Colección Evento

Educación contable de calidad para la transformación social

Carlos Arbey Castillo Muñoz
Álvaro Camilo Muñoz Morales
Compiladores

GRUPO DE INVESTIGACION IDENTIDAD CONTABLE
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA
Universidad Mariana
UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
Pontificia Universidad JAVERIANA Bogotá
Universidad del Valle
Pontificia Universidad JAVERIANA Cali
UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
UNIVERSIDAD EAFIT
unab
UNIVERSIDAD CENTRAL
UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
Universidad Externado de Colombia

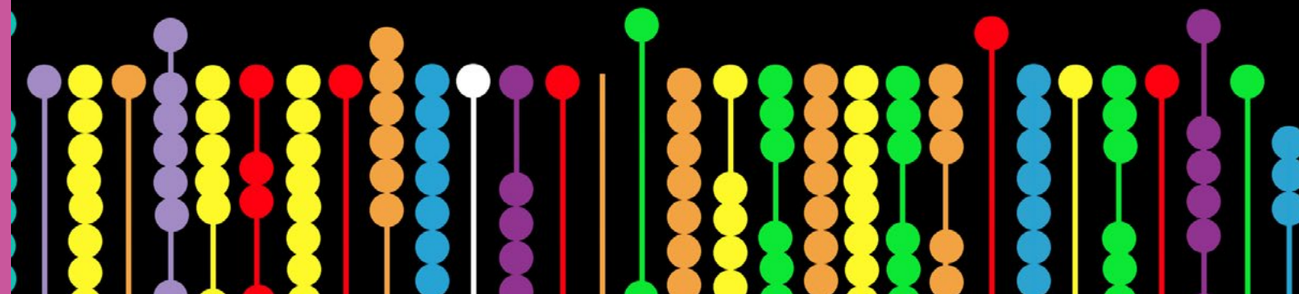
Editorial
UNIMAR

Colección Evento

Educación contable de calidad para la transformación social

VI Encuentro Nacional y Primero Internacional de Profesores de Contaduría Pública

Carlos Arbey Castillo Muñoz
Álvaro Camilo Muñoz Morales
Compiladores



Educación contable de calidad para la transformación social

Autores: Isidro Eliodoro Ibarra Solarte, María Elena Arboleda Molina, María Alejandra Mora Muñoz, Luis Andrés Maya Pantoja, Paola Andrea Rosero Muñoz, José Luis Villarreal, Jorge Xavier Córdoba Martínez, Fanny Blandón Ramírez, Marcos Ancisar Valderrama Prieto, Ruth Alejandra Patiño Jacinto, Gloria Milena Valero Zapata, David Andrés Camargo Mayorga, Ángel David Roncancio García, Liliana Elizabeth Ruiz Acosta, Ángel Mucha Paitan, Paula Andrea Navarro Pérez, Laura Natalia Pulgarín García, Julián David Sandoval Alarcón, Maribel Albarracín Muñoz, William Bernardo Macías Orozco, Nancy Liliana Chávez Palomino, Lina María Muñoz Osorio, Martha Cecilia Álvarez Osorio, Mateo Toro Sañudo, Julián Esteban Zamarra Londoño, Jhonatan David Hernández López, Cecilia del Rosario Alayo Palomino, María Shirly Linares Guevara, Fabián Enrique Viteri, Martha Isabel Amado Piñeros, Walter A. Sánchez Ch., Samuel David González Muriel, Rafael Franco Ruiz, Liliam Betancur Jaramillo, Jairo Alonso Bautista, Liliana del Carmen Revelo Córdoba, Jessica Marcela López Portilla.

Compiladores: Carlos Arbey Castillo Muñoz, Álvaro Camilo Muñoz Morales

Editor: Luis Alberto Montenegro Mora

Fecha de publicación: 3 de marzo de 2020

Páginas: 390

ISBN: 978-958-8579-63-4

Info copia: 1 copia disponible en la Biblioteca Nacional de Colombia

Existencias

Biblioteca Nacional de Colombia

Copia Material Localización

1 Libro Electrónico Biblioteca Nacional – Libros (consecutivo)

Carlos Arbey Castillo Muñoz
Álvaro Camilo Muñoz Morales
Compiladores

Carlos Augusto López.
Director VI Encuentro Nacional y Primero Internacional de Profesores de Contaduría Pública
Decano Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas
Universidad Mariana

Wilson Fernando Gualteros Garnica
Secretario General Convenio de Cooperación Académica de Programas de Contaduría Pública

Comité Organizador

Álvaro Camilo Muñoz Morales
Carlos Arbey Castillo Muñoz
Fabián Enrique Viteri
Jorge Xavier Córdoba Martinez
José Luis Villarreal
Liliana Revelo Córdoba
Luis Andrés Maya Pantoja
María del Socorro Bucheli Campiño
Paola Andrea Rosero Muñoz

Editorial UNIMAR

Luz Elida Vera Hernández
Director/ Editor Editorial UNIMAR

Ana Cristina Chávez López
Corrección de Estilo

David Armando Santacruz Perafán
Diseño y Diagramación

Correspondencia

Editorial UNIMAR
Universidad Mariana
San Juan de Pasto, Nariño, Colombia
Calle 18 No. 34-104
Tel: 7244460 Ext. 185
E-mail: editorialunimar@umariana.edu.co

Las opiniones contenidas en el presente libro no comprometen a la Editorial UNIMAR ni a la Universidad Mariana, puesto que son responsabilidad única y exclusiva de los autores, quienes han declarado que en su totalidad es producción intelectual propia, en donde aquella información tomada de otras publicaciones o fuentes, propiedad de otros autores, está debidamente citada y referenciada, tanto en el desarrollo de la obra como en las secciones respectivas a bibliografía.

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento sin el previo consentimiento escrito del editor.

Disponible: Editorial UNIMAR: http://editorial.umariana.edu.co/libros/index.php/editorialunimar y en la página del convenio: http://www.conveniocpc.org/

Cítese como: Castillo, C. A. y Muñoz, Á. (2020). *Educación contable de calidad para la transformación social*. San Juan de Pasto: Editorial UNIMAR.

Contenido

Presentación 9

El análisis del macrocontexto: la base para la pertinencia de un diseño curricular 17

La cadena de bloques (block chain) en la perspectiva contable y financiera 23

Control de responsabilidad social empresarial 35

Cuentas y contadores en el periodo de las independencias 57

Didáctica del SCI: más allá de los cosos 71

La investigación como eje transversal e integrador en el currículo del programa de Contaduría Pública 83

Estudio de seguimiento a graduados de la Especialización en Gerencia Tributaria de la Universidad Mariana 95

Experiencia de las prácticas de escritura académica de la carrera de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana (PUJ) 107

Experiencia pedagógica para la formación en competencias ciudadanas en estudiantes de Contaduría pública de la Universidad Mariana 123

Experiencias en el fortalecimiento de la investigación tributaria en Contaduría Pública de la Universidad Mariana 137

Formación maestral en Contabilidad: comparación entre las expectativas y los contenidos curriculares 155

Investigación contable entre imaginación y burocratización: tensiones y sentidos 187

La ética de la antiética, una propuesta para los profesionales de la Contaduría Pública 207

La evaluación del riesgo en el ejercicio de la Revisoría Fiscal 219

La lectura crítica como estrategia de investigación formativa en la contabilidad 241

La Tributación Ambiental como instrumento económico para la Gestión del Ambiente 253

Las TIC: Encuentros y desencuentros entre profesores y estudiantes dentro y fuera del aula 271

Los núcleos problémicos como estrategia para el desarrollo profesional en los procesos de control organizacional 289

Motivación en el trabajo docente desde la teoría de Maslow: el análisis de un programa de Contaduría Pública 307

Propuesta curricular basada en la tutoría para la investigación científica en los alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo – Chimbote, 2018 319

Propuesta de subsistemas de principios y prácticas contables para la toma de decisiones gerenciales en microempresarios del Mercado 28 de julio, en la provincia de Jaén 331

Relevancia del Plan de Cuentas frente al nuevo Marco normativo para el proceso de enseñanza-aprendizaje 355

Sistema de devolución del impuesto al valor agregado para exportadores, en los países que conforman la CAN 371

Presentación

La agenda contable nacional es diversa, producto de la contribución que cada institución u organismo profesional realiza por la consolidación de la academia; sin embargo, los encuentros nacionales de profesores de contaduría son una instancia que convoca al estamento profesional y estudiantil nacional e internacional al debate, reflexión y fortalecimiento de procesos de educación en beneficio de futuras generaciones de profesionales contables. En este contexto, los programas de contaduría pública integrantes del convenio de cooperación académica designaron a la Universidad Mariana como organizadora del VI Encuentro Nacional y Primero Internacional de Profesores de Contaduría Pública, el cual se llevó a cabo durante los días 21 y 22 de marzo de 2019 en la ciudad de Pasto.

El VI encuentro tuvo como lema "educación contable de calidad para la transformación social", por ello, antes de presentar una visión sobre los trabajos vinculados a ésta publicación se propone algunas reflexiones alrededor de ésta idea orientadora. La educación contable de calidad es una condición que bajo características consideradas válidas y deseables (CNA, 2013), permite responder a los retos y exigencias del mundo contemporáneo, por ello y más allá del formalismo, los programas de contaduría del país vinculados al convenio, iniciaron este proceso hace varios años, mediante la obtención de la acreditación de alta calidad de sus programas para luego continuar mejorando el nivel de pertinencia requerido con el anhelo de alcanzar una verdadera trasformación social.

El encuentro contó con dos conferencias centrales, la primera de carácter nacional a cargo de la doctora Patricia Gonzáles de la Universidad del Valle, quien presentó la temática "El rumbo académico de la carrera de contaduría" y la segunda de carácter internacional a cargo del doctor Roberto Rosler, de la Universidad de Buenos Aires (Argentina), quien presentó la conferencia "Principios neurocognitivos para el aprendizaje de nativos digitales". La pertinencia de los temas expuestos se hizo evidente, dado el actual devenir en la educación universitaria responsable de la formación de nuevas generaciones, actoras en un contexto globalizado y complejo, y por la dinámica requerida al interior de los programas de contaduría ante las nuevas exigencias y retos de la disciplina y la profesión contable.

Para comenzar es preciso señalar que la sociedad actual afronta un cambio de época en donde los protagonistas son la incertidumbre y la sensación de riesgo (de obsolescencia, precariedad, etc), condiciones que están logrando determinar la trayectoria de las personas y su rol en la comunidad. La actual sociedad capitalista ha establecido reglas que han cambiado las relaciones de todo tipo, donde lo importante ya no es el sujeto y su ecosistema sino los beneficios tempranos sobre el capital, un espacio donde la estructura de acumulación y distribución de los recursos omite criterios compartidos de justicia social. La sociedad busca un orden y reclama garantías institucionales, pero encuentra que el estado, se ha transformado en un actor más, dado que sucumbe ante las pretensiones de la economía de mercado, con capacidad

limitada y condicionado a la creciente presión de intereses privados con aspiraciones monopolistas. Las relaciones de dependencia económica, financiera, tecnológica, de los países en desarrollo respecto de los más desarrollados se acentúan y menoscaban la capacidad de un país para decidir por su propia cuenta (Castillo-Muñoz et al. 2014). Las barreras al desarrollo y modelos de consumo impuestos impiden generar el superávit necesario para aminorar sustancialmente el costo de la deuda del estado, quien ante los compromisos y necesidades incesantes realiza "innovaciones" sociales que se cristalizan a través de permanentes reformas; al final el impacto real se materializa en un mayor nivel de apalancamiento del balance cuya renta sobre el capital estará a cargo de los contribuyentes.

Observaciones como estas, indican que la educación contable debe servir para discutir sobre estos y otros complejos problemas nacionales y globales, los estudiantes deben alcanzar un nivel de reflexión que les permita conocer la forma en que afectará a las empresas, comunidades y la futura actividad profesional. El mundo económico actual, más cercano a los contables, afronta un proceso de globalización vertiginoso, intensivo en capital y conocimientos, el cual ha propiciado la creación de políticas que atentan contra el mercado laboral, acentúa las relaciones de dependencia, inequidad, agudización de la pobreza, entre otros aspectos. Intituciones sociales denuncian el efecto devastador del proceso, que puede incluso tener sobre las naciones en vía de desarrollo, y especialmente sobre su población vulnerable, a quienes les causa sufrimiento y detrimento en su calidad de vida (Stiglitz, 2002).

Se comprende de este modo que los contadores públicos deben ser educados desde una óptica integral, apoyada en el mejoramiento de sus competencias para responder a un contexto social determinado, es necesario que docentes y estudiantes se nutran de las relaciones sociales presentes en su entorno más cercano, la labor docente tendrá sentido si logra inspirar en sus estudiantes soluciones conjuntas para el bienestar social en general. La actividad docente debe procurar "*hedanken*" en los estudiantes, así por ejemplo, visualizar la construcción de comunidades autodependientes, a través de "un proceso capaz de fomentar la participación en las decisiones, la creatividad social, la autonomía política, la justa distribución de la riqueza y tolerancia frente a la diversidad de identidades, la autodependencia constituye un elemento decisivo en la articulación de los seres humanos con la naturaleza y la tecnología, de lo personal con lo social, de lo micro con lo macro, de la autonomía con la planificación y de la sociedad civil con el Estado" (Max-Neef, 1993).

La educación para la innovación es otro elemento que se reclama en las aulas de las universidades colombianas, la contabilidad como disciplina de carácter científico tiene potencial para realizar desarrollos en los procesos (formas y medios) tecnológicos para informar sobre la situación económica de las organizaciones y su desempeño en el medio. De igual forma es pertinente analizar los motivos y circunstancias de las "innovaciones financieras"[1] que desembocan en crisis, y actualmente son una

1 La innovación real consiste en generar continuamente buenas ideas y convertirlas en productos y servicios con éxito comercial en el mercado, contraria a la innovación financiera y fiscal.

amenaza permanente que afecta a todos a diferente escala. Es el momento de permitir reflexiones creativas sobre la diversidad y riqueza natural, la necesidad de mejorar las competencias del capital humano y desarrollar procesos productivos sostenibles que mejoren el escaso protagonismo de Colombia en el escenario del comercio mundial.

No esta demás insistir en la formación ética de los contadores, pues se ha criticado y con razón a los contables involucrados en escándalos financieros, "los contadores continúan certificando hechos contrarios a la realidad", se continúa atentando contra la fe pública, siendo esta la conducta más sancionada (JCC, 2017), como resultado, se censura la educación contable por condicionar el ejercicio profesional al cumplimiento de normas técnicas, pues aún se considera que está centrado en la emisión de una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de acuerdo con las normas de preparación y presentación, olvidando responder a principios éticos como fundamento de su juicio profesional (Revelo y Ceballos, 2017).

Serían interminables los asuntos objeto de análisis, por ello se deja a consideración de los lectores la revisión de los argumentos propuestos en las ponencias de esta memoria que obedece al trabajo conjunto de un grupo de profesores quienes desde distintas perspectivas analizan los problemas de la educación contable y proponen soluciones desde su experiencia docente. En la sexta versión se contó con 5 mesas de trabajo simultáneo que agruparon las diferentes propuestas temáticas a saber: Educación pedagogía y currículo, Contabilidad financiera, de gestión y finanzas, Auditoria, control, riesgo y aseguramiento, Teoría contable y responsabilidad social y Contabilidad pública y tributaria. Como resultado del arbitraje y revisión de los documentos, se compiló la presente memoria con las ponencias aceptadas.

La mesa de educación tuvo la mayor afluencia de propuestas, se abordaron temas como las dificultades en cuanto al proceso de transición en la enseñanza de la contabilidad hacia estándares internacionales de información financiera. De igual forma, la importancia de realizar seguimiento a egresados de contaduría con miras a recabar información sobre la pertinencia educativa. La profundización en temas tributarios también fue objeto de análisis con el fin de visibilizar las debilidades que presentan las universidades respecto de la línea de investigación ésta área del conocimiento.

Se destaca el interés por promover la educación de calidad, por ello desde la educación en competencias ciudadanas se aboga por la formación en principios y valores, en el respeto a los derechos humanos, la democracia y la anhelada paz. Se suma a este propósito, trabajos que muestran los avances en cuanto al proceso lecto-escritor como factor fundamental en la formación profesional de los estudiantes, entre otros.

La mesa de contabilidad financiera, de gestión y finanzas abordó desde la cotidianeidad de las pymes, al análisis en cuanto a la aplicación de subsistemas de principios y prácticas contables para la toma de decisiones gerenciales. También

se abordó el uso de la tecnología de cadenas de bloques, dada su influencia en el surgimiento de nuevos modelos de negocio, métodos de financiación y el uso de criptomonedas.

En la mesa de auditoria, control, riesgo y aseguramiento, se presentaron propuestas que reflexionan acerca del quehacer de los profesionales de la contaduría en Colombia y su comportamiento ético. También se deliberó acerca de la enseñanza del control interno como sistema y los vacíos de los enfoques internacionales usados en la enseñanza del concepto. Por otra parte, se revisan algunas Normas Internacionales de Auditoria con el propósito de analizar la importancia de la evaluación del riesgo en el ejercicio profesional.

La mesa de teoría contable y responsabilidad social aborda la enseñanza de conceptos te teoría contable y herramientas para controlar la responsabilidad social empresarial, en esta ocasión se ilustra mediante la formulación de un ejercicio didáctico. Por su parte la investigación histórica busca destacar el papel de la contabilidad en los eventos que precedieron y siguieron a los procesos de independencia en Colombia.

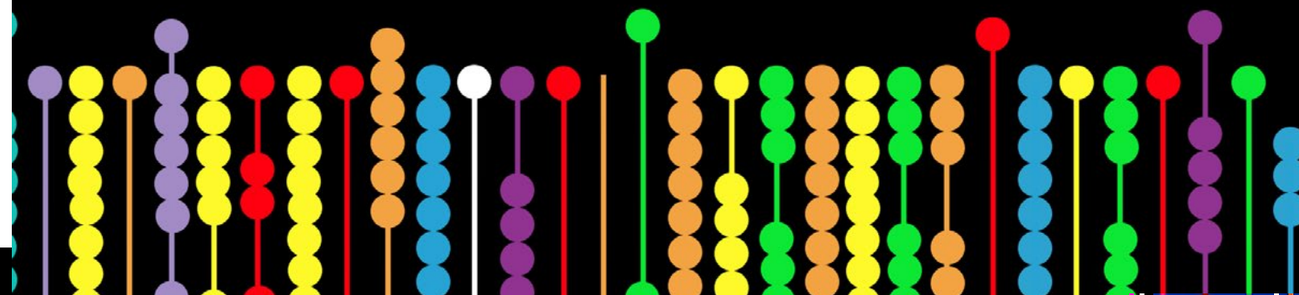
La plenaria de la mesa de contabilidad pública y tributaria, presenta trabajos que reflexionan acerca de la evolución y efectividad de las reformas tributarias en algunos países de Latinoamérica que han incorporado impuestos ambientales en sus sistemas tributarios. Como complemento se abordan otros en los cuales se identifican características de los sistemas de devolución del impuesto al valor agregado (IVA) para exportadores en Latinoamérica y su efectividad en los sistemas de comercio internacional.

Para finalizar esta presentación es necesario realizar un reconocimiento a los profesores de los programas de contaduría quienes postularon sus ponencias, sin su participación el sueño de continuar mejorando la educación contable en Colombia no sería más que una ilusión, de igual forma a los ganadores a mejores ponencias y posters. También a quienes compartieron en este evento nuevas publicaciones y convocaron a la conformación de redes de investigación.

A las universidades vinculadas al convenio y sus autoridades porque sin su decidido apoyo no sería posible la dinámica del mismo y la realización de los encuentros de profesores, a los profesores de la república del Perú quienes participaron como ponentes en este evento, a los estudiantes de las universidades del país que presentaron sus trabajos de investigación. A todos los directivos y personal administrativo de la Universidad Mariana, docentes, estudiantes del programa de contaduría y grupos de danzas, quienes colaboraron incondicionalmente en la organización.

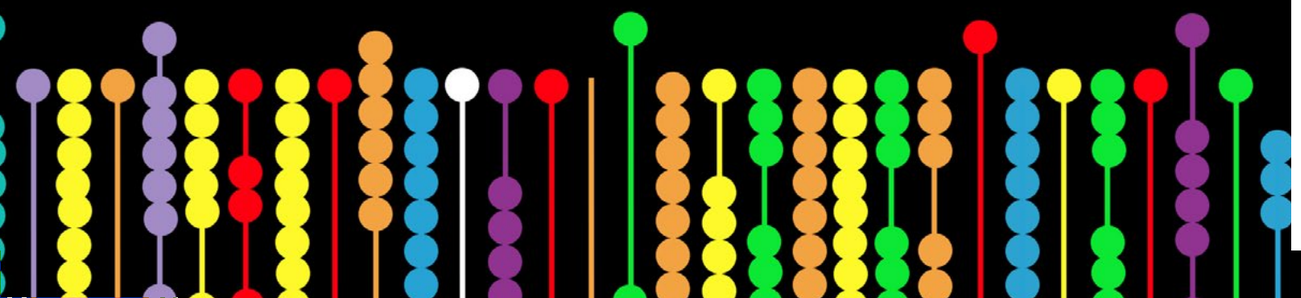
Carlos Arbey Castillo Muñoz
Compilador

Educación contable de calidad para la transformación social



Universidad
Mariana
UNIVERSIDAD MARIANA
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA
RE - ACREDITADO EN ALTA CALIDAD
IDENTIDAD
CONTABLE
GRUPO
CONTADURÍA
PÚBLICA
RE - ACREDITADO EN ALTA CALIDAD

Educación contable
de calidad para la
transformación social



El análisis del macrocontexto: la base para la pertinencia de un diseño curricular

Maribel Albarracín Muñoz[1]

Resumen

El principal objetivo de este artículo se centra en argumentar la realización de un análisis de macrocontexto como herramienta indispensable para iniciar el proceso de diseño curricular de un programa académico de cualquier índole. Para lograr esta argumentación se tomó como base, un trabajo de investigación presentado a las facultades de Contaduría Pública y de Ciencias de la Educación de la Universidad Externado de Colombia, como requisito para optar por el título de Magíster en Educación. El trabajo consistió en definir los principales actores involucrados en el diseño curricular de un futuro programa de maestría a ser ofrecido por la facultad de Contaduría Pública, con el fin de indagar en sus necesidades y fomentar un espacio de diálogo, en donde sus convergencias y divergencias pudieran ser el primer insumo para una construcción curricular pertinente. Finalmente, se logró identificar las principales necesidades actuales que dichos actores manifiestan que deberían ser cubiertas con el programa de maestría que se desea ofrecer.

Palabras clave: Currículo, macro-contexto, pertinencia.

Macrocontext analysis: the basis for the relevance of a curriculum design

Abstract

The main objective of this article is to argue the performance of a macrocontext analysis as an essential tool to start the curricular design process of an academic program of any kind. To achieve this argument, a research paper presented to the Public Accounting Department and to the Faculty of Educational Sciences of the Externado University of Colombia was taken as a requirement to opt for the title of Master in Education. The work consisted of defining the main actors involved in the curricular design of a future master's program to be offered by the School of Public Accounting, in order to investigate their needs and promote a space for dialogue, where their convergences and divergences could be the first input for a relevant curricular construction. Finally, it was possible to identify the main current needs that should be covered with the master's program that Public Accounting Faculty wish to offer, according to what the actors state.

Key words: Curriculum, macro-context, relevance.

1 Docente Investigadora. Facultad de Contaduría Pública, Universidad Externado de Colombia. maribel.albarracin@uexternado.edu.co y maribel.albarracín@gmail.com. Tel.: 2826066 ext. 1355 y 318 5955916

1. Introducción

Muchas veces el diseño curricular de un programa académico es concebido desde la perspectiva de las necesidades y condiciones institucionales. Esto significa que el currículo termina siendo el medio utilizado para buscar la solución a una problemática en particular, detectada al interior de una institución o, algunas veces, termina siendo utilizado para cumplir imposiciones normativas.

Esta situación imposibilita que el diseño curricular cumpla con el requisito de pertinencia, puesto que el hecho de tener un solo punto de vista para definir los aspectos curriculares de un programa, no permite "construir un espacio efectivo de negociación sobre el curriculum" (Stefano, Banno y Oliva, 2004, p. 19), impidiendo así, el diálogo que debe procurarse para identificar aquellas demandas sociales e institucionales en común, que pueden ser atendidas por el programa a diseñar.

Es en este punto donde cobra relevancia la necesidad de iniciar un diseño curricular con el análisis del macrocontexto, idea afirmada por Másmela (1985), quien manifiesta que "el currículo y sus cambios, están determinados por los factores históricos, socio-culturales, económico-políticos, y científico-técnicos del contexto" (p. 20). Es decir que, según González (2010), si el currículo no tiene en cuenta las exigencias del entorno cambiante, no va a cumplir su objetivo principal que es dar "respuesta al contexto, la realidad social y sus necesidades" (p. 1).

En definitiva, si no existe una conexión directa entre los aspectos a desarrollar como parte del currículo y su entorno, el programa a ser diseñado terminará siendo vacío, sin sentido y no estaría aportando al mejoramiento y al bienestar de la sociedad.

Teniendo en cuenta las anteriores reflexiones, actualmente se está llevando a cabo un proceso de diseño curricular para crear el primer programa de maestría a ser ofrecido por la facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia, para el cual se realizó un análisis de macrocontexto como paso inicial. Este análisis fue acompañado por la facultad de Educación de la misma universidad, ya que hizo parte de un trabajo de investigación presentado como tesis de Maestría en Educación.

2. Metodología

La presente investigación tuvo un enfoque cualitativo y un alcance exploratorio y descriptivo. Una parte fundamental de este trabajo consistió en identificar los actores que se verían involucrados en el desarrollo futuro del programa de maestría. Finalmente se seleccionó los nichos de profesionales, empresas y universidad. En otras palabras, aquellos que cursarían el programa, aquellos que requerían profesionales con las habilidades ofrecidas por el programa y aquellos que guiarían el desarrollo del programa.

Con base en estos tres actores, se identificó tres grandes categorías que fueron recolectadas y analizadas: necesidades profesionales, necesidades empresariales y necesidades académicas. Las primeras, vistas como aquellos obstáculos que los posibles aspirantes al programa están experimentando "para su desarrollo, crecimiento y aporte al interior de una organización" (Albarracín, 2018, p. 24); las segundas, entendidas como los requerimientos que hoy en día viven las empresas debido a "los retos que el entorno cambiante les exige" (p. 24); y las terceras, concebidas como las exigencias que la sociedad hace hoy en día a la academia en términos de pertinencia y "oferta académica de calidad" (p. 25), junto con lo estipulado en la misión institucional.

Con base en las categorías identificadas, se diseñó y aplicó tres instrumentos para recolectar la información, como se detalla a continuación:

Tabla1. *Instrumentos diseñados y aplicados*

	Nicho		
	Comunidad Externadista	**Socios de grandes firmas**	**Docentes reconocidos**
Tipo de instrumento:	Encuesta en línea.	Entrevista presencial a profundidad.	Entrevista presencial a profundidad.
Aplicado a:	50 estudiantes, egresados y docentes de todos los programas de pregrado, posgrado y educación continuada de la facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia.	Cuatro socios de firmas multinacionales de servicios profesionales en auditoría y consultoría.	Dos docentes investigadores extranjeros con un amplio reconocimiento internacional en el campo académico relacionado con el control organizacional.
Categoría indagada:	Todas. Especialmente la categoría de necesidades profesionales.	Todas. Especialmente la categoría de necesidades empresariales.	Todas. Especialmente la categoría de necesidades académicas.

Después de haber aplicado diferentes tipos de instrumentos a cada uno de los nichos seleccionados, los datos recolectados fueron organizados de manera que, mediante el uso de la estadística descriptiva y análisis bibliométricos, se pudiera observar ciertos patrones que llevaran a identificar las principales necesidades a ser cubiertas con un programa de maestría ofrecido por una facultad de Contaduría Pública.

