunto. Coexistiendo con los sectores formal e informal de base estructural, persisten inserciones ocupacionales laborales que son resultado de la interacción entre las estrategias laborales de supervivencia de las unidades domésticas y las estrategias empresariales de carácter elusivo de la normativa laboral entre la generación adulta y la joven. Ello redundando en las inserciones de tiempo determinado y las distintas modalidades de trabajo que nutren el mundo de trabajo de las mujeres.

La configuración cultural en tanto enfatiza la noción de un marco compartido por actores distintos, de articulaciones complejas de la heterogeneidad social. Es decir, la noción de configuración cultural nos invita a pensar lo social como un espacio en el cual existe alguna articulación entre partes que no se ignoran complementemente entre sí, y donde hay un proceso de construcción de hegemonía constituyendo; en consecuencia, un campo de posibilidad frente a lo hegemónico. Desde estas articulaciones posibles se puede comprender cómo varían los sentidos dentro de modos de significación y pensar más adecuadamente las desigualdades, la historia del poder, las relaciones de género. El interés en mantener la memoria como potencia de la acción intergeneracional, proporciona un encuentro con una historia que no se vivió pero que permanece en las acciones del presente. En esta dirección, la conservación de una memoria histórica disminuye las

distancias de una generación a otra y conduce a compartir problemáticas, necesidades y sufrimientos que, en lugar de crear fragmentación, fortalecen la unidad, pues esas mismas situaciones que afectaron a una generación repercuten en las siguientes.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amaros, C. (2012). *Espacio público, espacio privado y definiciones ideológicas masculinas y femeninas*. <https://goo.gl/6YaYMw>.
- Blumer, H. (1982). *El Interaccionismo simbólico, perspectiva y método*. Barcelona, España: Hora D.L.
- Ginzburg, C. (1995). *El queso y los gusanos*. Madrid, España: Crítica.
- Halbwachs, M. (1950). *Fragmentos de la memoria colectiva*. Athenea Digital 2. Disponible en <https://goo.gl/LkzZXJ>.
- Hobsbawn, E (1999). *Gente poco corriente*. Crítica. Madrid
- Hobsbawn, E (2013). *Un tiempo de rupturas: sociedad y cultura en el siglo XX*. Madrid, España: Crítica.
- Hobsbawn, E. (1998). *Sobre la historia*. Crítica. Madrid.
- Miller, R. (2000). *Researching Life Stories and Family Histories*. Londres, Reino Unido: Sage.
- Preston, P. (2009). *Una Introducción a la teoría del desarrollo*. México, México: Siglo Veintiuno.
- Ricoeur, P. (2006). *La memoria, la historia y el olvido*. México, México: Fondo de Cultura Económica.
- Ricoeur, P. (2006). *La memoria, la historia y el olvido*. México, México: Fondo de Cultura Económica.
- Stake, R. (2007). *Investigación con estudios de casos*. Madrid, España: Morata.
- Taylor, S. y Bogdan, R. (2000). *Introducción a los métodos cualitativos*. Buenos Aires, Argentina: Paidós.
- Thompson, E. (1989). *La formación de la clase obrera en Inglaterra*. Vol. 1 y 2. Barcelona, España: Crítica.





**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