3. Resultados

De manera general, se identificó como necesidades principales a ser atendidas, la habilidad de adaptación al cambio, el fortalecimiento de habilidades comunicativas, y la relación entre la ética y la gestión empresarial. Teniendo en cuenta el público al que iría dirigida la maestría, se consideró que un programa profesionalizante con un alto componente investigativo sería mejor recibido y, además, se identificó que las necesidades empresariales se enfocan en la eficiencia; las necesidades académicas en lo humano, y las profesionales se encuentran en un punto intermedio entre las dos anteriores.

Se identificó ciertas contradicciones que, posiblemente son dadas por el perfil de los participantes y los cargos que desempeñan, dado que para los profesionales, la habilidad tecnológica representaba una importancia menor en el desarrollo de sus labores, mientras que para los socios de las firmas encuestados, uno de sus principales retos se encuentra en la adquisición y actualización de las habilidades tecnológicas. Otro hallazgo contradictorio se relaciona con el hecho de que los profesionales identifican temas correspondientes a la calidad humana y a la ética, como una necesidad prioritaria empresarial, pero no lo consideran prioritario como necesidad profesional. Además, también se determinó que la competencia interpretativa a nivel empresarial se considera prioritaria, pero no se le encuentra ninguna relación con la competencia investigativa.

Un tema importante de reflexión es que, dentro de las necesidades empresariales se motiva a que el programa de maestría tenga un énfasis fuerte en la gestión en ambientes digitales, mientras

que desde las necesidades académicas se invita a que la esencia de la maestría sea la teorización y conceptualización del control y de la gestión organizacional, sin importar el medio en el cual se ejecute el control. Esta discusión es similar a la que planteó Tedesco (2010) al analizar la "opción entre definir un contenido curricular específico para enseñar el manejo de las TIC o establecerlo como contenido transversal a todas las asignaturas" (p. 62).

4. Discusión y Conclusiones

Resulta un tema importante de análisis, el hecho de que la principal necesidad profesional se concentra en el fortalecimiento de las habilidades comunicativas. Esto refleja que los profesionales de Contaduría Pública y afines han estado tan inmersos en la lógica y las dinámicas cuantitativas, que se han alejado de las dinámicas sociales. Esta situación afecta su imagen profesional y la concepción que se tiene de sus capacidades y lo que pueden lograr, de manera que los limita en su desarrollo profesional.

Por el lado empresarial, efectivamente su principal necesidad radica en la adaptación al cambio, pero no solo se refiere a la nueva era digital y todo lo que trae consigo, sino también a la adaptación a las nuevas formas de trabajo, a los nuevos códigos generacionales de comunicación y a las diferentes metodologías y entornos de hacer negocios. Las empresas consideran que es hora de hacer cambios en los que la comunicación y la cooperación fluyan de mejor manera.

Por último, hablando de las necesidades académicas, es claro que la academia propende más que por la formación técnica, por la formación humana. Por esto, la principal necesidad referida es la de integrar la ética con la gestión empresarial, de manera que los profesionales que cursen la maestría puedan realizar un aporte real a la sociedad desde un buen actuar en los negocios, que redunde en un bienestar colectivo.

Finalmente, esta experiencia del análisis del macrocontexto realmente proporcionó datos detallados que no se había pensado en anteriores intentos de proponer un programa de maestría al interior de la facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia, lo cual refleja y afirma la importancia de este análisis en la pertinencia del currículo. De esta manera se espera que durante el desarrollo del diseño curricular del programa mencionado, se pueda afirmar que el currículo es "un plan macro que ha considerado los actores y las necesidades del contexto" (Navarro, Pereira, Pereira, L. y Fonseca, 2010, p. 213).

Referencias

Albarracín, M. (2018). *Análisis del macro-contexto para la propuesta de maestría en la facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia* (Tesis de Maestría). Universidad Externado de Colombia. Recuperado de https://bdigital.uexternado.edu.co/bitstream/001/1232/1/CAA-Spa-2018-An%C3%A1lisis_del_macro-contexto_para_la_propuesta_de_maestr%C3%ADa_en_la_facultad_de_contadur%C3%ADa_p%C3%BAblica_de_la_Universidad_Trabajo.pdf

González, B. (2010). *El Currículo como Proyecto Educativo en sus tres Niveles de Concreción*. Caracas, Venezuela: Universidad Nueva Esparta.

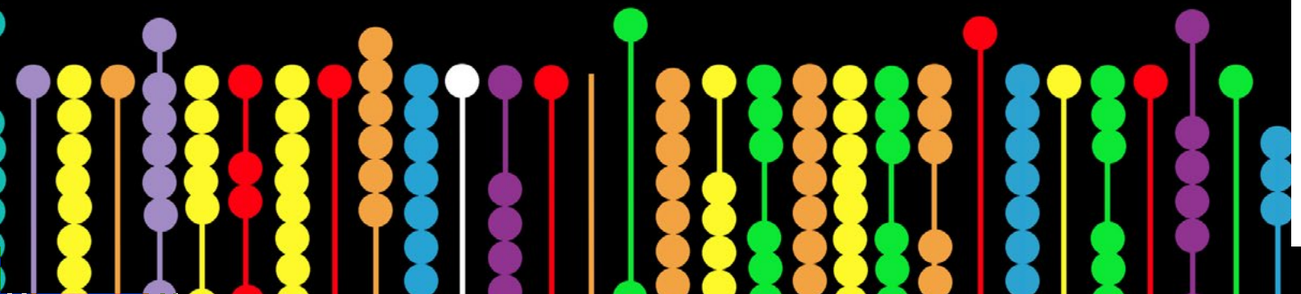
Másmela, G. (1985). *Diseño Curricular*. Costa Rica: Bib. Orton IICA / CATIE

Navarro Reyes, Y., Pereira Burgos, M., Pereira de Homes, L. y Fonseca Cascioli, N. (2010). Una mirada a la planificación estratégica curricular. *Telos, 12*(2), 202–216.

Stefano, A., Banno, B. y Oliva, G. (2004). Apuntes para innovaciones curriculares en el nivel universitario. *Universidades, 27*, 15-19.

Tedesco, J.C. (2010). La Educación en el horizonte 2020. Educación y Justicia: el sentido de la educación. Recuperado de http://www.derechoshumanos.unlp.edu.ar/assets/files/documentos/la-educacion-en-el-horizonte-2020.pdf

Educación contable
de calidad para la
transformación social



La cadena de bloques (*block chain*) en la perspectiva contable y financiera

Fabián Enrique Viteri[1]

Resumen

Un *block chain* es un libro mayor público, descentralizado, distribuido, que confirma y almacena las transacciones agregadas a una cadena de datos. No es propiedad ni está controlada por ninguna parte y la cadena completa se replica en muchos servidores; es más conocida como la tecnología que ejecuta la criptomoneda Bitcoin; es un sistema de contabilidad pública que mantiene la integridad de los datos de transacción.

Un sistema de información comercial basado en la tecnología de cadenas de bloques, prevalece sobre los sistemas de información empresarial que compiten entre sí, debido a su capacidad para reducir el costo, el tiempo y el riesgo de completar y registrar transacciones comerciales. El mayor potencial disruptivo de esta tecnología estará en las funciones y aplicaciones que mantienen la integridad de los registros financieros. A medida que más registros financieros se autovaliden, estos roles deberán ser recortados o remodelados.

Las aplicaciones de contabilidad de *block chain* son denominadas 'contabilidad de entrada triple'. En la contabilidad por partida doble, cada transacción se ingresa dos veces: como débito y como crédito. Con *block chain* hay tres entradas: el débito, el crédito y la firma criptográfica de la transacción; y hay tres partes también: el comprador, el vendedor y la red de *block chain*.

Como soporte al proceso de auditoría, la tecnología de cadenas de bloques permite optimizar los procesos de verificación, ganar en eficiencia y efectividad, abarcando potencialmente la comprobación de la totalidad de las operaciones.

Esta tecnología está provocando el surgimiento de nuevos modelos de negocio y métodos de financiación que, junto con la gran influencia del comercio electrónico, están potenciando la digitalización de la economía e incentivando aún más el surgimiento de estas criptomonedas.

En los próximos años veremos las primeras aplicaciones limitadas de la tecnología de contabilidad distribuida en los mercados financieros, basadas en cadenas de bloques con permisos privados. Y durante los siguientes cinco o diez años veremos cómo evolucionan, mejoran, estandarizan y proliferan, hasta que eventualmente se conviertan en la nueva norma.

Palabras clave: *Block chain*, Bitcoin, criptomonedas, tecnología disruptiva, cadena de bloques.

[1] Docente Programa de Contaduría Pública, Universidad Mariana, Pasto, Colombia. fviteri@umariana.edu.co

The block chain in the accounting and financial perspective

Abstract

A block chain is a decentralized, distributed public ledger that confirms and stores transactions added to a data string. It is not owned or controlled by any party and the entire chain is replicated in many servers; it is better known as the technology that runs the Bitcoin cryptocurrency; it is a public accounting system that maintains the integrity of the transaction data.

A business information system based on block chain technology prevails over competing business information systems, due to its ability to reduce the cost, time and risk of completing and recording business transactions. The greatest potential disruptive of this technology will be in the functions and applications that maintain the integrity of financial records. As more financial records are validated, these roles should be cut or remodeled.

The block chain accounting applications are called 'triple entry accounting'. In double-entry accounting, each transaction is entered twice: as a debit and as a credit. With block chain there are three entries: the debit, the credit and the cryptographic signature of the transaction; and there are three parts as well: the buyer, the seller and the block chain network.

As a support to the audit process, the block chain technology allows to optimize the verification processes, gain in efficiency and effectiveness, potentially including the verification of the totality of the operations.

This technology is causing the emergence of new business models and financing methods which, together with the great influence of electronic commerce, are promoting the digitalization of the economy, further encouraging the emergence of these cryptocurrencies.

In the next few years we will see the first limited applications of distributed accounting technology in financial markets, based on block chains with private permits. And during the next five or ten years we will see how they evolve, improve, standardize and proliferate, until eventually they become the new norm.

Key words: Block chain, Bitcoin, Cryptocurrencies, disruptive technology, Block chain.

1. Introducción

Si bien la aparición de la nube como el nuevo modelo de uso de los equipos informáticos, donde los usuarios pueden trasladar archivos y programas a servidores a los que pueden acceder a través de Internet y con niveles de seguridad de todo tipo, desde los más básicos hasta los más complejos y los requerimientos de las entidades de control gubernamental sobre bancarización y facturación electrónica nos muestran hacia dónde van los modelos de información contable y financiera, todos estos cambios no se comparan en lo más mínimo con la tecnología de cadena de bloques que es potencialmente una de las tecnologías más disruptivas en el mundo de los negocios financieros y empresariales.

Esta tecnología aplicada a la gestión contable, financiera y tributaria hará que ciertas prácticas cambien radicalmente y que, incluso, algunos servicios profesionales contables queden obsoletos. Debemos tener en cuenta que no se trata de saber si la tecnología de cadenas de bloques se va a generalizar; por el contrario, es cuestión de saber cuándo sucederá, para lo cual los profesionales de la Contaduría debemos estar preparados.

Las empresas se verán enormemente beneficiadas con su implementación, al migrar todo su sistema de información a una plataforma confiable que reduce el tiempo, el costo y el riesgo de transferencia en todas y cada una de las transacciones.

Una definición sencilla

Block chain (Cadena de bloques) es una tecnología de gestión de datos y transacciones descentralizada, desarrollada primero para la criptomoneda Bitcoin. Un *block chain* es un libro mayor público, descentralizado, distribuido, que confirma y almacena las transacciones agregadas a una cadena de datos. No es propiedad ni está controlada por ninguna parte y la cadena completa se replica en muchos servidores. Cada bloque consta del código numérico que define el bloque anterior (código llamado *hash*[2]), por lo que cada bloque de transacciones sigue el bloque anterior en orden cronológico dentro del registro. Sin embargo, permanece un nivel de anonimato de las partes en la transacción, ya que solo puede identificarse a través del código asociado con la billetera electrónica desde la cual se realizó la transacción.

El motivo del interés en *Block chain* son sus atributos que brindan seguridad, anonimato e integridad de los datos, sin que ninguna organización de terceros controle las transacciones, creando un entorno descentralizado. Pero, más allá de su aplicación a negocios financieros, las características intrínsecas del *block chain* presentan una oportunidad de creación de negocios en múltiples disciplinas.

Toda esta tecnología inicia en 2008, cuando un autor anónimo, individual o colectivo, conocido por el pseudónimo de Satoshi Nakamoto, publica un artículo titulado "Bitcoin: un sistema de dinero electrónico peer-to peer", que establecía los lineamentos de la creación del bitcoin y los bloques de transacciones que, en cadena, vincularían criptográficamente unos con otros, a manera de un gran libro contable.

De una manera más genérica, cada bloque del *block chain* es un código de computadora que contiene algún tipo de información, tal como un contrato, un certificado de propiedad, una declaración de autenticidad o pruebas de una transacción bancaria, donde cada bloque de información en esta base de datos computarizada está conectado de manera segura o encadenada a la otra mediante una firma digital.

[2] Algortimo matemático, columna vertebral de la seguridad informática.

Bitcoin

Block chain, más conocida como la tecnología que ejecuta la criptomoneda de Bitcoin, es un sistema de contabilidad pública que mantiene la integridad de los datos de transacción. Este mecanismo de infraestructura de clave pública es donde el usuario tiene un par de claves públicas y privadas. La clave pública se utiliza en la dirección de la billetera de Bitcoin del usuario, y la clave privada es para la autenticación del usuario. La dirección única de *block chain* está representada externamente por una secuencia de caracteres (generalmente unos 32) o un código QR (respuesta rápida).

Por tanto, podemos definir Bitcoin, como un sistema de encriptación que permite la transferencia segura de dinero, sin autoridades o intermediarios confiables, en forma de criptomonedas llamadas bitcoins, y cuya característica más innovadora es la descentralización, operando a través de servidores conectados *peer-to-peer*[3]. En Bitcoin, los mineros son compensados ganando una tarifa (en bitcoins) por el uso de sus servidores. La cadena de bloques se replica en varios nodos (servidores) que comparten toda la cadena y realizan la extracción. Cada bloque contiene un *hash* del bloque anterior, imprimiendo así el 'ADN' de toda la cadena en cada bloque; se garantiza que cada bloque vendrá después del bloque anterior, cronológicamente, y la integridad se conserva una vez que el bloque se haya agregado a la cadena. Un 'saldo' para alguna cuenta de alguna parte siempre puede calcularse escaneando la cadena completa. Hasta el día de hoy, Bitcoin sigue siendo la aplicación más utilizada con tecnología *Block chain*

Minería en Bitcoin

Un sistema de consenso distribuido llamado 'minería', es parte del sistema de cadena de bloques para proporcionar una mayor integridad. La minería confirma que las transacciones son codificadas en bloques, de acuerdo con las reglas criptográficas y aplica la secuencia de tiempo de los bloques en la cadena.

Minar Bitcoin es el proceso de invertir la capacidad computacional para procesar transacciones, garantizar la seguridad de la red y conseguir que todos los participantes estén sincronizados. Podría describirse como el centro de datos de Bitcoin, excepto que éste ha sido diseñado para ser completamente descentralizado, con mineros operando en todos los países y sin que nadie tenga el control absoluto sobre la red. Este proceso se denomina 'minería', como analogía a la minería del oro, ya que también es un mecanismo temporal utilizado para emitir nuevos bitcoins. No obstante, a diferencia de la minería del oro, la minería de Bitcoin ofrece una recompensa; los individuos son premiados por la red por sus servicios. Los mineros de Bitcoin procesan las transacciones, aseguran la red y recogen bitcoins a cambio de este servicio. Esto hace que la minería de Bitcoin sea un negocio muy competitivo y seguirá siendo necesaria, hasta que se haya emitido el último bitcoin.

[3] Traduce: de pares. Se conoce como P2P y hace referencia a una red de ordenadores en la que todos o algunos aspectos funcionan sin clientes ni servidores fijos.

Tecnología Disruptiva

Desde el inicio de los tiempos, cada nueva invención tecnológica ha supuesto un cambio de paradigma para la forma de desenvolverse de las personas en su trabajo. No obstante, en los últimos años la frecuencia de los cambios se ha acelerado hasta tal punto, que las empresas tienen que renovarse y renovar su proceder diario casi cada temporada. Normalmente, son pequeños cambios o meras adaptaciones, pero en ocasiones aparece una innovación que deja obsoletos los mecanismos anteriores. *Block chain* se convierte en una tecnología totalmente innovadora para las organizaciones de cualquier tipo y en cualquier nivel.

El gran auge del bitcoin y otras criptomonedas en los últimos años está causando una disrupción, tanto en la economía como en las finanzas, con respecto a sus métodos más tradicionales, dando paso al surgimiento de nuevos modelos de negocio y métodos de financiación, junto con la gran influencia del comercio electrónico.

Limitaciones de la Tecnología en Bitcoin

Block chain parece ser una solución adecuada para realizar transacciones mediante el uso de criptomonedas, pero todavía tiene algunos desafíos técnicos y limitaciones que deben ser estudiados y abordados.

Se requiere una alta integridad de las transacciones y la seguridad, así como la privacidad de los nodos para evitar ataques e intentos de interrumpir las transacciones en *Block chain*. Además, la confirmación de transacciones en *Block chain* requiere una potencia de cálculo bastante grande, por lo que requiere de equipos de cómputo fuertes y costosos para crear suficiente seguridad para un bloque de transacción de Bitcoin. Actualmente toma aproximadamente diez minutos completar una transacción; por lo tanto, existe una limitación en el número de transacciones que se puede manejar (en promedio 500 transacciones en un bloque). El problema del 'doble-gasto' que significa realizar dos transacciones con el mismo bloque, se soluciona diseñando un libro contable, donde se anota todas las operaciones realizadas con la moneda digital. En el caso del bitcoin, este libro (un mayor contable en gran medida) es fiel reflejo de todas las operaciones realizadas, de forma singular e inequívoca.

Otra limitación es la crítica al bitcoin, basada en el libro mayor público que facilita el lavado de dinero, la compra y venta de drogas u otros artículos ilegales, y eludir impuestos.

Cadena de bloques en las empresas

A través de Bitcoin se ha demostrado que la tecnología *block chain* es un sistema de información confiable que reduce el tiempo, el costo y el riesgo de transferencia de dinero y el servicio a la 'CIA' de la información moderna: confidencialidad, integridad y disponibilidad; sin embargo, se puede aplicar incluso en mayor medida para muchas otras áreas de negocios y sus sistemas de información de apoyo, y posiblemente a todas.

La mayoría de las aplicaciones de negocios actualmente mantiene datos, incluyendo información de activos y transacciones financieras en bases de datos relacionales (RDBMS), las cuales son manipuladas mediante sentencias de lenguaje de consulta estructurado (SQL).

Como resultado, las empresas están gastando más en cumplimiento, empleando a más contadores, auditores e invirtiendo en más infraestructura de tecnología de la información (TI). Pero quizás el *block chain* ofrezca una solución mejor, más barata y más rápida para esta compleja pesadilla de auditoría y contabilidad. Como resultado, la web está llena de nuevos enfoques y diseños de *block chain* para libros de contabilidad financieros distribuidos.

Las organizaciones que necesitan saber sobre una transferencia generalmente incluyen no solo a las dos (o más) partes directas de la transacción, sino también a los bancos, agentes, cámaras de compensación, custodios y registradores o reguladores gubernamentales. El uso de una cadena de bloques para registrar tales transferencias es más rápido, más barato y proporciona mejores métodos 'CIA' que los existentes, pero lo más importante es la eliminación de intermediarios terceros, costosos y demorados.

Un sistema de información comercial basado en la tecnología de cadenas de bloques prevalece sobre los sistemas de información empresarial que compiten entre sí, debido a su capacidad para reducir el costo, el tiempo y el riesgo de completar y registrar transacciones comerciales, a la vez que preserva la 'CIA' de la información. El cumplimiento con las regulaciones también será más fácil y menos costoso, ya que un registro de todas las transacciones pasadas está directamente disponible. Se ha identificado cientos de posibles aplicaciones de *block chain*, incluidas varias en cada una de estas categorías: moneda y banca, contabilidad y auditoría, finanzas, contratos, registros públicos, seguros, protección de derechos, registros médicos, juegos de apuestas, etc.

Todos los registros en *block chain* están totalmente distribuidos en la red y sellados criptográficamente, lo que hace prácticamente imposible su falsificación, modificación o eliminación. Estas características proporcionan indudables beneficios para la actividad empresarial y para la contabilidad en particular, porque los niveles de estandarización en procedimientos y normalización contables permitirán poder verificar y contrastar niveles de información financiera impensables hasta ahora, con la ventaja de unos costos mucho más reducidos y disponibilidad de verificación en plazos de tiempo mucho más cortos, por no decir casi inmediatos.

Papel del Contador

Cuando la tecnología respalda la integridad de la información financiera y los registros financieros son ejecutados solos, ¿qué sucederá con el trabajo de registro, ejecución y conciliación de los contadores y auditores? La respuesta es que ascenderán en la cadena de valor.

Si bien *Block chain* tiene el potencial de eliminar la administración indebida de los registros financieros, es difícil imaginar las complejidades de las normas contables y la información financiera, la valoración de los activos financieros, las pruebas de deterioro, la revelación financiera, la planificación y el análisis financieros, sin la experiencia del contador. Por otra parte, estos mismos elementos aún requerirán que un auditor inquisitivo desafíe de forma independiente las **decisiones** de la administración.

El mayor potencial disruptivo de esta tecnología estará en las funciones y aplicaciones que mantienen la integridad de los registros financieros. A medida que más registros financieros se autovaliden, estos roles deberán ser recortados o remodelados.

La auditoría y las cadenas de bloques

El trabajo de auditoría, además de la verificación de errores y la verificación de la coherencia, generalmente implementa otras medidas llamadas 'controles internos' para reducir aún más los errores y el fraude, y para asegurar el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Dichos controles están relacionados con políticas y procedimientos, como la separación de tareas, la supervisión, rotación de trabajos, el control dual, las revisiones independientes y el control de acceso a datos.

Todo este trabajo de auditoría implica que las empresas tengan que invertir más en la prevención y detección de inconsistencias en la información financiera y fraudes. Debido a que una compañía es responsable ante los propietarios e inversionistas y también debido a las leyes y regulaciones, se requiere estados financieros precisos para determinar la salud financiera de una organización. Para certificar la exactitud de estos estados financieros, las organizaciones contratan auditores externos independientes para verificar los saldos que se muestra en los estados, proceso denominado 'pruebas sustantivas'. Muchas corporaciones también tienen auditores internos que, además de verificar los controles internos (pruebas de cumplimiento), también verifican los saldos. Como resultado, existe una considerable duplicación del esfuerzo de auditoría; o los auditores externos se basan en el trabajo intermedio de los auditores internos.

Las pruebas sustantivas de cuentas de saldo generalmente involucran la verificación de estados de cuenta bancarios (conciliación), la verificación de cuentas por cobrar con clientes, la verificación de cuentas por pagar con acreedores y la verificación de otros activos (inventarios, activos fijos, etc.) mediante inspecciones.

El impacto de las nuevas tecnologías de la información en la auditoría es motivo de estudio en los últimos años por distintos motivos, pero muchas de sus miradas se dirigen hacia *block chain* por la confianza que proporciona en los registros. El volumen de los datos y registros contables en las empresas ha crecido enormemente, con lo que es preciso recurrir a tecnologías como *big data*.

Como soporte al proceso de auditoría, la tecnología de cadenas de bloques permite optimizar los procesos de verificación, ganar en eficiencia y efectividad, abarcando potencialmente la comprobación de la totalidad de las operaciones, a la vez que propone un nuevo reto para orientar los servicios de auditoría, mejorando su calidad y extensión. En consecuencia, una aplicación de este tipo facilita y avanza en las tareas de auditoría, revisión o fiscalización, pero de ninguna forma elimina la intervención

de auditores ni reguladores, requiriendo la consulta de fuentes externas a la *block chain* para emitir una opinión.

El auditor, como usuario de la red *block chain*, puede leer y revisar el contenido de la base de datos, sabiendo que ningún otro nodo ha podido ni podrá modificar los registros. Muchos procedimientos de auditoría, como la circularización para confirmar saldos, serían simplificados, ya que cada registro en *block chain* lleva la firma electrónica criptografiada de clave pública que garantiza su autenticidad.

A su vez, el encadenamiento de bloques facilita el seguimiento de las operaciones, con lo que es segura la trazabilidad que han tenido. La capacidad probatoria es total, ya que la firma criptográfica sirve de huella y los *hash* van enlazando la cadena de seguimiento con una marca de tiempo en cada registro.

El tamaño de las muestras que se emplea en auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, podría ampliarse llegando incluso a la población completa de transacciones o hechos contables, minimizando la intervención humana en muchos procesos.

La potencialidad de *block chain* en auditoría adquiere mayor dimensión al incluir los *smart contrats*, a través de los que se automatiza procesos de revisión, pruebas internas de control autónomas, así como procedimientos analíticos. La ejecución de estos programas sobre el libro mayor distribuido mejora la eficiencia de la auditoría, evitando tareas que en la actualidad suponen muchos esfuerzos manuales, permitiendo que el auditor atienda áreas de mayor riesgo, y orientando su esfuerzo de auditoría a un análisis crítico de las decisiones de la gerencia.

La tecnología *block chain* también aporta un gran valor añadido a la fiabilidad, transparencia e inmutabilidad de la información contable a empresas pequeñas no auditadas, a un costo muy reducido y de fácil implantación, sin la necesidad de tener que recurrir a realizar los típicos procesos de verificación y opinión de sus estados financieros que, por razón de su tamaño y costo, no resultan del todo apropiados.

Una información contable en tiempo real, con los instrumentos de seguridad de la cadena de bloques, y el hecho de poder auditar las partidas contables individualmente o los estados financieros conjuntos de forma continua, sin ninguna duda da un impulso en la calidad de la toma de decisiones, impensable hace pocos años. Éste es sin duda un campo que convendrá explorar y difundir en beneficio de la transparencia y seguridad que demandan muchos interesados usuarios de la información financiera.

Las Transacciones

Las bondades de esta tecnología de contabilidad distribuida o libro contable mayor (*distributed ledger technology*) hace referencia a bloques encadenados de información; es decir, páginas de un libro contable firmadas digitalmente, posibilitan entonces el poder utilizar el *block chain* para registrar todo tipo de transacciones bajo un sistema que intrínsecamente garantiza fiabilidad a los distintos actores, con la posibilidad de mover y transferir bienes con valor y con carácter de propiedad de un lugar a otro, y por lo tanto, aplicable a infinidad de productos y servicios innovadores, con la posibilidad de reformar nuestros mercados financieros, cadenas de suministro, servicios de consumidor a empresa y registros públicos.

Dicha base de datos, conocida como *block chain*, tiene mecánica similar a un libro de contabilidad, a excepción de que las transacciones y toda la información financiera que circula a través de la red es pública, salvo las identidades detrás de las transacciones que actúan bajo direcciones de cadenas de letras y números seleccionados aleatoriamente.

Las transacciones, por tanto, están en un sistema de información y contabilidad abierto, indispensable para el control y la validación de los registros de pago, evitando de este modo duplicidades o multiplicación digital de monedas, con la particularidad de estar descentralizadas y con una seguridad muy elevada difícil de revertir, lo que consigue eliminar el problema del doble gasto, protegiendo a los vendedores contra el fraude y actuando como mecanismos de fideicomiso para los compradores.

Este registro o libro mayor como también se le denomina, está custodiado en infinidad de ordenadores a lo largo y ancho de Internet; es decir, existen múltiples copias del mismo libro, cuyas páginas son firmadas digitalmente, utilizando mecanismos criptográficos muy complejos que impiden cualquier tipo de alteración o manipulación de la información contenida en dichas páginas del *block chain*.

Perspectiva

Las aplicaciones de contabilidad de *block chain* son denominadas 'Contabilidad de entrada triple'. En la contabilidad por partida doble, cada transacción se ingresa dos veces: como débito y como crédito. Con *block chain* hay tres entradas producidas: el débito, el crédito y la firma criptográfica de la transacción, y hay tres partes también: el comprador, el vendedor y la red de *block chain*.

Entre los diferentes casos de uso de la tecnología *block chain*, uno de los que consideramos más relevante por su vinculación con la disciplina contable, es la prueba de existencia. La propiedad del *block chain* como prueba de existencia no tiene semejante en el mundo digital y le confiere la capacidad de poder probar públicamente la veracidad de las transacciones entre las partes, obviando la necesidad de la intervención de un tercero de confianza o registro público.

El bloque contiene, además, información sobre la fecha y la hora, siendo tan inmutable como el resto de la información del apunte, convirtiéndolo como prueba segura, pública y verificable, todo ello con un costo prácticamente ínfimo, si lo comparamos con los sistemas de registro público convencionales.

El sistema también tiene otra propiedad importante, denominada función *hash*, que consiste en que cada cambio, por pequeño que sea, no modifica el existente, sino que se genera uno nuevo (*hash*) y totalmente diferente al anterior. Esta propiedad establece una utilidad adicional que lo complementa, como es el poder comprobar la integridad de los documentos o registros. Cada usuario, por tanto, puede comprobar que un determinado documento original almacenado en el *block chain* es idéntico al que posee.

Con base en este conjunto de propiedades, la tecnología *block chain* como sistema de contabilidad, puede sin duda, revolucionar el proceso de registro, verificación, transparencia y fiabilidad del sistema de información contable. Al ser una base de datos única que comparten las partes involucradas en las transacciones en el mismo instante en el que realizan una transacción y una vez registran la operación, su sistema de encriptado la hace incorruptible y perpetua. La triple entrada se dirige al logro de unos estados financieros intemporales que separan los hechos de los pronósticos, con el fin de ganar en confiabilidad de la información financiera.

La entrada de *block chain* en el proceso de elaboración de la información contable supone pasar de un sistema de partida doble o doble entrada, a un sistema de triple entrada, en el que *block chain* es la base que sustenta el tercer libro, o libro mayor de las transacciones. En este sistema, cada una de las unidades o empresas involucradas en una transacción, seguirá el registro minucioso de sus operaciones en su sistema contable y, al mismo tiempo, se registrará el libro mayor distribuido genérico con fecha y hora, y pasará a estar encriptado, incorruptible y público, y por tanto disponible y verificable al uso de terceros interesados.

La tecnología *block chain* proporciona la oportunidad de un triple registro inalterable sobre los procesos contables, garantizando la veracidad de la información y permitiendo automatizar procesos para disponer los estados contables de forma más eficaz, eficiente y con mayores garantías; a su vez, facilita su verificación.

La cadena de bloques (*block chain*) es una tecnología de registro distribuido. Cada registro, ya sea de transacciones o de hechos, se mantiene en todos los nodos de una red de forma permanente e inalterable, con un orden cronológico y utilizando técnicas criptográficas para proteger los datos. Se realiza una serie de comprobaciones, como la inexistencia de duplicidad y se encadena con los bloques precedentes. En definitiva, se crea una base de datos distribuida y replicada en múltiples nodos (ordenadores) de la red, en donde cada bloque confirma y enlaza el anterior; así pues, se puede realizar un seguimiento de la trazabilidad de la transacción con toda la historia desde su creación, con la seguridad que los datos no han sido alterados ni modificados.

La máxima transparencia en las transacciones se produce en una red *block chain* pública y abierta totalmente, como es el caso de Bitcoin, sin ninguna restricción para ser usuario y con un acceso completo para cualquier persona a la información. Es una red entre pares (*peer-to-peer*), descentralizada, con las ventajas de confiabilidad e inmutabilidad de los registros que son mantenidos abiertos y visibles a todo el mundo. Es una *block chain* de información contable, transparente y aplicable a áreas de las administraciones públicas o información que, legalmente, debe ser pública.

Noobstante, no es una solución atractiva para empresas que no desean que sus competidores tengan acceso a sus registros contables, más allá de lo que les obliga la ley y, mucho menos, que intervengan en la validación de sus operaciones. De ahí que, en materia contable, las empresas se inclinen hacia configuraciones de *block chain* privadas o de consenso.

En un contexto de implementación total de *block chain* en los estados contables en un futuro, los organismos reguladores, supervisores o fiscales podrían tener permisos de lectura totales o parciales, según proceda, para realizar las acciones de revisión y control de forma automatizada. Las consecuencias de este modelo serían de una transparencia y confiabilidad del sistema tan precisa, como abierta sea la aplicación de *block chain* en la contabilidad externa o financiera.

El Futuro

Una vez que se haya probado el sistema, las organizaciones migrarán más información financiera al libro mayor distribuido. El verdadero cambio de juego, el sistema de contabilidad multipartita o los sistemas financieros de cadena de bloques, llegará más tarde, pero ofrecerá un progreso verdaderamente revolucionario.

Aquellos negocios que no están preparados, tienden a desaparecer en el corto plazo. De manera similar, las instituciones de educación superior deben estar preparados para este próximo cambio importante en los sistemas de información empresarial, no solo en el campo de la Contabilidad, sino también en la Administración, Banca, Finanzas, Economía, Derecho y más. La gente en todo el mundo ha estado exigiendo más 'transparencia' empresarial y gubernamental, y los libros de contabilidad de *block chain* también pueden satisfacer esta necesidad global.

En los próximos años veremos las primeras aplicaciones limitadas de la tecnología de contabilidad distribuida en los mercados financieros, basadas en cadenas de bloques con permisos privados. Y durante los siguientes cinco o diez años veremos cómo evolucionan, mejoran, estandarizan y proliferan, hasta que eventualmente se conviertan en la nueva norma.

Esta tecnología está provocando el surgimiento de nuevos modelos de negocio y métodos de financiación, que, junto con la gran influencia del comercio electrónico, están potenciando la digitalización de la economía, incentivando aún más el surgimiento de estas criptomonedas.

Bitcoin ha recibido mucha atención como criptomoneda, y más personas están negociando y comprando bitcoins todos los días. Por lo tanto, es muy posible que Bitcoin sea importante como uno de los temas de investigación futuros, y atraerá a la industria y la academia para realizar más investigaciones desde perspectivas comerciales y técnicas.

Así las cosas, nos encontramos ante un proceso de digitalización de la economía. Según el BBVA Research (citado por Molano, 2016)

> La economía digital hace referencia a cómo el uso generalizado de las tecnologías de información y la comunicación (TIC) podría contribuir a la economía real, bien directamente, con el desarrollo de nuevos sectores de TIC o de forma indirecta, promoviendo el desarrollo de nuevas empresas, haciendo más eficiente las tradicionales. (párr. 1).

…favoreciendo una transformación generalizada de empresas, gobiernos, culturas y estilos de vida.

Las monedas virtuales como bitcoin, las plataformas colaborativas y los nuevos instrumentos y canales de pago, entre otros, son algunos ejemplos de cómo están siendo transformados los servicios financieros.

2. Conclusiones

La tecnología de cadenas de bloques es una tendencia que requiere especial atención de los profesionales de la Contaduría, quienes debemos estar preparados, ascender en la cadena de valor y respaldarnos en ella, aprovechando los beneficios que ésta otorga en cuanto a la integridad de la información financiera y los registros financieros, que es algo complejo con los sistemas de información actuales.

Si bien *block chain* tiene el potencial de eliminar la administración indebida de los registros financieros, es difícil imaginar las complejidades de las normas contables y la información financiera, la valoración de los activos financieros, las pruebas de deterioro, la revelación financiera, la planificación y el análisis financieros, sin la experiencia del contador. Muchos procedimientos de auditoría serían simplificados, ya que cada registro en *block chain* lleva la firma electrónica criptografiada de clave pública que garantiza su autenticidad.

Lo más útil de la cadena de bloques para las organizaciones, profesionales contables y auditores, radica en la máxima transparencia en las transacciones que están en una red pública y abierta totalmente, sin ninguna restricción para ser usuario y con un acceso completo para cualquier persona a la información.

Referencias

Molano, A. (2016) ¿Cuáles son las estrategias de política pública que impulsan la economía digital? Recuperado de https://colombiadigital.net › Herramientas › Guías rápidas

Nakamoto, S. (s.f.). Bitcoin: un sistema de dinero en efectivo electrónico *peer-to peer*. Recuperado de https://bitcoin.org › files › bitcoin-paper › bitcoin_es

Control de responsabilidad social empresarial

Rafael Franco Ruiz[1]
Liliam Betancur Jaramillo[2]

Resumen

Tanto en la enseñanza de la Responsabilidad Social Empresarial como en la del control, no se enseña herramientas que permitan efectuar el control. Se propone una tecnología de verificación de la gestión de RSE, que debe modificarse según las condiciones específicas del modelo de RSE aplicado en una empresa específica. Primero, debe conocerse diferentes modelos de RSE y elegir uno o identificar el existente en la empresa, determinar los componentes del modelo a verificar, determinar las variables de verificación para evaluar la condición de dichos componentes, emitir recomendaciones o instrucciones que mejoren aquellos que no se está gestionando adecuadamente y verificar el índice de calidad de RSE en la empresa, el cual permitirá concluir si el modelo es apropiado para ésta, si es adecuado continuar con él o si es necesario cambiarlo. Se propone un ejemplo que ayuda a explicar y demostrar la tecnología propuesta; se utiliza como modelo, ISO 26000; sin embargo, se presenta los principios u objetivos de varios modelos que son producto de tratados internacionales; de esta forma el lector tiene una idea general de los temas que ocupan a estos modelos y así pueda elegir el que considere adecuado para sus propósitos.

Palabras clave: Responsabilidad Social Empresarial, RSE, Control, Matriz.

Corporate social responsibility control

Abstract

Both in the teaching of corporate social responsibility (CSR) and in the area of control, tools to control CSR are not taught. A technology for verification of CSR management is proposed, which must be modified according to the specific conditions of the CSR model applied in a specific company. First, you must know different CSR models and choose one or identify the existing one in the company, determine the components of the model to be verified, determine the verification variables to evaluate the condition of those components, issue recommendations or instructions that improve those that are not properly managing and verifying the CSR quality index in the company, which will allow to conclude if the model is appropriate for the company, if it is appropriate to continue with it or if it is necessary to change it. An example is proposed that helps explain and demonstrate the proposed technology, is used as an ISO 26000 model. However, the principles or objectives of several models that are the product of international treaties are presented, in this way the reader has a general idea of the

[1] Universidad Libre Colombia, Bogotá - Investigar1@gmail.com
[2] Universidad La Gran Colombia, Bogotá, Colombia - Liliam.betancur@ugc.edu.co

issues that occupy these models and so he can choose the one he considers appropriate for his purposes.

Key words: Corporate Social Responsibility, CSR, Control, Matrix.

1. Introducción

En los cursos sobre responsabilidad social empresarial (RSE) se explica los modelos que existen y se hace el enfoque en uno solo; es decir, se enseña el concepto RSE, su función, sus finalidades y su operacionalidad. Así mismo, en los cursos de control o auditoría, se estudia los modelos de control, herramientas de evaluación y, dependiendo de las estrategias pedagógicas del profesor, se enfoca la enseñanza en un tipo de empresa o en un proceso específico. Tanto en la enseñanza de la RSE como en la del control, no se presenta herramientas que permitan controlar la RSE.

En la presente ponencia se hace un recorrido por el referente histórico de la RSE, algunas diferencias entre los conceptos de la misma, los enfoques que puede identificarse en estas diferencias y una presentación de los principios o de los objetivos que son el derrotero de algunos de los modelos de RSE actuales.

Posteriormente se propone una tecnología de verificación de la gestión de RSE, que debe modificarse según las condiciones específicas del modelo de la misma, aplicado en una empresa específica. Primero, debe conocerse diferentes modelos de RSE y elegir uno o identificar el existente en la empresa, determinar los componentes del modelo a verificar, al igual que las variables de verificación para evaluar la condición de dichos componentes, emitir recomendaciones o instrucciones que mejoren aquellos que no se está gestionando adecuadamente y verificar el índice de calidad de RSE en la empresa, el cual permitirá concluir si el modelo es apropiado para ésta, si es adecuado continuar con él o si es necesario cambiarlo.

Se plantea un ejemplo que ayuda a explicar y demostrar la tecnología propuesta, se utiliza como modelo ISO 26000; sin embargo, se presenta los principios u objetivos de varios modelos que son producto de tratados internacionales; de esta forma el lector tiene una idea general de los temas que ocupan a estos modelos y así puede elegir el que considere adecuado para sus propósitos.

1.1 De la responsabilidad social estatal a la responsabilidad social empresarial (RSE)

Visto desde el lugar de las corporaciones en las economías nacionales, la responsabilidad social de éstas ha cambiado, en la medida en que evolucionan las concepciones sobre quién tiene la responsabilidad de garantizar a los ciudadanos la satisfacción de sus necesidades básicas y qué debe considerarse como una necesidad básica. Con respecto a la primera pregunta, las teorías de política económica del último siglo han transitado en tres tipos de Estados. Para la segunda pregunta, son muchas las disciplinas científicas que han aportado, desde la sociología hasta la política; en cada una de ellas los teóricos concluirán a partir del reconocimiento de la realidad de los ciudadanos y de los Estados.

En el primero de los Estados, el 'Estado Liberal', las relaciones entre éste y el ciudadano están dadas por la gobernabilidad, en tanto que el gasto social y la inversión social son responsabilidad exclusivamente del empresariado. En Colombia, el Estado, en su Estatuto Orgánico del Presupuesto, creado bajo el Decreto 111 de 1996, define el gasto social, como "aquel cuyo objetivo es la solución de necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población" (Artículo 41). Y la inversión social, resuelve otras necesidades básicas: las relacionadas con la infraestructura socioeconómica, con la cual se asegura temas como la movilidad y las comunicaciones.

Por su parte, en el 'Estado benefactor', las empresas inician caminos de ciudadanía corporativa, por lo que la responsabilidad por asegurar el gasto social y la inversión social comienza a desplazarse al Estado y a los ciudadanos; emergen los derechos personales y personalísimos, mientras que a las empresas les surgen responsabilidades legales y responsabilidades implícitas, que emanan de decisión de relaciones comerciales justas y creación de expectativas válidas. En este tipo de Estado el gasto social tiene tres tipos de destinatarios:

- En un primer grupo están los gastos por prestaciones de carácter contributivo. Sus beneficiarios son aquéllos que han contribuido previamente con sus cotizaciones a la Seguridad Social durante un determinado periodo de tiempo. En este grupo están las pensiones contributivas, la prestación por desempleo o por incapacidad laboral. En conjunto, suponen más de la mitad del gasto social, debido, sobre todo, al importante peso de las pensiones.

- El segundo grupo de gastos está formado por las prestaciones de carácter universal, como educación y sanidad, dirigidas a toda la población y que solo requieren que el beneficiario las solicite.

- El tercer grupo de gastos es el de las prestaciones de carácter compensatorio destinadas a los colectivos sin recursos o con unos recursos muy escasos. Aunque no es comparable a los dos anteriores, es el tipo de gasto que incide más en la equidad, por sus funciones de asistencia social hacia los sectores más desfavorecidos.

Adicional a estos grupos de gastos, se encuentra la inversión social en infraestructura, la cual está destinada a la construcción de ferrocarriles, mallas viales, ampliación de las vías del acueducto, de la trasmisión de energía, del espectro electromagnético.

Por último, en el 'Estado Neoliberal', se consolida la relación Estado-Empresa, en la cual el primero asegura las condiciones legales para el logro del beneficio económico de las segundas, desplazando el gasto social a un cofinanciamiento entre la empresa y el ciudadano, siendo éstos, por ejemplo, responsables de pagar (en módicas cuotas mensuales y obligatorias) la salud o el futuro pensional, aumentando el precio de servicios esenciales como el acueducto y el saneamiento, ofreciendo a la vez, subsidios que bajan al valor real la obligación del pago mensual de los mismos. Igualmente, la infraestructura es sufragada por medio de sistemas de valoración, y paga a una

determinada taza, según el uso de la infraestructura. Como lo afirma Moreno Viafara (2010)

> En el sistema neoliberal, la calidad de la salud, educación y vivienda son de acuerdo con lo que puede pagar el usuario. […] Y benefician a las multinacionales, las cuales colocan dentro de sus exigencias para invertir en el país, bajos impuestos y la implementación de reformas sociales, tales como: la reforma pensional, laboral y tributaria, acrecentando con esto las diferencias al interior de la sociedad. (pp. 154/156).

1.2 Una mirada a los conceptos de la responsabilidad social estatal a la RSE

En las condiciones señaladas, aparece el concepto de RSE, el cual se muestra como una iniciativa corporativa que es aplaudida por la sociedad, ya que al parecer no tiene obligación alguna, pero aun así es desarrollada en pro de la sociedad.

> El Libro Verde de la Comisión Europea […] destaca que "la mayoría de las definiciones de la responsabilidad social de las empresas entienden este concepto como la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores". (Cantabria Responsable, 2019, párr. 3).

Otro concepto de la RSE es: "Una serie de políticas y prácticas vinculadas a la relación con los actores sociales clave, valores, cumplimiento de requerimientos legales y respeto hacia las personas, comunidades y el ambiente" (Anónimo, s.f., p. 13).

También se ha señalado que esta práctica empresarial no es tan inocente; que la misma permite la integración de las corporaciones con la sociedad, logrando un mutuo beneficio: "[…] integra a la naturaleza del negocio en forma equilibrada, la racionalidad económica con la sensibilidad social, al igual que amplía el propósito del negocio a los diferentes grupos de interés" (González, 2006, p. 9).

Sin desconocer que algunas corporaciones pueden actuar solo pensando en el beneficio del otro, ni que es cierto y definitivo que el beneficio de unos puede apalancar el beneficio de otros, existen voces que reclaman responsabilidad social a las corporaciones, no en pro del beneficio de unos o de otros, sino en beneficio de todos como uno solo y en correspondencia con sus acciones y en cómo éstas afectan a las personas que las componen y a la sociedad civil:

> La RSC no es, pues, una moda sino una nueva necesidad que debe asumir la empresa en nuestros días si quiere alcanzar la legitimidad que se corresponde con su función en la sociedad. Es una necesidad que se deriva de la existencia de nuevos grupos afectados por las actividades de la empresa. La empresa, hoy, ha de mostrar responsabilidad social frente a los accionistas y los trabajadores. Pero, más allá, también debe de mostrar responsabilidad frente a los potenciales futuros accionistas en tanto que ciudadanos, frente a los consumidores, en tanto que consumidores y ciudadanos, frente a la sociedad civil y sus organizaciones de defensa del medio ambiente, los Derechos Humanos y el desarrollo económico y social de los países no desarrollados.
>
> En este nuevo contexto, el enfoque empresarial socialmente responsable se convierte en una garantía de entornos estables y propicios para el desarrollo y la expansión de las actividades de la empresa. (Escudero, 2004, p. 32).

Sin embargo, aún hoy, sigue siendo válido que:

> Sólo hay una y única responsabilidad social de las empresas: usar sus recursos para participar en actividades diseñadas para incrementar sus beneficios, siempre y cuando se mantengan dentro de las reglas del juego; es decir, se dedican a la competencia libre y abierta, sin engaño o fraude. (Friedman Milton, 1962, p. 133).

Definitivamente, éste es un concepto que seguirá en discusión y construcción, pues depende del lugar desde donde se mire y de la evolución de las circunstancias sociales, económicas y ambientales.

1.3 Enfoques de la RSE

Al identificar las diferentes formas como se comprende la naturaleza y fin de la RSE, se puede afirmar que existen diferentes enfoques y que, obedeciendo al enfoque del cual se parta para diseñar el RSE de una empresa, dependerán los objetivos y por tanto los logros de éste. Al respecto, existen varios enfoques:

- Empresarismo: se piensa que la responsabilidad social está comprometida con los intereses del capital en planos de relación con los demás factores de producción, en una naturaleza económica de la responsabilidad social.

- Eficientismo: son empresas socialmente responsables, aquellas que alcanzan las mayores tasas de ganancia y en todo caso se ubican por encima de la línea de la tasa media; la responsabilidad social se incorpora a las estrategias corporativas.

- Utilitarismo: la imagen pública que se proyecta es la de solidaridad, asistencialismo, filantropía, pero en verdad solo se pretende alcanzar beneficios tributarios u otros estímulos relacionados con acceso al crédito, tasas subsidiadas, preferencias contractuales.

- Humanitarismo: no es excluyente y suele ser complementario con el empresarismo; trata de generar imagen pública por sus prácticas caritativas o altruistas, mostrando diligencia en procurar el bien ajeno a costa de sacrificios económicos. En algunos casos la acción humanitaria solo constituye una intermediación entre caritativos y beneficiarios: casos como 'Banco de millas', 'Done un mercado', 'El sobreprecio financia hogares campesinos'. Los verdaderos humanitarios son anónimos y las empresas 'gestoras' ganan reconocimiento social.

- Humanismo: se caracteriza por el compromiso con determinados objetivos relacionados con valores sociales que constituyen la axiología orientadora de su praxis, expresada en modelos como el Pacto Mundial, en donde sus diez principios implican un compromiso por la vida.

Además de los enfoques presentados, al identificar el fin último de un modelo de RSE es necesario conocer cuál es el concepto de interés público al que responde, pues este término se utiliza como el objeto último de los diferentes modelos, pero el mismo tiene por lo menos, dos acepciones. La primera surge de las concepciones neoliberales de la economía y consiste en la eficiente asignación del capital; la segunda es propia de la sociología, siendo la máxima satisfacción de intereses de todos los agentes sociales. Como puede verse, ambas definiciones comprenden el interés público como la satisfacción de algún tipo de necesidad: el primero, el de la necesidad del empresario o inversionista y el segundo, de las necesidades que sobre la empresa, tienen diferentes agentes sociales.

1.4 Enfoques en presencia

1.4.1 Pacto mundial. El Pacto Mundial de las Naciones Unidas (2009) es un acuerdo que nace de los intereses comunes expresados por las naciones miembros; estos han identificado los principios que determinan este pacto y en todos los ámbitos de los cuales surgen los principios, las corporaciones tienen algún tipo de responsabilidad, pero también un interés. A partir de esta afirmación, se invita a éstas a que se comprometan a apoyar y cumplir los principios que estén en los entornos que influyen.

Los ámbitos y los principios del pacto Mundial son:

Derechos Humanos

- Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos fundamentales reconocidos universalmente.
- Las empresas deben asegurarse de que no son cómplices de la vulneración de los derechos humanos.

Estándares Laborales

- Las empresas deben apoyar la libertad de asociación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva.
- Las empresas deben apoyar la eliminación de toda forma de trabajo forzoso o realizado bajo coacción.
- Las empresas deben apoyar la erradicación del trabajo infantil.
- Las empresas deben apoyar la abolición de las prácticas de discriminación en el empleo y la ocupación.

Medio Ambiente

- Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente.
- Las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental.
- Las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente.

Anticorrupción

- Las empresas deben trabajar en contra de la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno. (The Global Compact, 2009, p. 6).

Las corporaciones que toman el Pacto Mundial como su referente en su proyecto de Responsabilidad Social, informan sobre sus aportes a estos principios, como con los demás modelos. Sus informes están basados en datos financieros, no tanto sociales o ambientales, presentando cuántos de sus recursos económicos han sido utilizados, dejando a un lado los impactos que en cada ámbito generan a partir de sus decisiones y dejando de informar cómo se han beneficiado o de qué forma han generado reciprocidad con estas acciones.

1.4.2 De los objetivos de desarrollo del milenio a los objetivos de desarrollo sostenible. En el año 2000, 189 países miembros de la Organización de las Naciones Unidas firmaron la 'Declaración del Milenio', en la cual se comprometen a los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM), y hasta 2015 adelantaron esfuerzos nacionales y globales para lograr estos objetivos (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, PNUD, 2015, p. 7):

- Erradicar la pobreza y el hambre
- Lograr enseñanza primaria universal
- Promover la igualdad entre los sexos y la autonomía de la mujer
- Reducir la mortalidad infantil
- Mejorar la salud materna
- Combatir el SIDA, el paludismo y otras enfermedades
- Garantizar la sostenibilidad del medio ambiente
- Fomentar una asociación mundial para el desarrollo

Para 2015, se hace un reconocimiento de todos los esfuerzos y los logros alcanzados por las naciones y en la sumatoria global, se deja atrás estos objetivos y se define los 'Objetivos de Desarrollo Sostenible', los cuales son fruto del aprendizaje de estos 15 años, de los éxitos, de los fracasos y de las metas que las naciones tienen con miras a un futuro con calidad de vida para todas las personas en el planeta (PNUD, 2015):

- Fin de la pobreza
- Hambre cero
- Salud y bienestar

- Educación de calidad
- Igualdad de género
- Agua limpia y saneamiento
- Energía asequible y no contaminante
- Trabajo decente y crecimiento económico
- Industria, innovación e infraestructura
- Reducción de las desigualdades
- Ciudades y comunidades sostenibles
- Producción y consumo responsables
- Acción por el clima
- Vida submarina
- Vida de ecosistemas terrestres paz, justicia e instituciones solidarias
- Alianzas para lograr los objetivos.

Tanto en los primeros como en los segundos objetivos, ha sido claro que para lograrlos es necesario que confluyan en los esfuerzos, todos los sectores de la sociedad y entre ellos están las corporaciones, llevando a entender que con el logro de estos objetivos, todos ganan, hasta las empresas y, en este escenario, el aporte de éstas no es un ejercicio de responsabilidad social desinteresado; la sociedad tampoco lo pide así, pues reconoce que ese futuro de calidad de vida es para todos, y de allí que sea importante reconocerlo como tal, e informarlo en esa perspectiva, sin pretender mostrar un altruismo que es más que innecesario.

1.4.3 Consejo Europeo de Lisboa - Libro Verde.

El tema puntual de la Responsabilidad Social de las Empresas fue discutido por las naciones europeas, con la seguridad de que mediante el comportamiento socialmente responsable, las empresas pudieran desempeñar un papel esencial para permitir que la Unión Europea avanzara hacia su objetivo de mayor crecimiento económico, competitividad, justicia social y desarrollo sostenido (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2001) y se diera una mirada, desde el aporte social y la reciprocidad de resultados.

Al determinar en qué prácticas empresariales será necesario tener un sentido de Responsabilidad Social idóneo, la comunidad europea asegura que debe aunarse esfuerzos en:

- Formación continua
- Organización del trabajo
- Igualdad de oportunidades
- Integración social
- Desarrollo sostenible.

1.4.4 Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE)**.** Esta Organización definió en 2000, las líneas y directrices para empresas multinacionales, por medio de las cuales, los gobiernos presentan a las empresas multinacionales, las recomendaciones que consideran deben ser aplicadas de forma voluntaria, pues con ellas se logra una "conducta empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables" (p. 1), logrando que desarrollen sus actividades en consonancia con las políticas públicas de los gobiernos, lo que lleva a "fortalecer la base de confianza mutua entre las empresas y las sociedades en las que desarrollan su actividad, contribuir a mejorar el clima para la inversión extranjera y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible" (p. 1). Las directrices son nueve:

- Principios Generales
- Publicación de información
- Empleo y relaciones sociales
- Medio ambiente
- Lucha contra la corrupción
- Intereses de los consumidores
- Ciencia y tecnología
- Competencia
- Fiscalidad.

En mayo de 2010, 42 países miembros y no miembros de la OCDE iniciaron la actualización de las Directrices; esto se da por el reconocimiento de los gobiernos respecto a los cambios que se viene presentando en el escenario de la inversión internacional y las empresas multinacionales. De esta actualización quedan diez directrices, incluyendo una nueva sobre 'Derechos Humanos'.

Entre los cambios introducidos a las Directrices se incluye los siguientes:

- Un nuevo capítulo sobre derechos humanos, acorde con los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos: Puesta en Práctica del Marco de las Naciones Unidas para 'Proteger, Respetar y Remediar'.
- Un enfoque nuevo y amplio con relación al principio de la debida diligencia y con la gestión responsable de la cadena de suministro, que implica un avance significativo en comparación con las anteriores propuestas.

- Cambios sustanciales en numerosos capítulos especializados, tales como empleo y relaciones laborales; lucha contra la corrupción, las peticiones de soborno y otras formas de extorsión; medio ambiente; intereses de los consumidores; divulgación de información y cuestiones tributarias.

- Una guía de procedimiento más clara y más estricta para fortalecer el papel que representan los Puntos Nacionales de Contacto (PNC), mejorar su desempeño y fomentar la equivalencia funcional.

- Una agenda proactiva con el fin de ayudar a las empresas en el cumplimiento de sus responsabilidades a medida que surgen nuevos desafíos (OCDE, 2011, p. 4).

1.4.5 Pactos o tratados internacionales. Los anteriores no son los únicos acuerdos internacionales que se ha firmado y para los cuales se ha comprometido un número importante de naciones de los diferentes continentes. Podría afirmarse que son los actuales, algunos de los pactos que comprometen o instan a las corporaciones a actuar a partir de éstos, haciendo un llamado a su Responsabilidad Social:

- Declaración Universal de Derechos Humanos 1948

- Convención sobre los derechos del niño 1990

- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales 1976

- Acuerdo Internacional de Derechos Civiles y Políticos 1976

- Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo 1992

- Declaración de OIT sobre Principios y Derechos fundamentales del trabajo 1998

- Principios Básicos para el uso de la Fuerza y las Armas por los Cuerpos de Seguridad 1990

- ISO-26000

1.5 Tecnología para el control de la RSE

Como se puede observar, existen suficientes modelos para que una empresa decida implementar políticas y procesos de Responsabilidad Social, y tanto unas como otros, deben estar sometidas a procesos de control, sean internos o externos, logrando con ello el aseguramiento de la permanencia y el éxito de la responsabilidad social.

Todos estos modelos están diseñados con unos elementos mínimos que les dan su identidad y permiten su diferenciación:

- Significado de la RSE y su función social

- Los sujetos y los objetos que hacen parte del modelo

- El plano axiológico o normativo

- El proceso en que se desarrolla la RSE, el cual consta de tres momentos:

  - Planeación

  - Gestión

  - Evaluación

A partir del conocimiento de los diferentes modelos, las empresas deben elegir uno. Para la propuesta tecnológica que se presenta a continuación, se toma como ejemplo el modelo: ISO-26000, el cual propone que las prácticas organizacionales estén orientadas a la Responsabilidad Social. Para ello, el modelo parte de sus principios rectores de Constructores de Ética y Responsabilidad Organizacional (CREO, 2006, p. 12):

- Transparencia

- Comportamiento ético

- Respeto a las partes interesadas

- Respeto a la ley

- Respeto a la normatividad internacional

- Respeto a los derechos humanos

- Rendición de cuentas.

Para desarrollar estos principios, el modelo propone trabajar desde siete escenarios organizacionales, a los cuales denomina Materias Fundamentales (CREO, 2006, p. 14):

- Prácticas laborales

- Medio ambiente

- Prácticas justas de operación

- Asunto de consumidores

- Participación y desarrollo de la comunidad

- Derechos humanos

- Gobernanza de la organización.

Para cada una de estas materias, el modelo expone unos criterios de acción y unos asuntos en los que debe asegurarse las condiciones de RSE desde esa materia funcional. El CREO presenta una herramienta denominada 'Semáforo', la cual permite mantener un seguimiento a los avances para el alcance óptimo de lo propuesto por el modelo; al alcanzar la ejecución, la empresa ha logrado tener un comportamiento socialmente responsable.

Sin embargo, la empresa no puede pretender ejercer control sobre la RSE solo con los semáforos; si bien ellos son suficientes para satisfacer el cumplimiento de la ISO 26000, no pueden serlo para el gobierno corporativo, quien debe asegurar que sus procesos sean desarrollados de forma adecuada y eficiente. Para ello se propone utilizar un conjunto de herramientas que permitan identificar un índice de calidad de la Responsabilidad Social de la empresa.

1.5.1 Tecnología de control: matriz verificatoria. Es la herramienta de control que Franco (2012) ha desarrollado tanto en su ejercicio pedagógico como en el profesional y que ha definido como: un cuadro de doble entrada que permite descripciones y relaciones de un objeto de conocimiento que se somete a interpretación dialéctica en relación con los parámetros[3], para inferir de ellos unas conclusiones que permiten la formación de una evidencia que sustenta la emisión de instrucciones requeridas para optimizar los procesos, estructuras y relaciones que permiten la viabilidad de los objetivos de ISO 26000.

La matriz está constituida por cuatro elementos:

- **Taxones**, los cuales se relacionan de forma vertical, en filas. Son determinados a partir de los parámetros que se desee controlar del conocimiento o proceso que se está analizando.

Tabla 1. *Ubicación de los taxones en la matriz verificatoria.*

TAXONOMIA									
1. parámetro									
2. parámetro									
3. parámetro									
…									
…									
…									

Fuente: Autoría propia.

- **Variables de control o fiscalización**[4], las cuales se relacionan de forma horizontal, en columnas. Son determinadas al definir qué característica o cualidades permiten identificar si los mismos han sido desarrollados en la organización.

[3] Para efectos del tema que se está desarrollando, serían los parámetros del modelo del ISO 26000
[4] Si se toma como herramientas de control interno, serían variables de control. Si se toma para Revisoría Fiscal, serían variables de fiscalización.

Tabla 2. *Ubicación de las variables de control o fiscalización, en la matriz verificatoria.*

TAXONOMIA		VARIABLES DE CONTROL / FISCALIZACIÓN							
		1. variable	2. variable	3. variable	4. variable	…	…	…	
1. parámetro									
2. parámetro									
3. parámetro									
…									
…									
…									

Fuente: Autoría propia.

- Al finalizar de relacionar las variables se deja una columna denominada "**Condición Irregular**" en la cual se enlistan las celdas de calificación que contienen respuestas no satisfactorias que son descritas en una planilla adicional.

Tabla 3. *Ubicación de las identificaciones de las condiciones irregulares, en la matriz verificatoria*

TAXONOMIA	VARIABLES DE CONTROL / FISCALIZACIÓN								CONDICIÓN IRREGULAR
	PON	1. variable	2. variable	3. variable	4. variable	…	…	…	
1. parámetro									D4
2. parámetro									C5, G5
3. parámetro									
…									
…									
…									

Fuente: Autoría propia.

- Antes de enlistar taxones y variables, debe dejarse una columna y una fila para las **ponderaciones**

Tabla 4. *Ubicación de las ponderaciones en la matriz verificatoria.*

TAXONOMIA	VARIABLES DE CONTROL / FISCALIZACIÓN								CONDICIÓN IRREGULAR
	PON	1. variable	2. variable	3. variable	4. variable	…	…	…	
PONDERACIÓN		%	%	%	%	%	%	%	
1. parámetro	%								D4
2. parámetro	%								C5, G5
3. parámetro	%								
…	%								
…	%								
…	%								

Fuente: Autoría propia.

La Planilla Instruccional, es una herramienta adicional a la que se lleva las irregularidades, y que permite la generación de instrucciones o recomendaciones para mejorar las condiciones del taxón, entendiendo que al mejorar, en este caso el medio, se logra las materias y los principios de la RSE.

Para identificar la irregularidad en la Matriz verificatoria, se debe identificar la celda con la baja calificación; para ello se puede utilizar una combinación predeterminada como el nombre de las celdas en Excel o con relación a los componentes de la misma Matriz: T1V4 (taxón 1 variable 4). Y esta identificación se ubica en la columna 'Condición irregular'. Posteriormente se traslada todas las irregularidades a la Planilla instruccional.

Tabla 5. *Ejemplo de la valoración (ver escala de valoración en la Tabla 8) que da pie a la identificación de las condiciones irregulares, en la matriz verificatoria.*

TAXONOMIA	VARIABLES DE CONTROL / FISCALIZACIÓN								CONDICIÓN IRREGULAR
	PON	1. variable	2. variable	3. variable	4. variable	…	…	…	
PONDERACIÓN		%	%	%	%	%	%	%	
1. parámetro	%	4	1	3	4	3	3	4	D4
2. parámetro	%	2	4	4	3	1	3	4	C5, G5
3. parámetro	%	3	4	3	3	4	4	3	
…	%								
…	%								
…	%								

Fuente: Autoría propia.

En la planilla se debe describir claramente la condición irregular, explicar la recomendación o instrucción que lleva al mejoramiento de los procesos, consignar el número del documento en el que se entregó la recomendación o instrucción a la administración y las fechas de los seguimientos al cumplimiento de lo recomendado o instruido. Esta planilla es un instrumento de control del proceso de control; es decir, del trabajo de quien ejerce este proceso.

Tabla 6. *Planilla instruccional.*

Responsable: _____						
Fecha: _____			Ref. _____			
Item	Descripción de la irregularidad	Instrucción/ Recomendación	Ref. Doc	Seguimiento		
				1	2	3
D4						
C5						
G5						

Fuente: Autoría propia.

1.5.2 Diseño de la matriz verificatoria

- **Taxonomías de ISO 26000.** Se podría verificar el cumplimiento de los principios o el de las materias, o el de los asuntos de una materia en específico o todos los asuntos. Los autores han decidido realizar un análisis adicional que permita determinar como parámetros, los medios que se debe utilizar en las empresas para lograr los principios a través de las materias, teniendo presentes los objetivos del modelo. Por ello se crea un cuadro de triple entrada:

ESTRUCTURA DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL							
MATERIAS FUNDAMENTALES	PRINCIPIOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL						
	RENDICION DE CUENTAS	TRANSPARENCIA	COMPORTAMIENTO ETICO	RESPETO A PARTES INTERESADAS	RESPETO A LA LEY	RESPETO A NORMAS INTERNACIONALES	RESPETO A DERECHOS HUMANOS
PRÁCTICAS LABORALES	Información objetiva e imparcial	Cobertura de información Aseguramiento de información	Dialogo social	Salud y seguridad en el trabajo Desarrollo humano Formación en el lugar de trabajo	Trabajo y relaciones laborales		. Condiciones de trabajo y protección social
MEDIO AMBIENTE	Información objetiva e imparcial	Cobertura de información Aseguramiento de información	Uso sostenible de recursos	Prevención de la contaminación	Protección del medio ambiente, biodiversidad y restauración de habitats naturales	Protección del medio ambiente, biodiversidad y restauración de habitats naturales	Mitigación y adaptación al cambio climático
PRÁCTICAS JUSTAS DE OPERACION	Información objetiva e imparcial	Cobertura de información Aseguramiento de información	Anti-corrupción Promover responsabilidad social en cadena de valor	Participación política responsable Competencia justa	Respeto a derechos de propiedad Lealtad competitiva	Respeto a derechos de propiedad Lealtad competitiva	
ASUNTOS DE CONSUMIDORES	Información objetiva e imparcial	Cobertura de información Aseguramiento de información	Consumo sostenible Educación y concienciación Protección y privacidad de datos	Prácticas justas de marketing Practicas justas de contratación Protección de salud y seguridad de consumidores Apoyo y resolución de quejas y controversias			Acceso a servicios esenciales Comercio justo
PARTICIPACION ACTIVA Y DESARROLLO DE LA COMUNIDAD	Información objetiva e imparcial	Cobertura de información Aseguramiento de información	Participación activa de la comunidad	Educación y cultura Creación de empleo Desarrollo de habilidades Acceso a la salud			Desarrollo y acceso a la tecnología Generación de riqueza e ingresos Inversión social
DERECHOS HUMANOS	Información objetiva e imparcial	Cobertura de información Aseguramiento de información	Debida diligencia	Evitar complicidad. Resolución de reclamos . Derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales	Situaciones de riesgo Derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales	Situaciones de riesgo Principios y derechos fundamentales en el trabajo	Situaciones de riesgo Discriminación y grupos vulnerables Derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales
GOBERNANZA	Información objetiva e imparcial	Cobertura de información Aseguramiento de información	Gestión por valores Garantía de confidencialidad Evitar conflictos de interés Rechazo a corrupción Cultura organizacional ética	Compromiso con buenas condiciones de trabajo Protección del patrimonio y recursos organizacionales Lealtad competitiva	Respeto a la legalidad	Respeto a la legalidad	Contribución a entorno de trabajo saludable Compromiso con la diversidad
	Ventaja competitiva	Reputación organizacional	Lealtad de trabajadores, clientes y usuarios	Motivación, compromiso y productividad del trabajo	Imagen ante inversionistas, proveedores, prestamistas y benefactores	Integración con medios de comunicación y grupos de interés, provee	Garantía de legitimidad social
	OBJETIVOS DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL						

Fuente: Autoría propia.

A partir de estos medios se puede construir una matriz para cada una de las materias fundamentales. En este caso se elige 'Gobernanza' y de allí se establece los taxones a someter a verificación:

A. Información objetiva e imparcial

B. Cobertura de información

C. Aseguramiento de información

D. Gestión por valores
E. Garantía de confidencialidad
F. Conflictos de interés
G. Rechazo a corrupción
H. Cultura organizacional ética
I. Condiciones de trabajo
J. Protección de patrimonio y recursos organizacionales
K. Lealtad competitiva
L. Respeto por las normas nacionales
M. Respeto por las normas internacionales
N. Condiciones laborales saludables
O. Respeto a la diversidad.

- Variables de control/fiscalización. Es necesario preguntarse ¿qué elementos ayudan a identificar si estos medios han sido cumplidos? Nuestra respuesta es:

1) Existencia
2) Integración a procesos de gestión
3) Declaración de compromiso
4) Aceptación interna y entorno
5) Incorporación en Código de conducta
6) Incorporación al Plan de Responsabilidad Social
7) Asignación de recursos
8) Asignación de responsabilidades
9) Sistemas de monitoreo
10) Recompensas y castigos
11) Evaluación de resultados.

- **Valoración simple.** Es necesario determinar una forma de medición que permita valorar la variable para cada taxón. Se decide utilizar una escala de estimación que consta de:

Unos valores de representación y unos signos de representación; un ejemplo de valoración puede ser relativo a un objetivo de valoración […]: eficiente, aceptable, deficiente, muy deficiente o satisfactorio, aceptable, poco satisfactorio, nada satisfactorio. El segundo caso resulta más genérico. A cada alternativa se le asigna un signo que puede ser numérico, alfabético, alfanumérico o gráfico; por efecto prácticos es recomendable utilizar signos numéricos, sin caer en el error de creer que la escala obtenida es cuantitativa. (Franco, 2012, p. 277).

Tabla 8. *Parámetros de valoración*

Valores de medición	Signos de representación
Eficiente	4
Aceptable	3
Deficiente	2
Muy Deficiente	1

Fuente: Autoría propia.

La escala tiene reglas de interpretación, las cuales serán establecidas por quien ejecute la matriz, pues dependerá de su consideración sobre qué es eficiente y cuando deja de serlo. Las valoraciones 4 y 3 son condiciones deseables del taxón, las valoraciones que resulten 1 o 2 son reconocidas como irregularidades.

- **Ponderación.** Quien diseña la matriz debe asignar un nivel de importancia a cada taxón de forma tal que la sumatoria de los valores de importancia sea 100 % o 1. Así mismo debe hacerse con las variables.

Tabla 9. *Ejemplo de ponderación.*

Taxones	Ponderación	
	Opción 1 (porcentaje)	Opción 2 (Número 1)
A. Información objetiva e imparcial	7%	0,07
B. Cobertura de información	6%	0,06
C. Aseguramiento de información	6%	0,06
D. Gestión por valores	7%	0,07
E. Garantía de confidencialidad	6%	0,06
F. Conflictos de interés	7%	0,07
G. Rechazo a corrupción	9%	0,09
H. Cultura organizacional ética	9%	0,09
I. Condiciones de trabajo	9%	0,09
J. Protección de patrimonio y recursos organizacionales	7%	0,07
K. Lealtad competitiva	6%	0,06
L. Respeto normas nacionales	5%	0,05
M. Respeto normas internacionales	5%	0,05
N. Conduciones laborales saludables	7%	0,07
O. Respeto a la diversidad	4%	0,04
	100%	1

Variables de Verificación	Ponderación	
	Opción 1 (porcentaje)	Opción 2 (Número 1)
1. Existencia	15%	0,15
2. Integración a procesos de gestión	9%	0,09
3. Declaración de compromiso	6%	0,06
4. Aceptación interna y entorno	7%	0,07
5. Incorporación en Código de conducta	13%	0,13
6. Incorporación a Plan de Responsabilidad Social	12%	0,12
7. Asignación de recursos	9%	0,09
8. Asignación de responsabilidades	9%	0,09
9. Sistemas de monitoreo	8%	0,08
10. Recompensas y castigos	5%	0,05
11. Evaluación de resultados	7%	0,07
	100%	1

Fuente: Autoría propia.

- **Valoración compleja.** Con la valoración simple se logra identificar las irregularidades, lo cual asegura su oportuna gestión. La compleja se da por medio de una doble ponderación, que "permite obtener una medición ponderada como resultado de multiplicar la evaluación por cada una de las ponderaciones" (Franco, 2012, p. 278).

- Índice de **calidad de la RSE.** Se obtiene al dividir "la sumatoria de los valores objeto de la doble ponderación por el tamaño de la escala […], que tiene

la característica de ser un valor porcentual, que será objeto de una segunda interpretación" (Franco, 2012, p. 278).

Tabla 10. *Parámetros de interpretación del índice de calidad de la RSE*

Rango (%)	Interpretación
0 hata 60	Nada satisfactorio
60,1 hasta 70	Poco satisfactorio
70,1 hasta 80	Aceptable
80,1 hasta 90	Satisfactorio
90,1 hasta 100	Excelencia

Fuente: Autoría propia.

1.5.3 Ejecución de la matriz verificatoria de gobernanza. Con las definiciones anteriores, la matriz puede aplicarse según los cronogramas del control interno, del plan de auditoría y/o la programación de la revisoría fiscal. Al aplicar las matrices, por ejemplo, quedarían así:

Tabla 11. *Ejemplo de la matriz verificatoria de gobernanza*

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1	TAXONOMIA	VARIABLES DE FISCALIZACIÓN												CONDICIÓN IRREGULAR
2		POND.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
3	POND.		15%	9%	6%	7%	13%	12%	9%	9%	8%	5%	7%	
4	A.	7%	4	4	4	4	3	2	3	3	3	4	3	H4
5	B.	6%	3	3	3	3	4	2	4	4	4	3	4	H5
6	C.	6%	2	4	4	3	3	2	3	3	4	4	3	C6 - H6
7	D.	7%	1	3	4	4	3	2	4	3	3	4	3	C7 - H7
8	E.	6%	3	4	3	3	2	2	3	4	1	3	4	G8 - H8 - K8
9	F.	7%	4	3	4	1	4	2	4	3	4	2	3	F9 - H9 - L9
10	G.	9%	1	4	3	4	3	2	3	4	3	4	4	C10 - H10
11	H.	9%	4	2	4	3	4	1	3	3	4	3	3	D11 - H11
12	I.	9%	3	4	3	3	4	2	4	3	3	3	4	H12
13	J.	7%	4	3	4	4	3	2	3	4	4	4	3	H13
14	K.	6%	4	4	3	4	4	2	4	3	4	3	4	H14
15	L.	5%	3	4	4	3	4	1	4	3	3	4	4	H15
16	M.	5%	4	3	4	4	3	1	3	4	4	3	3	H16
17	N.	7%	4	3	1	4	3	1	4	3	3	3	1	E17 - H17 - M17
18	O.	4%	3	4	2	4	4	1	3	3	4	3	3	E18 - H18

Fuente: Autoría propia.

Como se puede observar, la empresa tiene dificultades claramente identificadas en la concreción de la RSE por la falta de un plan de la misma, lo cual corresponde a uno de los elementos más importantes en la planeación de ésta, elemento fundamental para una gestión adecuada. También hay otras dificultades, pero ésta es la más significativa. Al respecto, el responsable del control debe presentar las recomendaciones o instrucciones necesarias; su planilla podría verse así:

Tabla 12. *Ejemplo de la planilla instruccional*

Responsable: _____

Fecha: _____ **Ref.** _____

Item	Descripción de la irregularidad	Instrucción/ Recomendación	Ref. Doc	Seguimiento		
				1	2	3
H4 H5 H6 H7 H8 H9 H10 H11 H12 H13 H14 H15 H16 H17 H18	No exite un plan de RSE, se desarrollan actividades de RSE desarticuladas	En no más de 60 días, diseñar Plan de RSE y aprobar desde la junta administrativa.	RSE -2018-001	Al siguiente mes se realizó reunión de junta y el tema no fue presentado por la administración.	La administración presentó a la reunión de junta del siguiente mes el borrador del Plan de RSE. La junta le dio la importancia al tema, discutió el plan, lo terminó y lo aprobó.	Un mes despues de su aprobación, la administración no ha definido cronograma de inicio de aplicación del Plan de RSE
C10	No existen políticas formales con relación a. El aseguramiento de la información, la gestión por valores, rechazo a la corrupción					
C6						
C7						
D11						
E17						
E18						
F9						
G8						
K8						
L9						
M17						

Fuente: Autoría propia.

Realizados los análisis resultados de las verificaciones de las variables en los taxones, se procede a realizar la doble ponderación, la cual permite identificar el índice de calidad de la RSE.

Tabla 13. *Ejemplo de la matriz verificatoria resuelta*

TAXONOMIA	VARIABLES DE CONTROL / FISCALIZACIÓN																						TTL	CONDICIÓN IRREGULAR
	VALORACIÓN												PINDERACIÓN											
	POND.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
POND.		15%	9%	6%	7%	13%	12%	9%	9%	8%	5%	7%	15%	9%	6%	7%	13%	12%	9%	9%	8%	5%	7%	
A.	7%	4	4	4	4	3	2	3	3	3	4	3	0,04	0,03	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01	**0,23**	H4
B.	6%	3	3	3	3	4	2	4	4	4	3	4	0,03	0,02	0,01	0,01	0,03	0,01	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02	**0,20**	H5
C.	6%	2	4	4	3	3	2	3	3	4	4	3	0,02	0,02	0,01	0,01	0,02	0,01	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01	**0,18**	C6 - H6
D.	7%	1	3	4	4	3	2	4	3	3	4	3	0,01	0,02	0,02	0,02	0,03	0,02	0,03	0,02	0,02	0,01	0,01	**0,20**	C7 - H7
E.	6%	3	4	3	3	2	2	3	4	1	3	4	0,03	0,02	0,01	0,01	0,02	0,01	0,02	0,02	0	0,01	0,02	**0,17**	G8 - H8 - K8
F.	7%	4	3	4	1	4	2	4	3	4	2	3	0,04	0,02	0,02	0	0,04	0,02	0,03	0,02	0,02	0,01	0,01	**0,22**	F9 - H9 - L9
G.	9%	1	4	3	4	3	2	3	4	3	4	4	0,01	0,03	0,02	0,03	0,04	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02	0,03	**0,27**	C10 - H10
H.	9%	4	2	4	3	4	1	3	3	4	3	3	0,05	0,02	0,02	0,02	0,05	0,01	0,02	0,02	0,03	0,01	0,02	**0,28**	D11 - H11
I.	9%	3	4	3	3	4	2	4	3	3	3	4	0,04	0,03	0,02	0,02	0,05	0,02	0,03	0,02	0,02	0,01	0,03	**0,29**	H12
J.	7%	4	3	4	4	3	2	3	4	4	4	3	0,01	0,02	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02	0,03	0,02	0,01	0,01	**0,24**	H13
K.	6%	4	4	3	4	4	2	4	3	4	3	4	0,04	0,02	0,01	0,02	0,03	0,01	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02	**0,21**	H14
L.	5%	3	4	4	3	4	1	4	3	3	4	4	0,02	0,02	0,01	0,01	0,03	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	**0,16**	H15
M.	5%	4	3	4	4	3	1	3	4	4	3	3	0,03	0,01	0,01	0,01	0,02	0,01	0,01	0,02	0,02	0,01	0,01	**0,16**	H16
N.	7%	4	3	1	4	3	1	4	3	3	3	1	0,04	0,02	0	0,02	0,03	0,01	0,03	0,02	0,02	0,01	0	**0,20**	E17 - H17 - M17
O.	4%	3	4	2	4	4	1	3	3	4	3	3	0,02	0,01	0	0,01	0,02	0	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	**0,12**	E18 - H18
TOTALES													**0,47**	**0,31**	**0,20**	**0,24**	**0,44**	**0,20**	**0,31**	**0,30**	**0,27**	**0,17**	**0,23**	**3,14**	
PROMEDIOS																								**78%**	

Fuente: Autoría propia.

En el presente ejemplo se observa que el índice de calidad de la RSE está en el rango en el que se considera que la calidad es aceptable; esto es bueno para la empresa, teniendo en cuenta que se viene desarrollando actividades de RSE sin la debida planeación y con ausencia de políticas importantes. Es necesario un compromiso organizacional para formalizar y aplicar las políticas, los planes y los procesos que se encuentran con una gestión irregular.

2. Conclusiones

En los cursos sobre RSE se debe incorporar una unidad en la que se enseñe al estudiante cómo crear las herramientas para desarrollar evaluación y seguimiento del modelo, pues no es solo conocerlo, entenderlo y aplicarlo; es necesario saber cómo asegurar su existencia, permanencia y éxito.

Contar con una tecnología que permita verificar el cumplimiento y la eficiencia del modelo de RSE elegido por una empresa, permitirá identificar las fortalezas y las debilidades de la RSE, logrando con ello adelantar procesos de mejora continua y asegurando el máximo desarrollo del proceso de RSE.

La metodología de matrices verificatorias para hacer aplicada en procesos de control, fiscalización o evaluación es producto de un amplio programa de investigación denominado 'desarrollos contamétricos', componente determinante del enfoque de contametría orientado a la consolidación del saber contable como conocimiento político integral y que ya ha expuesto otros productos tendientes a medición y valoración de control organizacional.

Referencias

Anónimo. (s.f.). Desarrollo Sostenible de las Organizaciones. Recuperado de https:// www.uv.mx › personal › alsalas › files › 2014/09 › DESARROLLO

Cantabria Responsable. (2019). Qué es RSE. Recuperado de http://www.cantabriaresponsable.com/que-es/

Constructores de Ética y Responsabilidad Organizacional (CREO). (2006). ¿Cómo alinear los asuntos de la ISO 26000 con la Gestión Empresarial? Recuperado de https://issuu.com/fundacionempresarialparalaaccionsoc/docs/co__mo_alinear_la_iso_26000_con_la_

Escudero, M. (2004). Un movimiento mundial de responsabilidad social de las empresas: el Global Compact. *The Global Compact, Profesiones,* 85. pp. 32-34.

Franco, R. (2012). *Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional. Una tecnología para la revisoría fiscal*. Bogotá: Editorial Universidad Libre.

Friedman, M. (1962). *Capitalismo y Libertad*. Chicago: University of Chicago Press.

González, G. (2006). *Empresa Ciudadana. Cómo integrar la responsabilidad social a la estrategia de la empresa*. Bogotá: Colegio de Estudios Superiores de Administración CESA.

Moreno-Viafara, F. (2010). El desarrollo del Estado liberal en Colombia. *Papel Político*, 15(1), 135-163.

Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE). (2000). Líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales. Recuperado de http://www.oecd.org/investment/mne/16975360.pdf

-------. (2011). Líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales. Revisión. Recuperado de https://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf

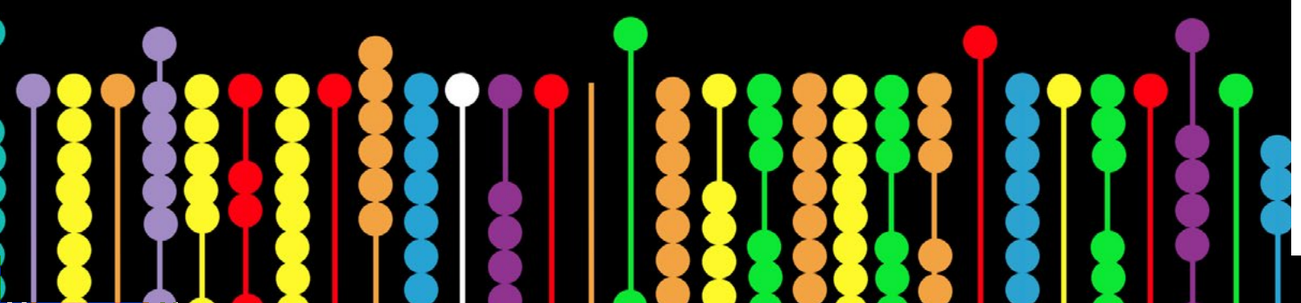
Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa. (2001). Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas. Recuperado de https://observatoriorsc.org/libro-verde-fomentar-un-marco-europeo-para-la-responsabilidad-social-de-las-empresas/

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). (2015). Objetivos de desarrollo del milenio, informe 2015. Recuperado de http://www.co.undp.org/content/dam/colombia/docs/ODM/undp-co-odsinformedoc-2015.pdf

Presidencia de la República de Colombia. (1996). Decreto 111 de 1996, "por el cual se compila la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto". Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_0111_1996.html

The Global Compact. (2009). El pacto mundial de las Naciones Unidas. Civismo empresarial en la economía mundial. Recuperado de https://www.unido.org/sites/default/files/2010-11/GC_Brochure_Spanish_0.PDF

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Cuentas y contadores en el periodo de las independencias[1]

Jairo Alonso Bautista[2]
Ruth Alejandra Patiño Jacinto[3]

La historia no es ni hace nada. Quien es y hace es el hombre.

Karl Marx

Resumen

El presente documento busca realzar la importancia de la contabilidad en los eventos históricos que precedieron y siguieron a los procesos de independencia que se desarrollaron entre finales del siglo XVIII y principios del XIX y que consolidaron la creación de la Colombia moderna. Sobre este tema hay un inmenso vacío analítico y conceptual; este trabajo recopila algunas hipótesis sobre el papel de la contabilidad en los años que van de la Rebelión Comunera (1782) a la consolidación de la Independencia de España (1819), las cuales encuentran asidero en las pocas investigaciones disponibles que se ha realizado sobre la materia, todas ellas en el seno de la historia económica de Colombia.

Indudablemente, la historia de los procesos de independencia no ha tenido en cuenta a la contabilidad, y a pesar de ello, diversos procesos sociales tuvieron que ver de una manera u otra con las formas en que los sistemas de registro, medición y valoración contable, impactaban en la organización económica de la Colombia de finales del siglo XVIII y principios del XIX; estos fenómenos han sido muy poco analizados desde la disciplina contable y a duras penas son objeto de sendos estudios históricos sobre la economía.

El trabajo propone unas trayectorias de investigación posibles y necesarias, en un campo que refleja una parte importante de los procesos sociales y que permitiría no solo ampliar los conocimientos sobre la historia de la disciplina, sino también sobre la historia misma del país. La ponencia se realiza a partir de una revisión documental y propone continuar con estudios similares en historia en temáticas relacionadas con la disciplina contable.

Palabras clave: Contabilidad, historia, iglesia, contadores.

[1] El documento se origina en los trabajos realizados por los estudiantes de la clase de 'Metodología de la Investigación' de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás durante los años 2010 a 2013, los cuales tomaron como tema central de trabajo 'La contabilidad en la época de las independencias'. Este trabajo no hubiera sido posible sin el entusiasmo y las ideas originales de Carlos Mario Ardila y Claudia Higuera y sin los comentarios y aportes directos e indirectos de los maestros Ernesto Sierra (Universidad Nacional de Colombia), Fabiola Loaiza (Universidad de La Salle) y Carlos Rico y Gloria Valero de la Universidad Santo Tomás, a quienes agradecemos su valioso aporte.

[2] Contador Público Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Administración Pública ESAP. Docente Universidad Santo Tomás, Sede Bogotá. Correo electrónico: jairobautista@usantotomas.edu.co

[3] Contadora Pública - Universidad Nacional de Colombia, Magíster en Ciencias Económicas y Doctoranda en Educación – Universidad Santo Tomás. Docente Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: rapatinoj@unal.edu.co

Accounts and accountants in the period of independences

Abstract

This document seeks to enhance the importance of accounting in the historical events that preceded and followed the independence processes that took place between the end of the 18th century and the beginning of the 19th century and that consolidated the creation of modern Colombia, an issue on which there are an immense analytical and conceptual void. This work compiles some hypotheses about the role of accounting in the years that go from the Communal Rebellion (1782) to the consolidation of the Independence of Spain (1819), whose support is in the few available researches that have been carried out on the subject, all of them within the economic history of Colombia.

Undoubtedly, the history of the independence processes has not considered the Accounting, and despite this, various social processes had to do in one way or another with the ways in which accounting, measurement and accounting valuation systems impacted in the economic organization of Colombia in the late 18th and early 19th centuries. These phenomena have been little analyzed since accounting discipline and are hardly subject to historical studies on economics.

The work proposes possible and necessary research trajectories, in a field that reflects an important part of social processes and that would allow not only to expand knowledge about the history of the discipline, but also about the history of the country itself. The presentation is made from a documentary review and proposes to continue with similar studies in history in topics related to accounting discipline.

Key words: accounting, history, church, accountants.

1. Introducción

La celebración del bicentenario de la independencia en Colombia se ha convertido en un motivo para que muchas disciplinas hayan iniciado lo que "Manuel Ancízar denominó la 'peregrinación en pos de alfa'" (Parra Castro, 2016, p. 8); es decir, un viaje hacia la historia y por la historia, con el fin de descubrir los orígenes y la situación de cada espacio de conocimiento en el entorno político y social de los años que van desde 1781 (rebelión de los comuneros) hasta 1820, cuando se consolida la liberación de la mayor parte de los territorios que hoy componen la moderna Colombia, tras la derrota de los ejércitos españoles en la batalla del Puente de Boyacá, y la instalación del gobierno provisional en Santa Fe.

Este periodo es fecundo en transformaciones históricas pues en él se verifica los procesos que dieron origen y culmen a los movimientos de independencia, y además, porque es un momento significativo en el cual, el papel de la contabilidad adquiere cierta relevancia histórica, especialmente en un contexto donde la tradicional sociedad colonial estaba siendo afectada por el alcance de las reformas borbónicas, y las constantes demandas de recursos que las guerras del imperio español imponían sobre las colonias, hechos que implicaban, entre otros, la implementación de nuevas técnicas de control y verificación contable que garantizaran la exacción de los recursos y su acopio efectivo en las Arcas Reales.

Sin embargo, esta periodización puede ser engañosa; autores como McGreevy y De Fayard (1968) consideran que el análisis de la independencia debería extenderse hasta 1840, pues la independencia política no implicó cambios sustanciales en campos tan importantes de la vida social como el derecho, las formas de la administración pública, la estructura tributaria, a lo cual habría que sumar la estructura de los sistemas y prácticas de contabilidad que se ejercía en los territorios gobernados por España. Para el caso particular de los antiguos territorios del virreinato de la Nueva Granada que tras la ruptura del proyecto de la Gran Colombia terminaron por denominarse Colombia, el viejo orden colonial se mantuvo hasta muy entrada la primera década de los años 50 del siglo XIX, lo que condujo al cambio en las prácticas contables.

A pesar de la importancia que desempeñaba la contabilidad en la sociedad colonial y en las primeras etapas de la república, donde la presencia del 'contador' –palabra que para esa época no denominaba una profesión en particular, sino un oficio con la responsabilidad de 'tener' o 'llevar la cuenta' (Hernández, 2001)- garantizaba el funcionamiento del sistema tributario y hacendal de los virreinatos y capitanías del Imperio Español, y posteriormente, el control de los escasos recursos económicos tan necesarios para los ejércitos de la independencia, así como para las primeras manifestaciones de la vida republicana. Pero no solo en estos asuntos, el uso de la contabilidad era importante: el control de los enormes recursos con los que contaba la iglesia católica ameritaron el desarrollo no solo de teorías sino de prácticas de registro y control de dichos recursos.

Son muy pocos los estudios que se han realizado sobre las prácticas contables en este momento histórico. Los estudios sobre la historia de la contabilidad en la Nueva Granada colonial y en la primera república, no hacen parte de este importante 'peregrinaje' que otras disciplinas han iniciado masivamente, pero que para el caso, es solamente apenas un leve susurro, por lo menos en el contexto colombiano, en el que no se considera que la historia de la contabilidad en Colombia sea un tema importante.

Lo anterior causa la necesidad de la 'permanente actualización' del saber de los contadores, lo cual implica una desconexión con el pasado, una constante preocupación por la inmediatez y por ende, la falta de contexto de los conocimientos y aprendizajes de los contadores actuales, de quienes aspiran a serlo en el futuro y particularmente, de buena parte de los docentes.

En este sentido hay que indicar que la comprensión que domina en Colombia sobre la contabilidad, que la asimila meramente como **hacer técnico** y no como **saber científico** (Ariza, 2002), limita su estudio a la transmisión de conocimientos técnicos para el registro de operaciones comerciales y financieras. Esto restringe las posibilidades de desarrollo conceptual y particularmente el despegue del 'viaje hacia los orígenes' que se propone en el presente documento.

Así entonces, el objeto del presente trabajo no es otro que el de ofrecer un panorama general sobre la importancia de la contabilidad en la transformación de la sociedad colonial, y como punto de partida de movimientos sociales que dieron lugar a la independencia del imperio español. Para ello el documento se divide en cuatro secciones: en la primera se aborda un breve contexto teórico de la contabilidad, para ubicar su importancia en la sociedad neogranadina de finales del siglo XVIII y principios del XIX; en la segunda se hace una revisión de la importancia de la contabilidad en la administración colonial y algunos de los cambios en los sistemas contables que impulsaron de manera indirecta los movimientos de protesta y descontento popular que culminaron en los hechos de 1810; en la tercera, el papel que la contabilidad desempeñaba en la administración de los recursos de la iglesia, y el papel del clero en la transmisión del 'saber contable' y, finalmente, en la cuarta sección se hace una revisión del papel de la contabilidad para comerciantes y negocios privados.

El concepto de público o privado en el contexto de fines de siglo XVIII y principios del XIX es evidentemente diferente al actual; tomamos como contabilidad privada, todas aquellas manifestaciones de control contable que se ejercía sobre capitales de personas y familias cuya propiedad no estaba comprometida ni subordinada a las instituciones monárquicas o imperiales ni a las instituciones eclesiásticas. Estos fenómenos económicos eran acaso más escasos en la Nueva Granada que en cualquiera otra de las colonias del imperio español (Bushnell, 1994).

1.1 La contabilidad en la historia: ¿cómo encontrarla?

En los distintos procesos económicos y sociales de la historia humana, la contabilidad se ha encargado de hacer su registro y mantener la memoria de todos ellos, aunque las intenciones de dichos registros eran muy diversas, desde las fichas y las envolturas de la antigua Sumeria, pasando por las tablillas Babilónicas, los quipus Incas, los papiros egipcios, los signos impresos en piedra y madera de los Quimbayas, hasta los libros de papel usados indistintamente en Europa y China y los más modernos registros electrónicos en medios digitales. La contabilidad siempre ha cumplido la tarea de transmitir un mensaje: cómo se controla las riquezas producidas por una sociedad y como son asignadas por distintos méritos (la divinidad, el carisma, la astucia comercial, el respeto de los derechos de propiedad contractual) a los diferentes miembros y comunidades que componen la sociedad.

En este orden de ideas, los registros contables hablan no solo de cantidades, sino de formas de organización social, de cómo está establecido el poder, de la manera como los recursos económicos circulan y se acumulan y, de manera indirecta, de las disputas y conflictos por el control de dichos recursos. Hay que señalar que, junto a los relatos, los testimonios y los documentos de Estado, la contabilidad es la fuente primaria principal de los estudios históricos.

Según Ariza (1996), la contabilidad aparece allí donde hay riqueza para controlar; es decir, como racionalidad controladora, satisface la necesidad de información -el mensaje- necesario para identificar la marcha de la acumulación y el uso de dicha riqueza. Cada sociedad en cada espacio geográfico y en cada momento histórico hace sus definiciones sobre lo que considera riqueza: cacao, oro, dinero monetario, entre otros, y sobre lo que espera de su uso y acumulación: rendirle tributo al Dios o al soberano, intercambiarla por otras riquezas, maximizar su reproducción, tener poder sobre otros hombres. Por ello, una indagación sobre la historia de la contabilidad es también una indagación por las formas sociales y culturales de una sociedad determinada; es una búsqueda de sus tensiones de poder alrededor de la propiedad de la riqueza y la explotación de la misma, y a la vez, una verificación de las formas específicas en que dichas pujas son resueltas a través de la racionalización de las cuentas.

Pero este control no se da en presencia de cualquier riqueza, sino sobre aquélla que sea lo suficientemente apreciable para ejercer algún nivel de control que trascienda de lo meramente mental (Sarmiento, 1996), y donde los mecanismos de apropiación de dicha riqueza hagan necesaria su cuantificación y registro en medios que sean preservados en el tiempo y que sirvan para demostrar la propiedad ante otros, o para rendir cuentas a los titulares de dicha riqueza, que es donde se manifiesta el fenómeno contable (Cañibano, 2001). Éste es un proceso que tiene múltiples dimensiones, las cuales, como ya se señaló, son acordes a las racionalidades del contexto social y económico de la época.

Estas nociones sobre el objeto de estudio de la contabilidad permiten identificar los factores que señalan el lugar donde debería haber sido necesaria la contabilidad en la sociedad colonial, y la forma como instrumentalizaba las relaciones económicas y de propiedad en el contexto de la época.

Así las cosas, hay que señalar que las relaciones económicas que se teje a finales del siglo XVIII y principios del XIX en lo que en ese entonces constituía una de las colonias más atrasadas del imperio español en términos económicos (Kalmanovitz, 2006), representa un modelo de dominación política, ligado a un proceso de expropiación de las riquezas producidas por los habitantes del territorio -principalmente mano de obra- y las riquezas del territorio mismo, entre las cuales la más importante era la extracción de oro. La colonia española era un modelo de exacción atado más a las formas de producción medievales, que a un auténtico régimen de acumulación de capitales; así, según López Rivera (2008): "un régimen económico colonial es aquel en que los excedentes económicos de un determinado territorio colonial son apropiados por una metrópoli mediante dominación política" (p. 2).

Hay que señalar que los modelos de expropiación y explotación colonial varían mucho, dependiendo del contexto histórico, las ideas predominantes del colonizador hacia el colonizado, y las resistencias y aceptaciones de los colonizados, así como las disponibilidades del territorio mismo. No pueden encontrarse dos modelos coloniales iguales, e incluso dentro de un mismo imperio, las formas de dominación colonial pueden ser sutilmente diferentes.

En consecuencia, la colonia española como unidad política que agrupaba una serie disímil de territorios, poblaciones y costumbres, presentaba diferencias notorias en las formas de apropiación del excedente económico: las instituciones administrativas coloniales eran diferenciadas por elementos como la presencia o no de poblaciones

nativas originarias y la densidad de las mismas; las 'ofertas' del territorio -si disponía de recursos minerales o agrícolas-, así como por las posibilidades de comunicación con la metrópoli. Esto determinaba en buena medida los mecanismos de explotación de las riquezas disponibles y hacía que los modelos de gobierno y control de los recursos fueran diferentes de acuerdo con los escenarios presentados por los distintos territorios; de allí que el impacto del gobierno colonial fuera diferente según cada una de las divisiones administrativas coloniales, pero manteniendo en lo esencial el sistema.

Para ejemplificar lo anterior, la presencia de instituciones como el resguardo o la mita, son importantes en regiones en las que hubo una alta concentración de población indígena -los virreinatos de la Nueva España, Perú y la Nueva Granada-, y en regiones donde estas poblaciones eran escasas o inexistentes o no eran fácilmente incorporables a la estructura de dominación del territorio -como en los virreinatos del Río de la Plata y las Capitanías Generales de Chile y Venezuela- estas instituciones eran débiles y no tenía mucha significancia controlar algo que no arrojaba una gran cantidad de riquezas (Hernández, 2001).

En la Nueva Granada de finales de siglo XVIII, el régimen económico se basaba en la explotación de los recursos minerales del territorio -oro y plata-, así como de la explotación de la mano de obra de los grupos indígenas sometidos durante la conquista. La mita y la encomienda debían significar retos para el encomendero en términos del control de las personas que tenía a su cargo; pero, en las sociedades coloniales:

> …una forma de extracción del excedente son los impuestos, que para el caso de la América española gravaron de manera muy precisa los tres principales sectores de la actividad productiva colonial: la agricultura, la minería y el comercio tanto interno como externo. (López Rivera, 2008, p. 2).

Por ello, hay que señalar la importancia que tuvieron los mecanismos administrativos introducidos por los reyes de la dinastía borbónica a mediados del siglo XVIII, los cuales tenían como función esencial, aumentar la capacidad recaudatoria del imperio, mediante una reorganización de las divisiones administrativas del imperio, la creación y consolidación de nuevos virreinatos, pero también mediante la introducción de sistemas más complejos de control contable y de responsabilidad de los contadores, que ejercían un seguimiento mucho más específico de las actividades generadoras de los tributos.

Estos esfuerzos por modernizar la contabilidad del imperio no eran nuevos; ya se había intentado a finales del siglo XVII (Sierra, 2001; Suárez, 2010) pero, con pocos resultados positivos. Incluso, la implementación de las reformas borbónicas con sus sistemas de contabilidad 'de cargo y data' y la creación de nuevos informes y libros de resumen de las operaciones, no tuvieron la misma acogida en todas las colonias, aunque su implementación tampoco tuvo el mismo entusiasmo ni la misma preocupación por parte de la administración imperial.

Los intereses por modernizar los sistemas administrativos coloniales fueron en efecto mucho más fuertes en colonias importantes para el imperio, como los virreinatos de la Nueva España, Perú y Cuba, y mucho menor en las demás. A pesar de ello, generaron un ambiente de rechazo, especialmente entre las clases de pequeños comerciantes y artesanos, para quienes las nuevas disposiciones administrativas significaban en efecto un aumento en la carga tributaria de las colonias.

Estas reformas estaban justificadas en buena parte por tres hechos fundamentales: la participación de España en la guerra de los Siete Años, su apoyo al proceso de independencia norteamericano, y las ideas de la dinastía Borbona que, inspirada en las ideas del despotismo ilustrado surgidas en Francia, buscaron modernizar la estructura económica de las colonias. Sin embargo, en el aspecto tributario, la presión fiscal de la corona no podía hacerse sobre la simple base de aumentar los impuestos, sino que requería de una 'modernización' de los mecanismos de control y recaudo (Suárez, 2010).

Este hecho merece una explicación adicional: la administración tributaria del imperio colonial y, especialmente en la Nueva Granada, era anárquica y poco eficaz; los informes de los virreyes Ezpeleta y Solís daban cuenta de la incapacidad de controlar las evasiones al fisco y de imponer sanciones efectivas a los evasores; la corrupción era generalizada y los recursos que se lograba recaudar eran desviados de los fondos de la corona, incluso por mano de los mismos recaudadores (Abella, 1986).

Por ello, las nuevas formas administrativas, entre las que se incluye las contables, implementadas por los visitadores generales, quienes tenían como función instruir a las autoridades locales sobre los alcances de las mismas, desataron fuertes movimientos de rebeldía, entre los cuales se cuenta los de Tupac Amaru en el Perú y los 'Comuneros' en la Nueva Granada. Al respecto, McFarlane (1984) señala que: "The aims of the *Comuneros* were largely defensive; they rejected the innovations of the visitor - general who sought to overhaul colonial government and fought to preserve existing administrative and fiscal arrangements" (p. 19).

Esto implica la necesidad de conocer el carácter de las reformas y, especialmente, el contenido de los nuevos procedimientos contables, que indirectamente suscitaron tales protestas y movimientos de rebeldía.

1.2 La Contabilidad: organización del imperio y desorganización de la República

¿Qué contenían las reformas administrativas impulsadas a finales del siglo XVIII que lograron generar un ambiente de descontento en las colonias americanas?

Las reformas borbónicas estaban concentradas en dos grandes frentes: el primero, la reorganización de las divisiones administrativas, elevando el estatus de muchas de ellas a Virreinatos y reorganizando las provincias al interior de estos; en una segunda oleada de reformas, cambiaron los periodos de cobro de los tributos, los mecanismos para el recaudo y especialmente las bases sobre las que estos eran cobrados.

Pero es en lo contable donde se introduce innovaciones aún mayores. Sierra (2001) señala que los reformadores impulsaron en los sistemas de contabilidad de las colonias, la introducción de la contabilidad por partida doble, cuyos alcances fueron condensados en las denominadas 'Ordenanzas de Bilbao' a principios de la década de los 70 del siglo XVIII.

Los registros de 'Cargo y Data' (como se conocía a los registros por partida doble), permitían guardar la consecuencia entre los recaudos y los gastos en que se incurría para hacerlos. Esto hizo que los recaudadores no pudieran ocultar parte del recaudo, porque ello implicaría que también ocultaran parte de sus gastos, que eran el reconocimiento de su trabajo, lo cual llevó a una presión indirecta para implementar controles más estrictos sobre los tributos, y a la identificación de nuevas fuentes de impuestos.

Fueron especialmente polémicas, las reformas en la administración de los estancos, la consolidación del monopolio bajo las administraciones virreinales de Solís -1764- y Messia de la Zerda -1774- y, de manera particular, del tabaco y la introducción de sendas reformas a la estructura de control de los mismos, entre las cuales figuraban el establecimiento de hojas de inventario para el control de los insumos en la producción de tabaco y aguardiente, que implicaban el control de las hectáreas sembradas de tabaco y anís, que antes no tenían una regulación estricta ni un registro contable claro, la introducción de nociones muy básicas de costos en los registros de las rentas estancadas y una vinculación primitiva entre costos e ingresos. Así mismo, una mejora en los reportes de las rentas estancadas a la caja de la hacienda real, permitieron consolidar información sobre los rendimientos de las rentas estancadas de las provincias (Ardila y García, 2011).

Hay que señalar que, bajo la administración del virrey Solís, en la que se consolidó el estanco del tabaco y el aguardiente y se introdujo dichas reformas, las consecuencias de dichas medidas fueron importantes; en efecto:

> …se fijó estrictas zonas de cultivo con sistemas de control en la producción, depósitos de distribución y comercialización custodiados por un sistema de resguardo policial que tuvo como consecuencia, un desplazamiento de los pequeños cultivadores, causando un gran descontento en la población más pobre, puesto que el precio del producto fue incrementado considerablemente. (Ardila y García, 2011, p. 6).

Estas inconformidades fueron desgastando la legitimidad del régimen colonial, lo cual fue un elemento fundamental en la explosión independentista de 1810 - 1811 y luego la causa para que diferentes clases sociales apoyaran la campaña libertadora de Bolívar.

Sin embargo, el ordenamiento administrativo y contable surgido en el marco de las reformas borbónicas subsistió hasta mediados del siglo XIX (McGreevy y De Fayard, 1968; Nieto, 1941), de tal forma que los gobernantes de la primera república, básicamente gobernaron la estructura fiscal, con los mismos principios introducidos por las reformas borbónicas y con las mismas técnicas difundidas por las ordenanzas de Bilbao.

El caos que significó la independencia obtenida en 1810 y el periodo de la patria boba, ponen de presente que muchos de los controles implementados por el gobierno colonial se perdieron; las guerras entre bandos centralistas y federalistas impidieron la consolidación de un sistema contable que permitiera organizar las finanzas de la república.

Hacia 1820, Bolívar definió como caóticas las cuentas del Estado (Contaduría General de la Nación, 2007) y el sistema de registro de los impuestos y el control de los gastos era en el mejor de los casos lamentable. Esto se intentó remediar con la implementación de medidas de control que visibilizaran el recaudo y el uso de los impuestos. Santander tuvo un éxito parcial en su intento por modernizar la administración de la república, pero el frente tributario fue siempre el principal problema. Las tradiciones hispánicas de evadir los tributos, unidas a fuertes descontentos regionales sobre el carácter económico y social de la naciente república, imposibilitaron contar con una información contable sólida.

Incluso, en dos episodios memorables de la historia de Colombia, la falta de normas claras para el manejo de los recursos públicos llevó a que Nariño, quien en 1807 desempeñaba el cargo de recaudador del diezmo, fuera acusado por defraudación a la corona, sin que la confusa información contable pudiera salvarlo de dichas acusaciones, situación que le valió una condena en prisión. Años más tarde la historia se repetiría con el Comisionado José Antonio Zea, quien fue acusado del uso irregular y la desviación de parte de los recursos del crédito de dos millones de libras esterlinas otorgado por la banca inglesa, y de cuya acusación nunca se tuvo ninguna respuesta, en parte porque Zea no volvió al país y esencialmente, porque murió antes de que pudiera aclarar las cuentas del empréstito (Suárez, 2010).

1.3 Sacerdotes, contadores y sacerdotes – contadores

Aparte del Estado -llámese Imperio o República-, la otra institución que en el periodo de la independencia tiene una acumulación de riqueza importante, es la iglesia católica. Es justamente allí donde se desarrolla algunos de los más importantes avances de la contabilidad; no hay que olvidar que Lucca Paccioli, a quien erróneamente se le atribuye la 'invención' de la partida doble, era un sacerdote, pero tiene el mérito como compilador. Esto era sin duda porque los sacerdotes eran los únicos que en las sociedades de la Edad Media europea podían acceder a un nivel de conocimiento superior, lo cual les permitía desarrollar áreas del conocimiento como las matemáticas, cuyo estudio no estaba separado ni diferenciado de lo que hoy conocemos como 'contabilidad'.

En este contexto, las congregaciones religiosas debían ordenar no solo la vida espiritual de sus congregaciones, sino también la vida material de sus propias organizaciones religiosas e incluso administrar los recursos de la corona. En el caso español, la vinculación entre Iglesia y Estado era muy estrecha. Incluso en el caso de los impuestos como el diezmo, la responsabilidad entre las dos instituciones no es claramente diferenciable.

A este respecto, Kalmanovitz (2006) señala que la colonia:

> Se trataba de un Estado… que apropiaba para sí y para la Iglesia una parte sustancial de los excedentes de las escasas actividades productivas y financieras; y mientras la corona remitía metales preciosos al reino e invertía parte de los excedentes en la defensa militar de la Nueva Granada, la Iglesia construía templos y fortalecía sus colegios, conventos y seminarios. (p. 48).

La riqueza de la Iglesia en la época colonial era notable; incluso era prestamista y dueña de buena parte de las tierras. Poseedora de fuentes de financiación como el diezmo,

las comunidades religiosas debieron desarrollar importantes sistemas de control contable. De hecho, el mayor aporte a la contabilidad, como señala Franco (2011), fue el realizado por la Compañía de Jesús, que introdujo en la Nueva Granada el concepto de inventarios, la noción de presupuestos y otros elementos de contabilidad 'moderna' que estaban siendo desarrollados en Europa, y que luego sirvieron como instrumentos de control contable, tanto para la Corona española, como para los gobiernos republicanos y para los comerciantes y productores privados.

Y ello es consistente con que:

> En el momento de la expulsión, la Compañía de Jesús poseía en el Nuevo Reino de Granada, la Gobernación de Popayán y la Audiencia de Quito (hoy, territorios de Colombia y Ecuador), ciento setenta haciendas. Si quisiera reforzarse la idea de las riquezas excepcionales de la Compañía, a este cúmulo de unidades productivas rurales, de diverso valor y dotación, deberían sumarse las propiedades urbanas, de inmuebles destinados a funciones diversas, de riquezas improductivas atesoradas en templos más o menos suntuosos (desde la más rica capilla doctrinera de la Nueva Granada en Tópaga hasta la iglesia de la Compañía en Quito… En 1757 se calculaba que sólo las haciendas del Colegio de Quito valían 2'394.000 pesos de plata. (Colmenares, 1984, p. 2).

Lo cual indica el poder económico de las congregaciones religiosas y la importancia que debe haber desempeñado la contabilidad en el control de dichas riquezas. Otras congregaciones como los Dominicos, hicieron aportes similares, que aún no han sido debidamente estudiados por la disciplina contable en Colombia.

Pero la iglesia tuvo un papel aún más importante: es ella la que permitió la transmisión de los saberes contables en una época como la que caracterizó los años 1780 – 1820, donde era la única institución social estable. La Iglesia era uno de los vehículos de formación de los contadores de la corona, así como luego lo fue de los contadores de la república, por lo menos, sino la única, sí era la institución más importante para la enseñanza de la contabilidad y la regulación del papel del contador en la sociedad neogranadina de la época.

No en vano, el concepto de Fe Pública que hoy gobierna como pilar esencial el ejercicio profesional, tiene sus antecedentes en los juramentos de Fe que hacían los contadores de la hacienda real para dar cuenta de que lo consignado por ellos en los libros pertenecía a la veracidad de los hechos (Ardila y García, 2011).

El papel de las congregaciones religiosas en el desarrollo de la contabilidad en la Nueva Granada durante el periodo de la independencia es un tema que, como se indicó anteriormente, aún está prácticamente sin estudiar.

1.4 ¿Contabilidad privada en un país empobrecido?

Hay que recordar que este ensayo parte de la idea de que la contabilidad surge cuando hay una riqueza lo suficientemente importante como para ser sujeto de control. En este sentido, las condiciones económicas del virreinato a finales del siglo XVIII revelan una situación de precariedad económica. En efecto, Meisel (2010) indica en una referencia al memorial de Nariño de 1787 que: "el comercio es lánguido, el erario no corresponde ni a su población ni a sus riquezas territoriales, y sus habitantes son los más pobres de América" (p. 3).

En estas condiciones, no cabe esperar que haya grandes capitales privados ni grandes comerciantes, como sí los había en otros virreinatos. Los principales capitales habían sido creados a la sombra del comercio de esclavos y la minería del oro, pero aun así, estos languidecían frente a sus similares de Nueva España y Perú e incluso de la Capitanía de Buenos Aires (Kalmanovitz, 2006).

La 'política fiscal' de la época fue un agravante para esta situación:

> Como resultado de la mayor presión fiscal, es decir, el aumento en los impuestos recaudados como porcentaje del PIB, el crecimiento económico no se reflejó en mejoras sustanciales en la calidad de vida de los neogranadinos. El mayor crecimiento económico sirvió en primera medida para financiar el enorme aumento en los gastos militares. (Meisel, 2010, p. 5).

La evidencia de una estructura económica débil debe haber hecho que la contabilidad para comerciantes y productores no necesitara de los 'sofisticados' mecanismos de la partida doble, ni el desarrollo del control de inventarios, ni el avance de la contabilidad de costos. Es más: en una sociedad donde las organizaciones escaseaban como forma de garantizar empresas comerciales de gran envergadura, la contabilidad no servía ni siquiera como mecanismo para la solución de controversias entre los socios (Sierra, 2001). Esto no quiere decir que no hayan sido desarrollados procesos y métodos contables de importancia, sino que estos no eran necesarios para controlar modestas riquezas, que usualmente eran de propiedad de familias de estatus privilegiado e incluso de pequeños comerciantes.

La implementación de sistemas de contabilidad de cargo y data en la contabilidad de los comerciantes y productores privados, tuvo que esperar hasta mediados del siglo XIX para entrar en operación, con la sanción del código de comercio y el inicio de los primeros procesos de acumulación de capital inducidos por el monocultivo del añil, el tabaco y la quina.

2. A manera de conclusión: Posibilidades de investigación

Este documento ha buscado recoger algunos elementos dispersos en los estudios sobre la contabilidad en la época de las independencias, y establecer una serie de patrones y características de éstas a la luz de estudios que en su mayor parte son históricos o económicos, pero no contables.

Una primera conclusión es que la idea de que la contabilidad se desarrolla cuando existen riquezas considerables que controlar, pues la racionalidad controladora es propia del objeto de estudio de ésta, lleva a identificar a la hacienda del Estado como una fuente importante de acumulación de riqueza; igualmente, la iglesia que, como se señaló, era una institución con un poder económico notable en la colonia, que se manifestaba en una acumulación de tierras y la gestión de impuestos para financiar su obra.

Asimismo, hay que concluir que es necesario adentrarse con propiedad en el estudio histórico de estos fenómenos, la indagación sobre el peso específico que tuvieron las reformas contables introducidas por las reformas borbónicas en los procesos de agitación social y descontento popular, el desarrollo de los procedimientos de registro y rendición de cuentas de los funcionarios de la corona, la reconstrucción de las contabilidades de cajas reales y estancos, la indagación sobre el papel de la iglesia en la formación de los contadores de la época, el papel de la contabilidad en la consolidación de la república y, especialmente, la forma como los impuestos eran registrados y consignados, así como los actos de corrupción que podía revelarse y ocultarse a partir de la contabilidad de la hacienda pública.

Otros temas que pueden suscitar interés están relacionados con las formas de control contable en las expediciones bélicas de la independencia. Al respecto, hay que señalar que la admirable gestión de Santander a la cabeza de la república independiente del Casanare entre 1816 y 1817 se atribuye a su "rigurosidad en las cuentas, y la admirable capacidad de gestión" (Bushnell, 1994, p. 65). Este evento ha sido poco o nada estudiado y contribuiría en mucho a identificar y revelar el papel que tiene la disciplina contable en la formación de la nación colombiana a 200 años de su primer grito de independencia.

Referencias

Abella, A. (1986). *Don Dinero en la independencia*. Bogotá, Colombia: Ediciones Tercer Mundo.

Ardila, C. y García, C. (2011). *Control administrativo y contable del Estanco de Aguardiente en Santafé* (Tesis de Grado). Bogotá: Universidad Santo Tomás, Facultad de Contaduría Pública.

Ariza, D. (1996). Una aproximación a la naturaleza de la contabilidad. *Lúmina, 1*(1).

Ariza, D. (2002). La formación de contador público. Alternativa para interpretar y transformar un mundo problemático. En: Universidad del Cauca (Ed.) *Del hacer al saber: Realidades y Perspectivas de la educación contable en Colombia*. Popayán: Universidad del Cauca.

Bushnell, D. (1994). Colombia: Una nación a pesar de sí misma. De los tiempos precolombinos a nuestros días. Bogotá: Editorial Planeta Colombiana S.A.

Cañibano, L. (2001). *Contabilidad, análisis contable de la realidad económica* (7.ª ed.). Madrid, España: Editorial Pirámide.

Colmenares, G. (1984) Los jesuitas: modelo de empresarios coloniales. *Boletín Cultural y Bibliográfico 21*(2), 42-53.

Contaduría General de la Nación. (2007). La contabilidad y su utilidad en el sector público. Recuperado de www.contaduria.gov.co › wps › wcm › connect › La_contabilidad_y_su_...

Hernández, E. (2001). Renacimiento del pensamiento contable español en el siglo XVIII. Recuperado de https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2974492

Franco, R. (2011). *Reflexiones Contables. Teoría, Regulación, Educación y Moral* (3.ª ed.). Bogotá, Colombia: Universidad Libre de Colombia.

Kalmanovitz, S. (2006). El PIB De La Nueva Granada En 1800: Auge Colonial Estancamiento Republicano. *Revista de Economía Institucional, 8*(15).

López Rivera, E. (2008). Fiscalidad, comercio y agricultura en Santa Fe a finales del siglo XVIII. XXI Jornadas de Historia Económica. Asociación Argentina de Historia Económica. Buenos Aires, 23 – 26 de septiembre.

McFarlane, A. (1984). Civil disorders and popular protests in late Colonial Nueva Granada. *Hispanic American Historical Review 64*(1), 17-54.

McGreevy, W. y De Fayard, M. (1968). Tierra y trabajo en Nueva Granada 1760 – 1845. *Desarrollo Económico, 8*(30-31), 263-291.

Meisel, A. (2010). ¿Qué ganó y qué perdió la economía de la Nueva Granada con la Independencia? *Cuadernos de Historia Económica y Empresarial, 27*, 1-17.

Nieto, L. E. (1941). *Economía y Cultura en la Historia de Colombia*. Bogotá, Colombia: El Ancora – Banco de la República.

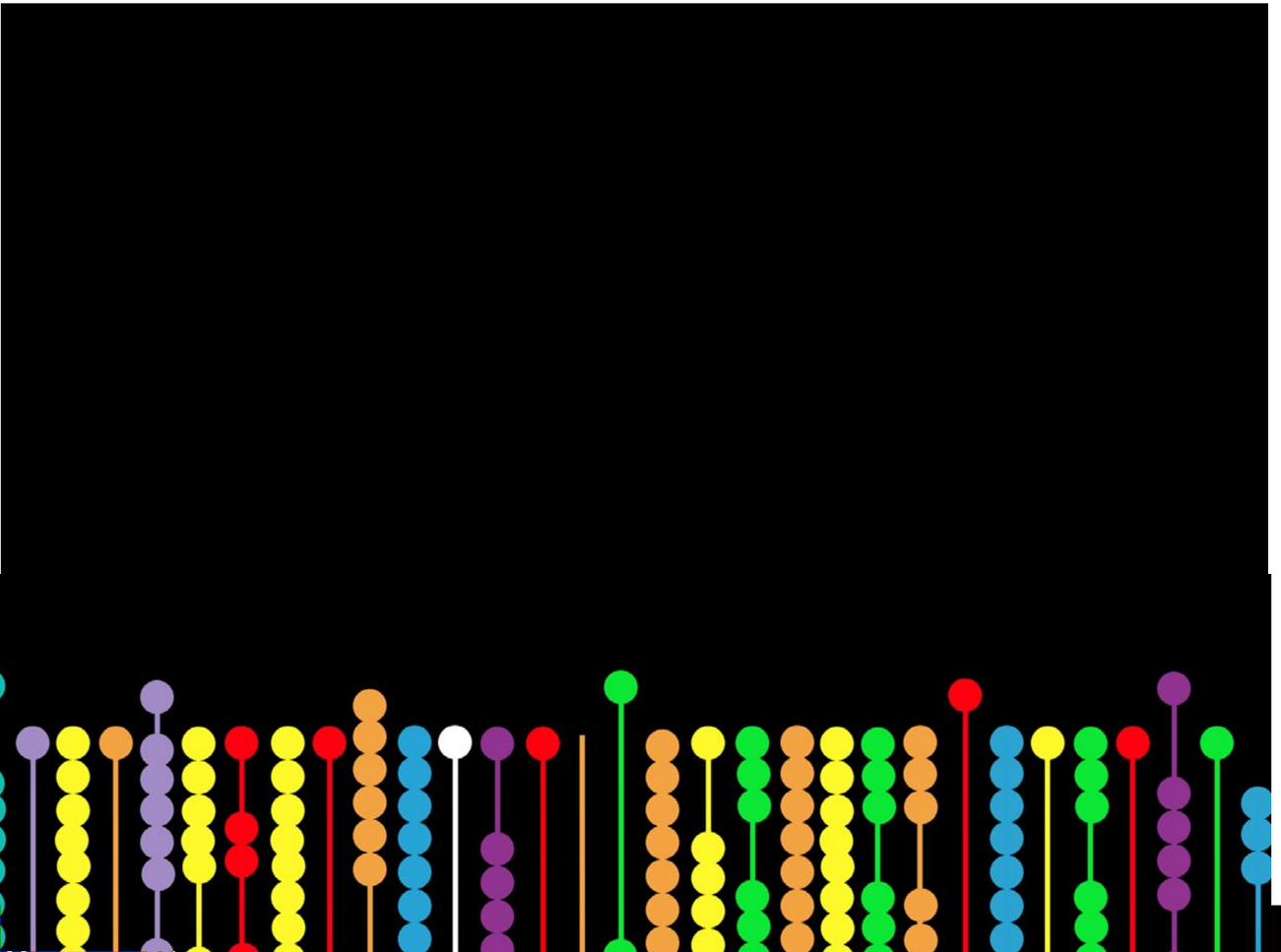
Parra Castro, J.F. (2016). *Imaginario y paisaje material en* Peregrinación de Alpha (M. Ancízar) *Tesis de Maestría*. Universidad Nacional de Colombia. Recuperado de bdigital.unal.edu.co › 1010175948.2016.pdf

Sarmiento, H. J. (1996). La urdimbre del Quipus, primera parte. Elementos para un abordaje crítico al objeto de estudio de la contabilidad. *Lumina, 1*(1).

Sierra, E. (2001). Evolución de la normativa contable en Colombia. *Innovar, 1*(17), 47-65.

Suárez, J. (2010). El campo contable en el proceso de la independencia en Colombia. *Lúmina, 11*, 194-241.

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Didáctica del SCI: más allá de los cosos

Walter A. Sánchez C.[1]

Resumen

A la luz de los planteamientos derivados de disciplinas como la pedagogía y la didáctica, se plantea una propuesta para la enseñanza de un tema medular para la profesión contable, como lo es, el sistema de control interno, del cual se sirven tanto las empresas como los contadores públicos en el ejercicio de la auditoría y la revisoría fiscal.

La propuesta quiere explayar y superar la tendencia actual que pretende legitimar como teoría los planteamientos instrumentales y quizás a-teóricos emitidos por organismos privados de corte profesional cuya preocupación y énfasis se limita a lo eminentemente práctico.

Palabras clave: Sistema de control interno, Enfoques internacionales, Didáctica.

SCI Didactics: Beyond *Cosos*

In the light of the approaches derived from disciplines such as pedagogy and didactics, a proposal for the teaching of a core issue for the accounting profession is suggested: the internal control system, that is useful to both companies and public accountants in the exercise of the audit and the fiscal audit.

The proposal wants to expand and overcome the current trend that aims to legitimize as theory, the instrumental and perhaps a-theoretical approaches issued by private professional organizations, whose concern and emphasis is limited to the eminently practical.

Key words: Internal control system, International approaches, Teaching.

1. Introducción

En el ejercicio de la Auditoría financiera, actividad muy rentable y de alta ocupación, el tema del sistema de control interno (SCI) reviste gran importancia, quizás trascendental. Es medular en la formación del futuro profesional, que sea dotado de una estructura teórico-conceptual robusta, que trascienda los enfoques exclusivamente normativos y que facilite la *re-creación* de conocimiento y de las prácticas en asuntos que trasciendan la evaluación e incursionen en el diseño e implementación.

Apoyados en la didáctica conceptual socrática, se presenta un ejercicio didáctico para la enseñanza del SCI, superando los limitados ceñimientos en los recientes y reconocidos enfoques internacionales que tienden a dejar vacíos de conocimiento a los futuros contables.

[1] Universidad Central. Correo electrónico: wsanchezc1@ucentral.edu.co

Didáctica afectiva

Protéptica

En el ámbito de la salud humana, los más recientes avances apuntan a la medicina preventiva. Bajo esa perspectiva, asuntos estructurales como el sistema inmunológico, revisten un especial interés y atención, como quiera que éste sería el llamado a soportar los embates provenientes tanto del interior como del exterior contra ese cuerpo.

En este punto, vale la pena mencionar que la función principal del sistema inmunológico o defensivo consiste en proteger el organismo de enfermedades causadas por virus, hongos, parásitos y bacterias. El sistema inmunológico no solo identifica y destruye los agresores que intentan invadir el cuerpo humano, sino que también los puede reconocer si intentan nuevamente introducirse en el organismo. Sin embargo, en ocasiones, el sistema inmunológico se debilita, dejando al organismo expuesto a enfermedades graves (Saludablemente, 2016).

Las recomendaciones para mantener un efectivo sistema inmunológico abundan y cada día acaparan la atención y las acciones de millones de personas que desean mantener una buena calidad de vida.

La función esencial de este sistema es proteger. Las empresas, a semejanza del cuerpo humano, también tienen su propio sistema inmunológico, con la misión de proteger sus recursos. Ese es el SCI; ni más, ni menos.

Los estudiantes de medicina, imaginamos, invierten muchas horas en la comprensión de este extraordinario sistema; cuando vamos a consulta médica, el médico a primera vista ha de estar en capacidad de diagnosticar o leer el estado del enfermo e intuir que se presenta por una enfermedad, lo cual implica que el sistema inmunológico no la pudo contrarrestar.

Las investigaciones y encuestas nacionales e internacionales dan cuenta de las afectaciones de las cuales son víctimas las empresas por acciones fraudulentas de sus empleados a todo nivel. Es decir, mediante fraudes de diverso tipo, los empleados afectan los recursos de las empresas minando la confianza, valor esencial para la dinámica económica y social y clave para la generación de empresas, fuentes centrales de nuestro quehacer socio-laboral. ¡Sin las empresas, no hay trabajo para los contadores públicos!

¿Para contrarrestar esos virus, hongos, parásitos y bacterias (léanse empleados deshonestos y agentes nocivos del entorno) con qué cuentan las empresas? Imposible conseguir un policía suizo, que tiene las mejores referencias a nivel mundial, para cada dependencia o proceso. Para ello, las mismas empresas generaron un sistema pensado en la protección de sus recursos, de aquellos agentes y factores externos de diversa índole. Se trata del SCI.

La sociedad económica, motor de la sociedad actual, precisa de organizaciones económicas como las empresas y el Estado, las cuales tienen, cada una, su SCI; por ello, los profesionales (llámense médicos empresariales) de la Contaduría pública, han de apropiarse de los saberes teóricos, socio-afectivos y expresivos alrededor de tan importante sistema para, de manera periódica, evaluar su estado o, cuando sea necesario, rediseñarlo para adaptarlo a las nuevas realidades y exigencias, como hacen los médicos cuando nos recetan vitaminas, reconstituyentes, ejercicios, dietas, entre otros, para que nuestro cuerpo funcione como debe ser.

Irónica

> En reciente actividad académica, el docente Walter Abel Sánchez Chinchilla preguntó ¿Es ético evaluar lo que uno no sabe diseñar o hacer? […]
>
> ¿Puede un gerente, que no ha hecho colas cual mensajero, ni realizado procesos cual auxiliar, ni dirigido un grupo de trabajo directamente involucrado con el bien o servicio que se pretende fabricar o suministrar, ni ejercido supervisión de las áreas claves, ni planeado o programado actividades de la organización, ser un eficaz administrador, esto es, miembro de la junta directiva o representante legal? Para nosotros no. Entonces, ¿es ético que quien no sabe contabilidad dictamine estados financieros? ¿Es ético que quien no sabe cómo diseñar, poner en funcionamiento y supervisar un sistema de control interno, se ofrezca como auditor del mismo? ¿Es ético que, sin formación jurídica, uno pretenda ser contratado como censor de legalidad? Para nosotros no, incluso si hubiere estudiado auditoría. […]
>
> Un examen sobre un objeto debe ser hecho por un conocedor del mismo y no por quien solamente conozca técnicas de auditoría. Si esto es claro, sabremos qué tenemos que enseñar en las escuelas contables. (Bermúdez, 2016, p. 1).

Interesados en ser contemporáneos y estar a la onda de lo 'internacional', la mayoría de docentes hoy desdeñan de los 'viejos' libros, sin percatarse de las carencias teórico-conceptuales de los informes en boga. Lo cierto es que quizás los contadores públicos colombianos en funciones de revisoría fiscal, han estado evaluando un sistema sin saber diseñarlo o conociendo 'cosas' muy básicas alrededor del mismo.

Una ligera encuesta practicada a colegas contadores públicos en ejercicio, devela y revela, de manera lapidaria, el bajo y casi nulo conocimiento y dominio profundo respecto de tan crucial sistema, al punto de que la gran mayoría manifiesta NO saber acerca de su diseño.

¿Basta con saber que el COSO (I, II y III) diga que el *CI es un proceso* y enseñar eso, junto con otras 'cositas' más?

Una empresa colombiana convocó a firmas de contadores públicos a cotizar servicios para la evaluación de su SCI; solicitaba que tal auditoría se realizara con base en el Coso II. Atendimos la invitación, solo dos oferentes (¡muy raro, pero comprensible!) y, tras ganar el contrato, procedimos. Aplicamos un utilitario en Excel que procesa la información con base en el Coso II y la calificación obtenida fue de 4.0; pero, aplicamos otra metodología a la luz del concepto de SCI y la 'nota' fue de 1.0. ¿En qué estriba tan abrumadora diferencia? Forma contra fondo.

Mayéutica

En aras de proteger y velar por la **confianza** como valor social clave para la vida económica, el contador público ha de reivindicar su rol en la sociedad y convertirse en garante de aquélla, como quiera que, velando por ella, garantizará la continuidad de las organizaciones que demandan sus servicios y justifican su actividad laboral: las empresas o entidades económicas.

Por otro lado, es evidente la trascendencia de este sistema para las empresas, y de lo importante que resulta su calidad y conocimiento por parte del contable en funciones administrativas, de control o de evaluación.

Actividades profesionales como la Auditoría financiera, están supeditadas a la calidad del SCI; por ende, conocer en profundidad acerca del mismo, resulta una obligación profesional de fuerte impacto ético que ha sido, quizás, obviado por la presencia de un saber convencional y unas prácticas tradicionales no cuestionadas pero aceptadas de manera irreflexiva e irresponsable, si tenemos en cuenta que un 87 % de las empresas manifiestan ser víctimas de fraude por parte de sus empleados de todo nivel, y muchas sucumben ante la mirada atónita de inversionistas, accionistas, sociedad y Estado, por malos manejos para los cuales, de ex profeso, se vulneró o alteró el SCI (Jiménez, 2018).

La academia en Contaduría pública debe asegurarse de habilitar social y legalmente a sus contables, para ejercer actividades con una adecuada formación y dotación en temas tan cruciales como lo es el SCI y lograr esto mediante la transferencia de conocimientos teóricos, conceptos, valoraciones y afectos y, lo que es mejor, alcanzando el conocimiento de técnicas o métodos para su diseño e implementación; todo ello habilita éticamente al profesional para evaluarlo en cada auditoría financiera o auditoría especializada.

Habida cuenta de la importancia de este sistema, el contador público ha de ser formado de manera profunda en el tema, a fin de garantizar la prestación de un servicio profesional adecuado a las necesidades sociales actuales.

Didáctica Cognitiva

> Reducir la contabilidad y la auditoría a lo previsto en estándares internacionales, es una posición inaceptable tanto para la academia como para la profesión. Las normas son de menor alcance que la técnica; ésta, de menor cubrimiento que la ciencia y ésta, más estrecha que los horizontes de la creatividad y la innovación que mueven el mundo. Bermúdez, 2016, p. 1).

Tengo la versión verbal acerca de la invención del Excel o de la hoja electrónica Q-Pro, algo que me parece una maravilla y de la cual afirmo que *lo único que le falta es hablar*. ¡Me han dicho reiteradas veces, colegas y amigos, que su invención se debe a un contador público! ¡Qué verraquera! No es académica esa expresión, pero es la palabra más indicada, o por lo menos más local, pues podría gritar ¡eureka!, pero se burlarían de mí.

¿Quién dijo que los contables no podemos ser creativos? Otra cosa es que no lo pregonemos a los cuatro vientos y eso quede en el imaginario como logro de los expertos en tecnología. Para un contable creativo, era simple tras ver el libro columnario.

¡Igual ha sucedido con el sistema de control interno! No es una invención de los contables, pero sí es un importantísimo descubrimiento. Un hallazgo que, sin embargo, le cae el refrán, *mataron el tigre y se asustaron con la piel*. Lo anterior, porque todo indica que, desde esas calendas hasta la fecha, los avances o transformaciones, escasamente han apuntado, recientemente, a lo meramente instrumental y su estructura teórico-conceptual es, o inexistente o vaga, por lo menos en la literatura tradicional.

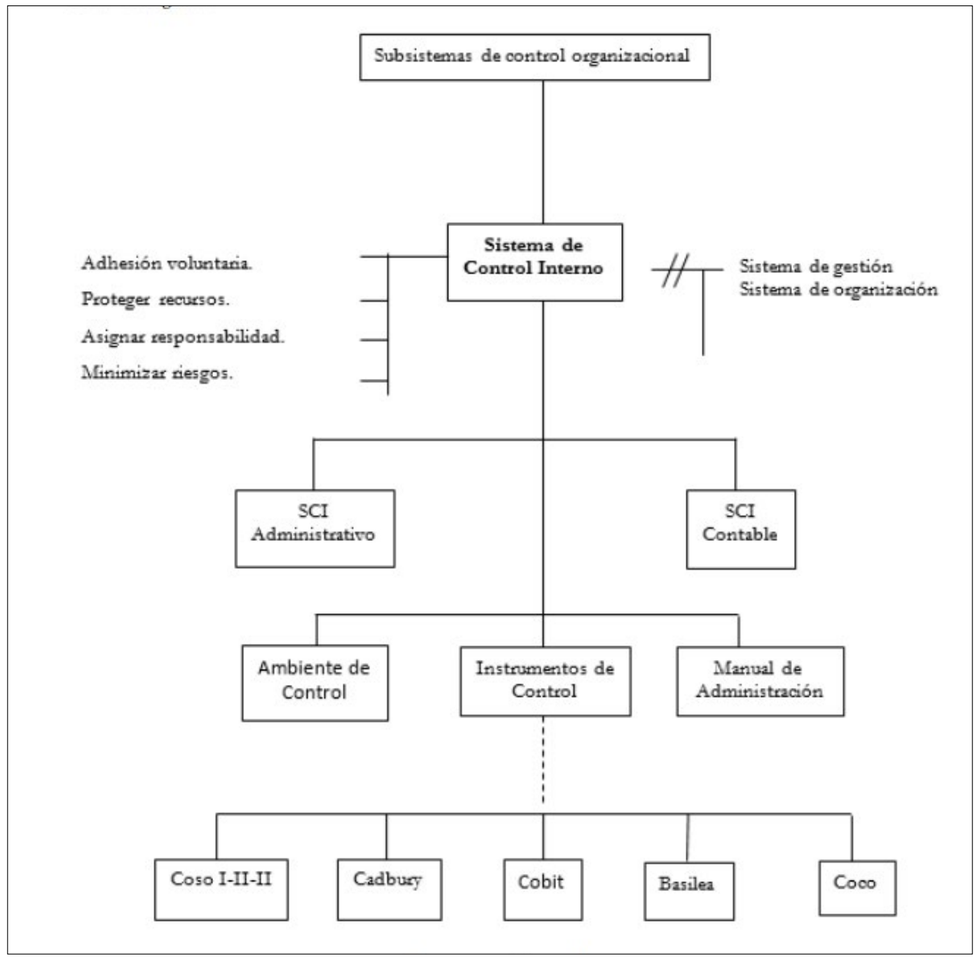
Es posible que para muchos docentes el SCI sea el COSO. Fue lo único que aprendieron; para otros es el Meci; para algunos es Cobit; y así sucesivamente, pasando por el Cadburry, Coco, Basilea y aunque no lo crean, la ley estadounidense Sox. No es de extrañar, en esta sociedad como la nuestra, cuando para algunos ciudadanos, la paz es la capital de Bolivia y un pésimo negocio para ellos. En torno a esas cosas giran las mentes de los contables con respecto al SCI.

Todos los mencionados corresponden a estándares internacionales que se convierten en normas y, por ende, representan fuentes formales; no poseen en sí mismos las fuentes materiales (Bermúdez, 2016). Grave error pedagógico cuando son utilizadas como lo segundo. He ahí una de las razones de los resultados de la auditoría reseñada párrafos atrás.

Está plenamente demostrado por las ciencias cognitivas y los neurocientíficos, que se debe dotar a los individuos de los conceptos esenciales que conforman la estructura de una disciplina o un cuerpo de conocimientos. Todos los docentes, de buena fe y empíricamente, creemos que eso hacemos; pero la realidad y la teoría lo desmienten. Para Vatter (1960, citado por Sánchez, s.f.), quien no es psicólogo cognitivo, pero como si fuera uno de los mejores, acuñó una excelente definición de 'concepto' y de su importancia pedagógica en Contaduría Pública y de las consecuencias de su omisión, concepto es "un esquema de ideas reunidas para formar un total consistente o marco de referencia, al que se relaciona el contenido operacional de dicha área" (p. 10) y según De Zubiría (1996, citado por Jaramillo y Gallardo, 2014) es un instrumento de conocimiento metacognitivo. Tratándose del SCI, lo primero que se debe conocer, comprender y entender, es el concepto como tal; de allí serán derivados con afinidad y relación, los demás tipos de conocimientos en torno a él, tales como los normativos y los instrumentales.

En consecuencia, lo primero que hay que transferir, es el concepto de SCI en una aproximación teórica que identifique su naturaleza, características, clases y los considerados diferentes. A continuación, se ofrece el concepto mediante un ideograma en forma de mentefacto conceptual.

Tabla 1. *Ideograma*



Fuente: creación propia

Las proposiciones básicas de este concepto y que estructuran un nodo de ideas, son:

- P1a. El SCI es un subsistema de control organizacional.
- P2a. El SCI busca la adhesión voluntaria de los empleados a las políticas de la entidad económica.
- P2b. El SCI protege los recursos de la entidad económica.
- P2c. El SCI asigna responsabilidad.
- P2d. El SCI minimiza los riesgos.
- P3a. Mientras el sistema de gestión es de carácter funcional, el SCI es estructural.
- P3b. A diferencia del sistema de organización que es autónomo, el SCI es dependiente.
- P4a. El SCI es susceptible de descomponerse en dos: el SCI Administrativo y el SCI Contable.
- P4b. Los componentes del SCI son tres: Ambiente de control, Instrumentos de control y Manual de administración del sistema.
- P4c. Dependiendo de la concepción, existen varios enfoques internacionales: Coso en sus versiones I, II y III, Coco, Cadbury, Cobit y Basilea, entre otros, como los más reconocidos (Sánchez Chinchilla, 2017).

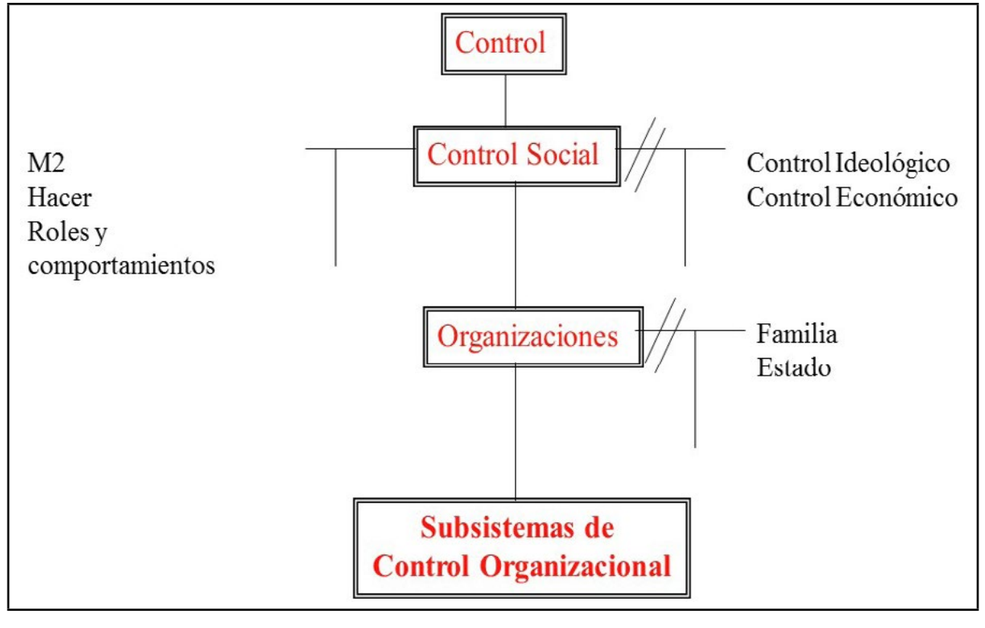
Como se puede observar, son diez proposiciones tesis que arman este concepto y que demandan, para cada una de ellas en el proceso de enseñanza-aprendizaje, el desarrollo de un discurso argumental que valide las afirmaciones realizadas. Al finalizar este proceso, el aprendiz quedará dotado de un auténtico instrumento de conocimiento metacognitivo, el cual detonará otras operaciones de pensamiento y facilitará la comprensión y el entendimiento de los planteamientos meramente instrumentales (diseño y auditoría) y los enfoques internacionales y nacionales que alrededor del tema existen.

Desde el punto de vista pedagógico es importante que, antes de adentrarse en el concepto, se aborde una reflexión previa que dé cuenta de los orígenes de este esencial sistema y de cómo los contables anglosajones lo descubrieron en el siglo XX, por allá a finales de la década del 40, lo cual representó para tales días, un fundamental y valioso descubrimiento que tuvo su mayor aporte y sentido, cuando los auditores anglosajones practicaban sus auditorías financieras.

Se estima que para inicios de la década del 50 del mencionado siglo, las reflexiones alrededor del tema afinaron una definición que, por su difusión y uso, logró un fuerte arraigo en la comunidad contable estadounidense e internacional. Tal definición, no obstante, tiene un lánguido y escueto desarrollo, ya que no derivó en mayores reflexiones, pues los intereses del ejercicio profesional privilegiaron su utilidad en la práctica de la auditoría financiera, mas no en formular todo un desarrollo teórico-conceptual que develara toda su potencialidad.

Desde el punto de vista teórico-conceptual, el concepto y el sistema como tal, devienen, según Sánchez (2017), del siguiente 'árbol genealógico':

Tabla 2. Árbol genealógico de Concepto y Sistema



Los mayores avances en materia de contabilidad fueron dados cuando, de manera intuitiva, en la descripción de las cuentas que conformaban los planes de cuentas de las entidades, se incorporó proposiciones que buscaban regular el tratamiento de los hechos económicos y el uso de la cuenta como tal. Sin lugar a duda, instrumentos de control propios del SCI Contable y que, inteligentemente, buscaban reducir o minimizar riesgos a la información financiera que periódicamente sería objeto de evaluación.

La práctica de la auditoría financiera depositó una alta dosis de confianza en el procedimiento de evaluación del SCI y por ello, los aportes más abundantes escritos que tienen que ver con este sistema, estuvieron inclinados hacia allá; es decir, la profesión se volcó en el diseño de pruebas para evaluar tan solo uno de sus componentes y para ello acudió a la lista de verificación o los afamados cuestionarios de auditoría del SCI, los flujogramas y las entrevistas. En adelante, los textos de auditoría financiera albergaron las mayores alusiones al SCI, pero, focalizados en la evaluación del ambiente de control existente en la entidad económica objeto de su trabajo. Mientras tanto, temas como el diseño y la implementación sufrieron del desdén académico y profesional. Las evidencias contemporáneas así lo validan. Los siniestros empresariales del siglo XX y de comienzos del siglo XXI, según Franco (2002) incorporan falencias graves en los SCI de tales entidades económicas.

Sistema de control interno y estándares nacionales e internacionales

Después de permanecer más de cuatro décadas en el desván y visto únicamente de manera utilitarista por sus descubridores, se entiende la importancia del sistema en las entidades económicas y, de la mano de un grupo de contables a nivel internacional, se conforma un comité que, como era de esperarse de sus miembros anglosajones, reflexionara de manera pragmática, al punto que, terminaron redactando un informe con el apellido de las siglas del grupo: El informe COSO. Sin lugar a dudas, ante tanta orfandad, peor es nada. El informe COSO es tomado como un estándar internacional y se convierte en fuente material de la 'academia'. Del mismo estilo surgieron otros intereses y se destapó a nivel internacional, una serie de propuestas prácticas de concepción del control interno (ahora llamado así, sin la expresión *sistema de*).

En el proceso de enseñanza-aprendizaje se sugiere abordar estos enfoques, preferiblemente elaborando un concepto que sintetice su visión. Este tratamiento conceptual facilitará la asimilación y comprensión, sobre todo cuando, después de esa primera versión, vino toda una 'zaga' alrededor del tema.

Lo cierto es que no se puede obviar, dotar al estudiante del conocimiento de tales enfoques, pues su arraigo es fuerte y, en muchos Estados, los organismos de fiscalización lo han tomado como referente.

De la teoría a la práctica: más allá de la auditoría

Una educación contable seria, rigurosa y respetuosa, ha de dotar de potentes estructuras conceptuales y teóricas, pero, tratándose de profesiones como la Contaduría pública, el saber hacer constituye un peldaño muy importante e imprescindible.

Una vez desarrollada la dotación teórico-conceptual, el estudiante está preparado para recibir del docente, los conocimientos propios de una metodología o tecnología de diseño e implementación de un SCI y así evitar lo que viene sucediendo desde tiempos, a profesionales que, sin saber qué es y cómo se diseña un SCI, osan evaluarlo.

Es posible formular un algoritmo heurístico que describa los pasos para el diseño de un SCI. A nivel privado, las propuestas son nulas. De manera paradójica y exótica, en el sector público colombiano, después de la expedición de la Ley 87 de 1993, algunas entidades territoriales se acercaron bastante a ese instrumento, y tan solo en 2005 se formuló un compendio llamado 'El Meci', el cual ha estado en relativas etapas posteriores de actualización al tono del enfoque Coso del cual deriva gran parte de su estructura.

Para diseñar un SCI, es importante que el estudiante o contable tenga claro el respectivo concepto y, sobre todo, identificar ese insumo clave del algoritmo. Una vez sepa diseñar e implementar un SCI se podrá pensar en su evaluación, ya no a la sombra de instrumentos anacrónicos como los citados en párrafos atrás, sino con medios más contemporáneos. Solo el saber diseñar e implementar un SCI le habilita éticamente para evaluarlo.

Didáctica expresiva

"Sin tal estructura integrante (concepto), los procedimientos no pasan de ser rituales, sin sentido y carentes de razón o de sustancia" Vatter (citado por Sánchez, 2014, p. 10).

Tras una profusa pesquisa bibliográfica, indagando teoría con concepto acerca de los afamados cuestionarios de auditoría del SCI, una estudiante de pregrado, que laboraba para una firma de auditoría se percató por primera vez, de dos realidades: No existe buena documentación acerca de ese instrumento. Los textos dicen muy poco o nada. Ella los venía aplicando en sus trabajos de auditoría financiera periódicamente. Una vez develamos el concepto, comprendió su naturaleza y posibilidades. Cuando ya terminamos el proceso le pregunté, que si al año siguiente aplicaría esos anacrónicos cuestionarios y me contestó: ¡SI! ¿Qué son los cuestionarios para estas firmas, medios o fines?

A estas alturas del proceso de enseñanza – aprendizaje, el estudiante ha de tener claro el concepto de SCI, conocer y dominar una metodología con su respectivo algoritmo para el diseño e implementación, y estar pensando en qué, cómo y con qué medios evaluarlo.

Veamos algunas preguntas finales:

- ¿Cuál es el insumo esencial para el diseño de un SCI?
- ¿Cuál es el insumo esencial para la evaluación del SCI?
- ¿Cuáles metodologías existen para el diseño de un SCI?
- ¿Cuáles metodologías existen para la auditoría del SCI?
- ¿Mediante qué instrumentos puedo evaluar el SCI?

Conclusiones para los docentes

Del pensamiento de W.J. Vatter (citado por Sánchez, s.f.) acerca de los conceptos, sustraemos la última proposición, que tiene que ver con nuestro quehacer: "Sin tal estructura integrante (concepto)… la diseminación del conocimiento es un proceso molesto, si en realidad hay algún 'conocimiento' que transmitir" (p. 10).

En pleno siglo XXI, terminando las dos primeras décadas, la educación contable debe evitar el 'lujo' de ser menos que la del siglo XX. La solución radica en un ejercicio docente honesto que conduzca a una educación pertinente.

Referencias

Bermúdez, H. (2016). Contrapartida. Recuperado de https://www.javeriana.edu.co › contrapartida › Contrapartida2114

Congreso de la República de Colombia. (1993). Ley 87 de 1993 "por la cual se establece normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dicta otras disposiciones". Recuperado de https://www.mintic.gov.co › portal › articles-3697_documento

Franco Ruiz, R. (2002). *Réquiem por la confianza*. Pereira, Colombia: Investigar Editores.

Jaramillo, L. y Simbaña, V. (2014). La metacognición y su aplicación en herramientas virtuales desde la práctica docente. *Sophia, Colección de Filosofía de la Educación, 16*, 299-313.

Jiménez, M. (2018). Fraude al descubierto. Encuesta Global Crimen Económico. Recuperado de https://www.pwc.com › assets › document › crimesurvey_2018

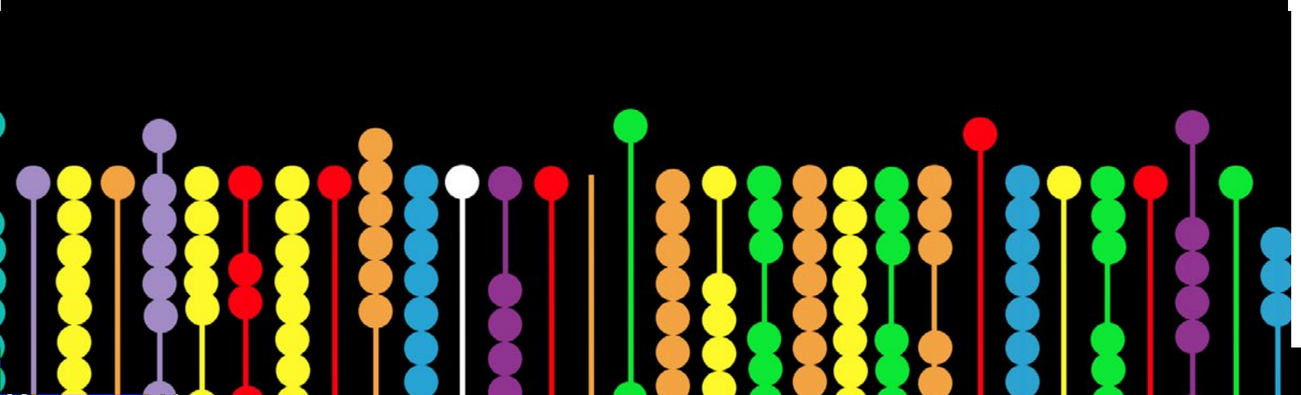
Saludablemente. (2016). Recomendaciones naturales para fortalecer su sistema inmumnológico. Recuperado de http://www.saludablemente.com.mx/articulos/fisica/medicina-preventiva/recomensaciones-sistema-inmune.html

Sánchez, W. (s.f.). Didáctica contable y Medición. Primer Simposio Internacional de Contametría. Universidad Central. Universidad Libre. Recuperado de www.unilibre.edu.co › bogota › pdfs › simposio

-------. (2014). Aproximación a la fundamentación teórica de los cuestionarios de auditoría. Recuperado de legal.legis.com.co › document

-------. (2017). *Teoría del Control. Control, SCI & Auditoría*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.

Educación contable
de calidad para la
transformación social



La investigación como eje transversal e integrador en el currículo del programa de Contaduría pública

Lina María Muñoz Osorio[1]
Martha Cecilia Álvarez Osorio[2]
Mateo Toro Sañudo[3]

Investigar es ver lo que todo el mundo ha visto, y pensar lo que nadie más ha pensado.

Albert Szent-Gyorgyi.

Resumen

La investigación como eje misional de las universidades, exige y desafía a los programas académicos a fomentar y crecer en la investigación formativa y en la formación en investigación, pues es la vía para encontrar la solución de problemas y el fortalecimiento y desarrollo de la sociedad, más allá del ejercicio intelectual o de la generación de conocimiento. En este sentido, la ponencia tiene por objetivo, mostrar cómo la investigación se convierte en un eje transversal e integrador en un currículo basado en problemas para un programa de Contaduría Pública. Para su desarrollo se llevó a cabo una investigación de enfoque cualitativo, con alcance analítico, la cual se sirvió de técnicas como la triangulación documental, las encuestas, entrevistas y los grupos focales como elemento de validación y legitimación de los resultados. Los hallazgos obtenidos dieron cuenta de las potencialidades de la investigación formativa y la formación en investigación, las posibilidades de mejora en los procesos administrativos y de apoyo a la investigación, el aporte de la investigación a la pertinencia del programa y a la formación en competencias de quienes se desempeñarán como profesionales de la Contaduría Pública.

Palabras clave: investigación, currículo, contaduría pública, investigación formativa, formación en investigación.

Research as a transversal and integrating axis in the public accounting program's curriculum

Abstract

Research, as the mission axis of universities, demands and challenges academic programs to encourage and grow in formative research and research training, as it is the way to find problem solving and the strengthening and development

[1] Universidad de Antioquia - lmaria.munoz@udea.edu.co
[2] Universidad de Antioquia - cecilia.alvarez@udea.edu.co
[3] Universidad de Antioquia - mateo.toros@udea.edu.co

of society, beyond the intellectual exercise or the generation of knowledge. In this sense, the paper focuses its objective on showing how research becomes a transversal and integrating axis in a problem-based curriculum for a Public Accounting program. For its development, a qualitative approach research was carried out, with analytical scope, which used techniques such as document triangulation, surveys, interviews and focus groups as an element of validation and legitimization of the results. The findings obtained accounted for the potential of formative research and research training, the possibilities of improvement in administrative processes and support for research, the contribution of research to the relevance of the program and the skills training of those who will work as professionals in Public Accounting.

Key words: research, curriculum, public accounting, formative research, research training.

1. Introducción

La investigación, como eje misional de la universidad, se concibe como la fuente del saber, generadora y soporte del ejercicio docente; es parte del currículo y tiene por finalidad, la comprobación de conocimiento, orientado al desarrollo de la ciencia, los saberes y la técnica, y la producción y adaptación de tecnología para la búsqueda de soluciones a los problemas de la región y el país (Universidad de Antioquia, UdeA, 1994); ayuda al cumplimiento de sus objetivos y metas, como la creación, preservación, trasmisión y difusión del conocimiento y de la cultura; vela por la formación de hábitos científicos; influye en todos los sectores sociales; propicia cambios y participa de la integración de la sociedad con los movimientos mundiales de todo orden, por mencionar algunos (UdeA, 2017).

Es así como el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, mediante su programa académico, se vincula a participar activamente y en concordancia con la misión institucional y el Estatuto General Universitario, en una reforma curricular novedosa que tiene como eje transversal la investigación, con lo cual busca no solo armonizar el trabajo académico con la misión global universitaria, sino dar una formación en el área contable, que permita que los estudiantes encuentren en la investigación, una estrategia para la formación permanente.

Esta investigación busca dar cuenta de cómo se lleva a cabo esta vinculación de la formación en investigación y de la investigación formativa en el aula mediante el currículo, cómo se gestiona y se administra, las debilidades y la curva de aprendizaje que se ha tenido con el nuevo currículo, la percepción de nuestros estudiantes, y de quienes los contratan, así como las posibilidades de mejora, para llegar al cumplimiento del propósito o la intensión inicial que se plasmó en el documento rector del programa.

Para la Facultad y el Programa mismo, es importante contar con procesos académicos que busquen justificar y evidenciar las realidades del currículo y sus múltiples manifestaciones en el aula; que se pueda hacer evaluaciones y correcciones a los procesos, y se comparta con otros programas académicos las experiencias significativas, en aras de potenciar una cultura de la investigación en la comunidad académica, y así crecer en el acervo de la disciplina contable.

2. Metodología

Para alcanzar los resultados se optó por el desarrollo de una investigación de enfoque cualitativo, con alcance explicativo, pues se definió por objetivo, conocer las potencialidades de la investigación formativa y la formación en investigación, las posibilidades de mejora en los procesos administrativos y de apoyo a la investigación, el aporte de la investigación a la pertinencia del programa y a la formación en competencias de quienes se desempeñarán como profesionales de la Contaduría Pública desde el desarrollo del currículo del programa. Para conocer todo esto, se realizó 16 entrevistas a los profesores del Departamento de Ciencias contables, se sistematizó las memorias metodológicas de cien trabajos de grado de los últimos tres años, se entrevistó a treinta personas –empleadores- de manera intencionada y se hizo triangulaciones de información con lo expresado en los documentos rectores institucionales. Finalmente, los resultados fueron validados con dos grupos focales mediante preguntas abiertas, con la idea de obtener explicación y ampliación de las respuestas recogidas, lo que ayudó a una mejor interpretación de los resultados.

La investigación como eje trasversal de un currículo problematizador

El modelo curricular tiene en su diseño, la intención de cumplir con el propósito de desarrollar de manera integral todas las potencialidades personales y profesionales de los estudiantes, despertando en ellos un espíritu crítico, social e investigativo. El modelo problematizador potencia la responsabilidad del estudiante frente a su proceso de formación; es decir, su proceso le pertenece y lo debe llevar a cabo con autonomía y plena conciencia. La investigación es asumida entonces como un proceso de formación permanente, pues se la considera como fuente de nuevos conocimientos y de innovación, definiendo como principios rectores del currículo, los siguientes:

- El proceso de investigación, comunicación y evaluación permanente.
- La pertinencia con las necesidades locales para la formación de profesionales con visión universal.
- La flexibilidad tanto en los contenidos derivados de las ciencias, como en las metodologías de su enseñanza.
- La articulación de lo teórico - práctico con lo académico - laboral.
- La posibilidad de que los campos del conocimiento tengan carácter interdisciplinario.
- La construcción de un plan de formación desde la relación entre los objetos de estudios formales y sociales.
- La planificación, organización, regulación y control del currículo para su óptima ejecución (Carvalho, Cadavid, Zapata, Tobón y Duque, 2006).

De esta manera, la investigación es considerada la columna vertebral del currículo del programa, pues de ella emergen los nuevos desarrollos de la disciplina, el fortalecimiento

y la visibilidad del grupo de profesores, así como el desarrollo de proyectos de aula, y se mantiene la pertinencia de contenidos y de currículo, dado que ella permite vincular el trabajo académico con la solución de problemas reales de la sociedad, siendo ésta última y su desarrollo, la base y la razón de ser del quehacer universitario.

Con el fin de ser coherentes con la idea de la formación integral, se plantea un currículo dividido en unidades de organización curricular (ver Figura 1), donde dos de ellas están orientadas a la formación en investigación propiamente dicha. La unidad de organización curricular de fundamentación epistemológica de la contabilidad reúne los proyectos de aula que tienen por objetivo, dar esas bases no solo epistemológicas de la disciplina, sino las de la formación en investigación, ya que hay proyectos de aula como cultura contable, para desarrollar la fase de la cultura investigativa.

Los semilleros de investigación buscan dar la fundamentación investigativa en metodología de investigación; como su nombre lo indica, los estudiantes aprenden un poco más de las metodologías; sus enfoques, al ser aplicados en la disciplina contable, teoría contable y modelación contable, ayudan a los fundamentos teóricos necesarios para poder sistematizar los problemas, orientarlos desde las diferentes escuelas de pensamiento y tener un soporte teórico. Finalmente, se encuentra la unidad de organización curricular de líneas de investigación, donde se tiene los proyectos de aula de trabajo de grado I y trabajo de grado II, los cuales generan como producto, una investigación o trabajo monográfico de carácter investigativo, considerado como requisito para optar por el título de contador público.

En la última fase de su formación profesional es también posible que los estudiantes puedan escoger por pasantías investigativas con grupos de investigación, donde se conjuga la formación en investigación y la investigación propiamente dicha, o vincularse a una investigación de la Facultad, siempre y cuando el trabajo esté reconocido ante las instancias universitarias correspondientes.

Figura 1. Unidades de Organización Curricular.

Es esencial anotar que cada proyecto de aula de formación profesional le exige al estudiante entregar un producto, el cual ha sido de construcción durante su semestre y que integra el conocimiento de los contenidos que debe sustentar al final. Se espera que este producto sea sistematizado y llevado a cabo aplicando las metodologías de investigación enseñadas y aprendidas a lo largo de su proceso formativo. Ésta es otra forma de entender la integralidad de la investigación o su articulación en el currículo, más allá de tener contenidos específicos; por eso se habla de un eje transversalizador, pues se busca que los productos resuelvan las preguntas problémicas que son objeto de estudio y de desarrollo en los proyectos de aula. Así entonces, la investigación se concibe como el proceso de formación; como una actividad que permite comprender el entorno y proponer alternativas de solución a las necesidades, para innovar en productos y procesos y transformar la realidad que se vive (UdeA, 1994).

Una estrategia que recoge los productos y las iniciativas de investigación de los estudiantes, es un evento que se denomina Exposición Creativa de la UdeA (EXCUAN) en el cual éstos, al finalizar el semestre, dan a conocer a toda la comunidad universitaria, los resultados obtenidos en las investigaciones que desarrollaron en el transcurso del semestre, para dar cumplimiento a los propósitos de formación definidos en el documento rector del programa (Carvalho et al., 2006). Según la Universidad de Antioquia (2018), éstos son:

- Ser conscientes y autónomos en su proceso de formación constante.
- Asumir la investigación como un proceso de formación permanente.

- Leer, escribir, escuchar y hablar correctamente para resolver problemas y trabajar en equipo con armonía intelectual y justicia social.
- Ser garantes de la información contable privada y pública, nacional e internacional.
- Valorar los procesos contables en beneficio del desarrollo sostenible y sustentable de la sociedad.
- Modelar, diseñar y gestionar, tanto sistemas fiables de información contable, como procesos de auditoría y control.
- Suministrar datos útiles, comparables y de fácil comprensión para diferentes usuarios.
- Participar en la toma de decisiones sobre la base de situaciones administrativas, financieras, económicas y tributarias en todo tipo de organizaciones.
- Crear sistemas de información contable para las nuevas sociedades del conocimiento.
- Procesar, analizar y seleccionar información relevante, con el fin de proyectar escenarios contables futuribles.
- Conocer el entorno para participar activamente en la búsqueda de soluciones a los problemas que se presentan en él. (párr. 7).

Los propósitos de formación dan cuenta de la investigación como eje transversal en la formación del contable y como eje articulador de la propuesta pedagógica y didáctica del currículo del programa de Contaduría pública. Se constituye en sello diferenciador del programa y de los egresados en el medio. Para efectos de sistematizar y organizar los problemas de investigación, el programa ha definido tres ejes problémicos (ver Figura 2), los cuales están desarrollados por líneas; cada investigación que se realiza debe estar adscrita a una de ellas, determinada desde los problemas y los campos de conocimiento definidos inicialmente como los relevantes en materia contable (Carvalho et al., 2006), como:

- Formación del contador como humanista
- La cultura y su relación con el lenguaje, la ciencia, el arte, la tecnología, la técnica, la filosofía, la ética.
- Comprensión e interpretación de las normas legales que rigen la contaduría.
- Fundamentación epistemológica de los procesos contables:
  - ✓ Fundamentos contables (conceptos propios de la contabilidad),
  - ✓ Historia,
  - ✓ Epistemología e investigación en contabilidad,
  - ✓ Derecho contable,
  - ✓ Principios de economía, administración y sociología para contadores.
- Uso de la tecnología informática en los procesos contables.
- Mejoramiento continuo a partir de los procesos investigativos tanto de la administración de los procesos contables y de auditoría, como de la integralidad en los procesos de control.
- Preparación y presentación de Estados Financieros, Auditorías, Tributación, Sistemas contables, Procesos Investigativos, Núcleos problémicos.
- Administración de costos y manejo de la contabilidad gerencial, Matemáticas, Estadística, Métodos lineales, Investigación de operaciones, Costos, Contabilidad Administrativa, Teoría de las decisiones.
- Manejo de la contabilidad pública para la gestión de los recursos estatales.
- Economías, Hacienda pública, Contabilidad oficial, Control fiscal.
- Formación del contador en el análisis financiero: Presupuestos, Macroeconomía, Análisis financiero, Prospectiva, Matemáticas Financieras, Gerencia Financiera.
- Procesos de Contabilidad, Auditoría y Control en las nuevas tendencias contables: Contabilidad social, Contabilidad del balance social, Contabilidad del talento humano, Contabilidad ambiental, Contabilidad de la responsabilidad social, Contabilidad de nuevos intangibles: cultura, conocimientos. Macrocontabilidad: Consolidación de categorías contables por sectores agregados.
- Caracterización internacional de la Contabilidad: Armonización contable, Economía Internacional, Negocios Internacionales.
- Análisis del valor agregado de las organizaciones: Teoría de valores.

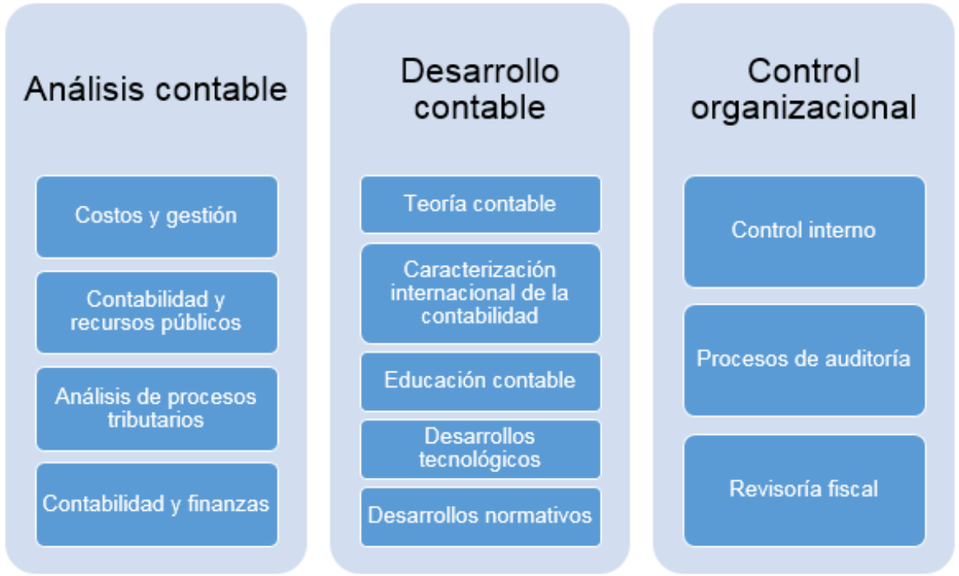


Figura 2. Líneas de investigación por Eje problémico.

La formación en investigación y la investigación formativa, como un proceso de formación permanente para el contador público

La formación en investigación en el programa de Contaduría Pública es entendida como todas las actividades curriculares que se desarrolla dentro del plan de estudios, que tienen como propósito, entregar elementos a los estudiantes para comprender y sistematizar los problemas o preguntas, y las metodologías para encontrar respuestas a esos problemas o preguntas de investigación. Este proceso lo realizan los estudiantes desde el primer semestre hasta el octavo; en noveno y décimo ellos tienen la oportunidad de vincularse con su trabajo de grado a una pasantía o a un proyecto de investigación; en estos casos hablamos de investigación formativa, donde son asesorados, guiados, acompañados, por el investigador de la línea que hayan elegido. En algunos casos -como en los proyectos de investigación- son vinculados como auxiliares o investigadores en formación; esto les lleva al aprendizaje en medio de la ejecución propiamente dicha de una investigación seria y rigurosa. Como sostiene Restrepo (2003), "es claro que a aprender, se aprende investigando" (p. 198).

Aunque los profesores, dentro de sus proyectos de aula promueven la investigación para el desarrollo de las actividades cotidianas, y tienen claridad respecto a que ésta es un eje que articula todas las actividades curriculares, no es igual para los estudiantes, quienes ven periodos de tiempo en su formación sin un contacto directo con temas de investigación, lo que les deja apreciar la investigación como parte del plan de estudios y no como un eje trasversal o articulador del currículo como tal, por cuanto la investigación propiamente dicha se vive al final de su formación, en los últimos semestres; entonces, ven una brecha o desconexión entre los proyectos de aula y sus objetivos.

En este orden de ideas, la investigación es vista en el currículo desde los problemas de la profesión, los ejes problematizadores o las líneas de investigación. A continuación, en la Figura 3 se evidencia la distribución que han tenido los proyectos de investigación en el programa de Contaduría en los últimos tres años:

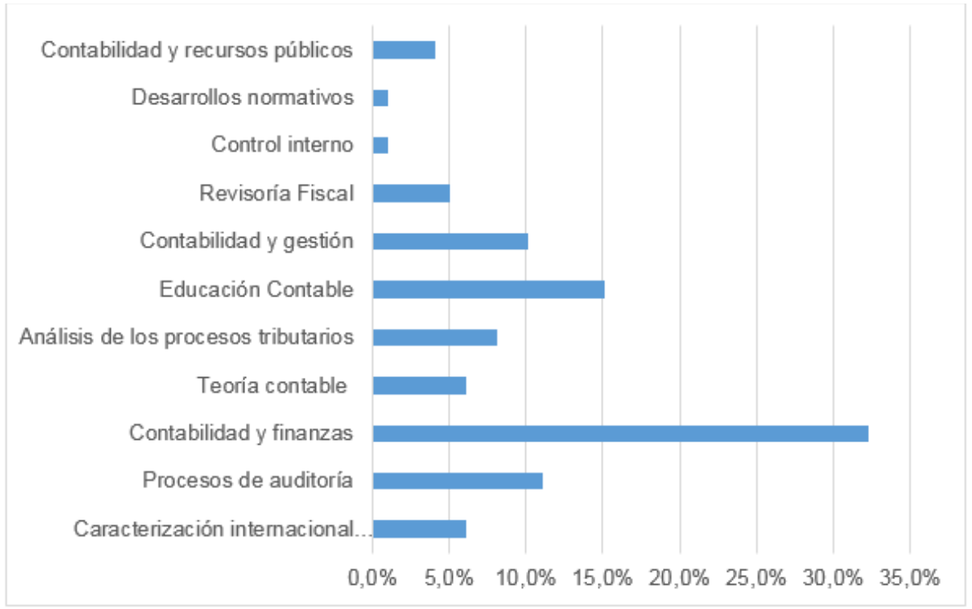


Figura 3. Trabajos de grado por línea de investigación.

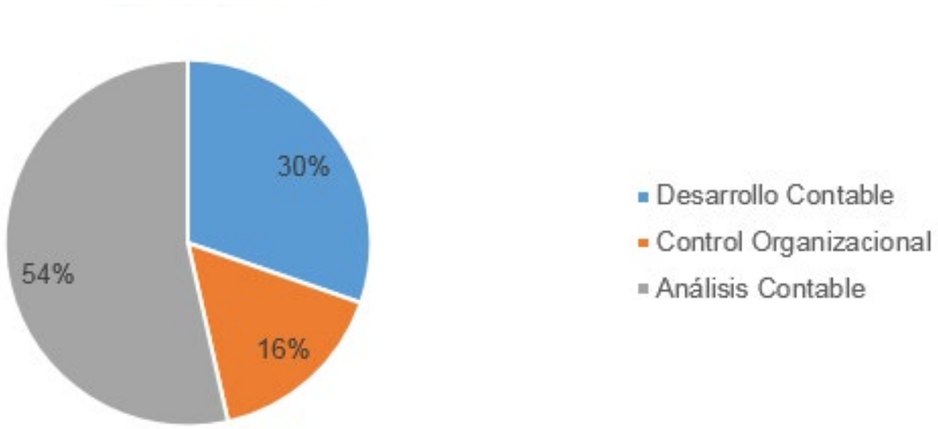


Figura 4. Trabajos de grado por eje problémico.

Este análisis (ver Figura 4) evidencia que para el periodo de análisis -2016-2018-, los trabajos de grado estuvieron concentrados en su mayoría, en el Eje problémico de Análisis Contable, con un 54 %, seguidos del eje Desarrollo Contable, con un 30 % y Control Organizacional, con un 16 %. En este sentido, la línea de investigación con mayor número de trabajos de grado es Contabilidad y Finanzas, con un 32,3 %, línea perteneciente al eje de Análisis Contable.

La gestión curricular que demanda la administración de los trabajos de investigación es una limitación para que los estudiantes estén vinculados a proyectos de investigación durante toda su estancia en la universidad. Hay limitaciones no solo de tiempo en las horas que demandan los proyectos de aula, sino en los recursos por parte de la universidad, además del apoyo que deben brindar los profesores e investigadores en esas actividades en su rol como asesores o guías. También se tiene limitaciones a la hora de la aplicación de las metodologías elegidas, lo que desmotiva la labor por la no obtención de información. Ésta es una de las causas más frecuentes en los cambios de objetivos en los proyectos que plantean los estudiantes y en la tardanza para alcanzar su grado, pues el 90 % de ellos no entrega sus productos de investigación en el tiempo establecido. Si bien la falta de tiempo es una de las principales razones para el no cumplimiento de los objetivos en cuanto a los proyectos de investigación, los estudiantes también deben trabajar para cumplir con el otro requisito que se les exige para graduarse: la práctica profesional.

Dentro de la gestión curricular se identificó un problema: la desarticulación que se puede presentar entre los proyectos de aula de trabajo de grado I y trabajo de grado II, dado que en algunos casos, quien hace las veces de asesor o acompañante del proyecto no está de acuerdo con las metodologías o los objetivos mismos del proyecto que se le asigna. Hacer los cambios puede significar replantear el problema de investigación, lo que entorpece el proceso; para subsanar esta situación, a partir del año 2018, el asesor temático estará acompañando la formulación del proyecto, en aras de evitar la repetición de procesos o inconvenientes a la hora de la ejecución y mantener la dinámica del proyecto de aula anterior, lo cual ahorra tiempo y esfuerzos y facilita la administración académica de los proyectos, aunque representa un costo adicional en horas cátedra de profesores.

Estudiantes y profesores ven en los procesos de investigación, cómo se recoge los resultados de la formación de los primeros, pues reconocen en ellos la capacidad de escribir, utilizar herramientas de información y comunicación adecuadamente y, en algunos casos, el aprendizaje de aplicaciones de apoyo para la obtención de información, el análisis de la misma y el conocimiento adicional que obtienen de la línea de interés, lo que les ofrece una posibilidad de diferenciación en el mercado laboral.

Los empleadores identifican algunas potencialidades o desarrollo de competencias en el desempeño de los estudiantes; en su mayoría, un 95 % de los estudiantes muestran habilidades para trabajar en equipo; solicitan información de manera adecuada y cuando así lo requieren; se adaptan fácilmente a las contingencias y son propositivos; tienen iniciativa y capacidad para organizar y planificar el trabajo haciendo uso de una metodología. Sin duda, son habilidades potenciadas en los procesos formativos y que los estudiantes reafirman en su último año en la universidad en el cumplimiento de lo que son sus requisitos de grado.

Una ventaja que tienen para el programa los procesos de investigación, es el hecho de que los estudiantes identifican dentro de su quehacer diario, problemáticas curriculares o disciplinares que afectan el programa académico, y se preguntan por las mismas, desarrollando investigaciones alrededor de esas temáticas, lo que se constituye en elementos de análisis para las directivas y profesores del programa, pues estos proyectos ayudan a la reflexión crítica y a la mejora de las actividades y los procesos que se lleva a cabo dentro de la universidad, con miras a la calidad y a la pertinencia del programa, como son los casos de trabajo que cuestionan la formación en ética, la formación de las competencias en los estudiantes, los modelos de autoevaluación para los programas de contaduría, por mencionar algunos. Por esto y por lo que significa la investigación como pilar y eje misional de la universidad, el programa de Contaduría pública le apuesta a la investigación como un eje transversal y articulador de las actividades curriculares y al fortalecimiento del vínculo de la investigación con la docencia y la extensión universitaria.

3. Conclusiones

Desde la intención de lo curricular, el programa ha planteado la investigación como el proceso de formación permanente para quienes serán contadores públicos. Los esfuerzos y la gestión curricular apuntan a ese objetivo, aunque en el día a día se pueda notar que esa intención se ve desvirtuada por los afanes y el cumplimiento de otras labores, lo que no quiere decir que sea la investigación la menos importante; todo lo contrario: tanto estudiantes como profesores reconocen las potencialidades que ofrece la formación en investigación, pues los primeros aprenden a realizar preguntas, a interactuar con otros sujetos en la obtención de información, a potenciar las habilidades blandas como la comunicación asertiva, la escritura, la lectura, la interpretación, la lectura crítica, la exposición y defensa de sus ideas.

Desde lo curricular se ha identificado oportunidades de mejora como la distribución de los proyectos de aula, el acompañamiento y seguimiento a los procesos de investigación que llevan los estudiantes de manera independiente en su monografía como requisito de grado, y la falta de herramientas técnicas y tecnológicas para explorar otras metodologías como las cuantitativas y poder acceder a bases de datos e información, más allá de las encuestas y las entrevistas, que terminan siendo una limitación para la obtención de los resultados esperados.

Los empleadores rescatan las habilidades técnicas de los estudiantes, la capacidad de trabajo, de preguntar e interactuar en equipos de trabajo, así como la habilidad para escribir y comunicarse.

Para el programa, la investigación no es solo un eje articulador o una simple actividad productora de conocimiento; es la base del quehacer universitario; es la materia prima para proveer a la docencia de elementos técnicos, tecnológicos e innovadores que permitan mantener la pertinencia en ambientes altamente competitivos y poder así dar respuesta positiva a las demandas de la sociedad en cuanto al contador que se

requiere en calidades tanto técnicas como humanas. Es por esta razón que el programa continuará haciendo los ajustes y las acciones de mejora pertinentes para mantener ese sello en el currículo del programa, y aportar no solo a la construcción de universidad sino de la sociedad misma.

Referencias

Carvalho, J., Cadavid, L., Zapata, M., Tobón, F. y Duque, M. (2006). *Recreando el currículo.* Medellín, Antioquia: Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas.

Restrepo, B. (2003). Investigación formativa e investigación productiva de conocimiento en la universidad. *Nómadas, 18*, 195-202.

Universidad de Antioquia (UdeA). (1994). Acuerdo Superior 1 "por el cual se expide el Estatuto General de la Universidad de Antioquia". Recuperado de http://www.udea.edu.co/wps/wcm/connect/udea/582e2ba1-c294-4515-961c-96530772faeb/EstatutoGeneral07_12_2011.pdf?MOD=AJPERES

-------. (2017). Plan de Desarrollo 2017 – 2026. Recuperado de www.udea.edu.co › wcm › udea › PDI+UdeA+2017-2026+19-04-2017+ CA

-------. (2018). Contaduría Pública. Perfil del egresado. Recuperado de www.udea.edu.co›inicio›programas-academicos›programas-pregrado

Estudio de seguimiento a graduados de la Especialización en Gerencia Tributaria de la Universidad Mariana

María Alejandra Mora Muñoz[1]

Resumen

El programa de Especialización en Gerencia Tributaria de la Universidad Mariana, con el fin de obtener información útil para el proceso de autoevaluación y registro calificado estipulado en los Decretos 1075 de 2015 y 1280 de 2018, adelantó el Estudio de Seguimiento a Graduados, con miras, por una parte, a recabar información sobre qué tan pertinente es la formación impartida y por otra, para establecer vínculos más estrechos entre la academia, la empresa y el contexto donde los egresados se desenvuelven. En esta ponencia se evidencia los resultados del estudio de enfoque cuantitativo y de alcance descriptivo, en el que se utilizó la encuesta como técnica de recolección de información. La muestra estuvo conformada por 56 graduados (2014 - 2017). Los resultados muestran que los graduados, en su mayoría mujeres, se encuentran en un rango de edad entre los 26 y 40 años, trabajan en empresas privadas, con contrato laboral, habiendo obtenido el cargo por referencias de amigos y familiares; han mejorado sus ingresos con la obtención del título; se encuentran satisfechos con la actualización y pertinencia del plan de estudios, el nivel de los profesores, la calidad académica, los recursos universitarios y la formación humanística de la Universidad y de la Especialización.

Palabras clave: Graduado, calidad, satisfacción, impacto.

Follow-up study to graduates of the Specialization in Tax Management of the Mariana University

Abstract

The Specialization Program in Tax Management of the Mariana University, in order to obtain useful information for the self-evaluation process and qualified registration stipulated in Decrees 1075 of 2015 and 1280 of 2018, advanced the Graduate Monitoring Study, with a view to, on the one hand, to gather information on how relevant the training provided is, and on the other, to establish closer links between the academy, the company and the context in which the graduates develop. This paper shows the results of the study of quantitative approach and descriptive scope, in which the survey was used as a technique for collecting information. The sample consisted of 56 graduates (2014 - 2017). The results show that the graduates are mostly women, who are between the ages of 26 and 40; they work for private companies, with an employment contract, having obtained the position by referrals from friends and family; they have improved

[1] Universidad Mariana, Magíster en Administración y Competitividad, Pasto, Colombia. mamora@umariana.edu.co

their income by obtaining the title; they are satisfied with the updating and relevance of the curriculum, the level of the professors, the academic quality, the academic quality, the university resources and the humanistic training of the University and of the Specialization.

Key words: Graduated, quality, satisfaction, impact.

1. Introducción

El siglo XXI, como ningún otro, demanda a las universidades del mundo entero responder de manera adecuada y oportuna a los retos que un mundo globalizado les impone; las transformaciones ocurridas en todos los espacios de la vida económica, política, social y cultural de los pueblos, reclaman de la universidad, ponerse a tono con los avances vertiginosos de la ciencia y la tecnología para derivar de ellos su aporte efectivo a la solución de los ingentes problemas del contexto, pues ella es un actor privilegiado para iluminar los senderos de los cambios sociales, tan necesarios y urgentes cuando de construir sociedades más equitativas se trata.

En este orden de ideas, las universidades y, en particular la Universidad Mariana, buscando dar respuestas a las demandas que la sociedad les plantea, se han impuesto en su misión, formar profesionales con nuevas competencias y habilidades para que, por una parte, puedan insertarse con éxito en el mundo del trabajo ávido de creatividad e innovación, pero igualmente para que, como personas y ciudadanos, se comprometan con el bien común y, como lo señala la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), (2012), desde su quehacer profesional se involucren con las problemáticas del entorno e incidan en sus soluciones. Profesionales con los mejores estándares académicos, con alto grado de conciencia social, comprometidos y solidarios, es el ideal que la Universidad Mariana asume a través de la formación integral que ofrece a través de sus programas.

Así entonces, con el cometido de hacer realidad sus objetivos misionales, desde hace varios lustros, tanto los organismos rectores de la educación superior como las universidades, se han fijado como uno de sus propósitos centrales, el aseguramiento de la calidad de sus programas, con miras a satisfacer las necesidades de los estudiantes, de sus egresados y de la sociedad en general. Y es así como, tanto a nivel internacional como nacional, han vuelto la mirada a los egresados, puesto que ellos constituyen un referente obligado a la hora de evaluar la calidad y pertinencia de la información impartida, además de ser quienes pueden, con propiedad, establecer vínculos entre la academia y la empresa.

A tono con lo anterior, el Ministerio de Educación Nacional (MEN) (2015) ha desarrollado diferentes estrategias para el seguimiento de los egresados, en particular, mediante los Decretos 1075 de 2015 reglamentario del Sector Educación y 1280 de 2018, y les exige a las universidades, tanto para la obtención del registro calificado de los programas como en la evaluación de las condiciones de calidad de los mismos, contar con programas y estudios de egresados que permitan valorar el desempeño laboral y el impacto de su contribución en el desarrollo económico y social. Pero, además, los mira como una fuente para propiciar experiencias académicas e investigativas.

En el año 2013 la Facultad de Posgrados y Relaciones Internacionales de la Universidad Mariana obtiene la renovación del Registro Calificado de la Especialización en Gerencia Tributaria mediante Resolución No. 6342 del 23 de mayo de 2013, convocando a cursarla a profesionales con experiencia laboral de la ciudad y la región (Universidad Mariana, 2018). En su objetivo general se plantea: formar directivos o personas con vocación a la Gerencia Tributaria, capaces de usar el conocimiento científico y la normatividad vigente, en la resolución de problemas prácticos de las empresas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y fiscales, con una gran sensibilidad hacia las virtudes y valores éticos y con amplios conceptos legales, técnicos y habilidades y competencias directivas.

Como se puede observar, la Universidad proyecta fortalecer en los profesionales que ingresan a la Especialización, las competencias científicas y académicas relacionadas con el área de la Gerencia tributaria, pero más allá de ello, busca que los especialistas en todo momento de su actividad laboral actúen iluminados por los valores y las virtudes éticas, aspecto éste, crucial para la vida, no solo de las personas sino de las empresas.

En toda su trayectoria, la Especialización ha convocado a un número importante de profesionales; las estadísticas de los últimos cinco años (ver Tabla 1), evidencian que desde el año 2013 se ha aperturado hasta el II semestre del año 2018, seis cohortes en las que se han matriculado 127 estudiantes y de éstos 60 se han graduado entre los años 2014 y 2017. Los demás se encuentran aun cursando sus estudios y solo una persona se ha retirado. Sin embargo, hasta la fecha la Especialización no cuenta con un estudio de seguimiento a sus egresados, que dé cuenta, desde la perspectiva de éstos y de sus empleadores, hasta qué punto la Universidad contribuyó en el fortalecimiento de las competencias laborales y profesionales necesarias para desenvolverse con propiedad en el mundo actual.

Tabla 1. *Reporte de Matriculados y Graduados 2014 – 2018*

Año	No. Matriculados 1 semestre	No. de Graduados
2014	12	
2015	21	12
2016	29	21
2017	27	27
2018	25	
2019	13	
Total	127	60

Fuente: Reporte de Autoevaluación – Oficina de Planeación (Universidad Mariana, 2017)

Pero además, la falta de un estudio de seguimiento a los graduados de la Especialización en Gerencia Tributaria, le impedía a la Universidad y en especial a la Facultad de

Posgrados y Relaciones Internacionales, saber de primera mano en qué medida la Especialización estaba respondiendo a las necesidades del contexto y qué tan pertinente es el currículo que se ofrece, aparte de afectar la articulación entre la comunidad educativa y el sector empresarial.

Aún más, contar con un programa de seguimiento a egresados y conocer los estudios que hacen parte de él, es un requisito exigido por el MEN, sin el cual la especialización no puede cumplir con una de las condiciones establecidas tanto para la renovación del registro calificado como para alcanzar la acreditación de alta calidad, propósito que tanto la Universidad y el Programa tienen contemplado en su visión y en sus objetivos estratégicos. De otra parte, la carencia de este tipo de estudios impide contar con una base de datos que dé cuenta de las características sociodemográficas, académicas, de las trayectorias laborales de los profesionales postgraduados, entre otros aspectos.

2. Metodología

Para el desarrollo del estudio de seguimiento a graduados se aplicó encuestas a aquellos que se graduaron durante los años 2014 – 2017. El presente artículo presenta los resultados de esa aplicación de encuestas. La población total estuvo conformada por 60 graduados, según el reporte de la Oficina de graduados, aunque la tasa de respuesta obtenida fue del 93,33 %. Se consideró graduado, todo participante que hubiera recibido el título de Especialista en Gerencia Tributaria. Para el procesamiento y análisis de la información se utilizó el programa estadístico informático SPSS y Excel. Se hace un análisis de frecuencias para cada uno de los indicadores de las variables medidas en la encuesta.

3. Resultados

La información obtenida del análisis de las encuestas que contestaron 56 graduados, se muestra agrupada en las siguientes variables:

- Características sociodemográficas,
- Características académicas,
- Nivel de inglés,
- Trayectoria y ubicación en el mercado laboral,
- Satisfacción de los graduados con el programa, la calidad del programa y los profesores,
- Apreciaciones sobre las competencias adquiridas,
- Satisfacción con la Universidad Mariana,
- Premios y distinciones,
- Relación entre la investigación y publicaciones,
- Relación con la Especialización,
- Participación en órganos de dirección y control y
- Participación en voluntariados.

Características sociodemográficas

La población está conformada por el 80,4 % de mujeres y el 19,6 % de hombres. El 33,9 % de los graduados se encuentra en un rango de edad de entre 31 y 35 años, el 25 % entre 36 y 40 y el 19,6 % entre 26 y 30. En cuanto al estado civil, el 48,2 % de los graduados están solteros y el 32,1 % son casados. El 39,3 % no tiene hijos, el 33,9 % tiene un hijo y el 19,6 % tiene dos hijos. Para el 44,6 % su vivienda es propia y para el 41,1 % es familiar. El 60, 7 % pertenece al estrato 3 y el 23,2 % al estrato 2. Al indagar acerca de sus padres, el 37,5 % de los graduados manifestaron que sus mamás cuentan con educación primaria, el 33,9 % con educación media y tan solo el 14,3 % cuentan con estudios universitarios y de las mismas, el 10,7 % ya han cursado estudios de posgrado. Por otro lado, el 48,2 % de la población manifiesta que sus papás tienen estudios de primaria, el 28,6 % de secundaria, el 16,7 % tiene estudios universitarios y de éstos el 8,9 % han alcanzado el nivel de posgrado.

Características académicas

El 96,4 % de los graduados tiene título de pregrado en Contaduría Pública, de los cuales el 60,7 % lo obtuvo en la Universidad Mariana, el 32,2 % lo hizo en otras universidades de la ciudad y únicamente el 7,2 % en instituciones fuera de la ciudad. El 8,9 % de los graduados ha obtenido otro título de posgrado, especializaciones y maestrías en universidades de la ciudad. La razón más importante para ingresar a la Especialización en Gerencia Tributaria, que aduce el 83,9 % de los graduados, es complementar conocimientos y un 12,5 % manifiesta que lo que lo motiva es mejorar laboralmente. Las principales fuentes de financiación para estudiar la Especialización, para el 38 % fueron los recursos propios; para el 10,7 % los recursos familiares y para el 8,9 % una combinación de propios o familiares y créditos educativos.

Nivel de inglés

El 94,6 % reconoce que no maneja el idioma inglés, y que si el material de los módulos hubiera sido en este idioma, se habrían sentido muy incómodos (39,3 %) o incómodos (35,7 %). En proporción parecida, la mayoría, 50 %, se habría sentido muy incómodo si las clases hubieran sido impartidas en inglés, y un 28,6 % incómodo. Se deja entrever, además, que no necesitan desarrollar habilidades en el idioma, debido a que el 96,6 % trabaja en empresas donde no se requiere otro idioma.

Trayectoria y ubicación en el mercado laboral

El 91,1 % de los graduados asegura estar trabajando en el momento de la realización de la encuesta. El 51,8 % es empleado, un 5,1 % es independiente o contratista y el 3,6 % es empresario. El 65,3 % obtuvo su empleo actual mediante referencias de amigos o

familiares y el 12,2 % mediante concurso de méritos. El 70,6 % trabaja en empresas privadas y el 25,5 % en públicas.

El cargo de contador es ocupado por un 45 % de los graduados; un 8,9 % menciona que se desempeña en cargos de Auditoría y el 7,1 % ocupa el trabajo de gestor en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Para el 45,1 % de los graduados existe una relación alta entre el cargo que desempeña y la Especialización, y para el 21,6 % la relación es completa; para el 23,5 % hay un término medio de relación. Un 37,5 % de los graduados trabaja en el sector comercial y en la misma proporción, en el sector de servicios; el 14 % lo hace en el sector de la construcción. El 29,4 % devenga un salario o ingreso entre uno y dos millones de pesos, el 25,5 % entre dos y tres millones de pesos, el 23,4 % entre tres y cuatro millones de pesos, el 9,8 % entre cuatro millones y, solamente el 5,9 % devenga más de cinco millones después de haber cursado la Especialización. Sin embargo el 76 % menciona que hubo un mejoramiento de su salario después de la Especialización y de éste, el 27,4 % opina que es debido a sus estudios, y el 15,7 % piensa que tal vez la Especialización influyó en esa mejora.

Satisfacción de los graduados con el programa, la calidad del programa y los profesores

El 58,9 % de los graduados se siente satisfecho con el programa en general y el 8,9 % muy satisfecho. Con relación a la calidad de la enseñanza impartida por los docentes, el 55,4 % mencionó que se encontró satisfecho y el 12,5 % muy satisfecho; igualmente, el 57,1 % de los graduados estuvo satisfecho con el acompañamiento de los docentes y el 8,9 % muy satisfecho.

Referente a la calidad de la formación de los docentes, en su mayoría, el 53,6 % menciona que estuvo satisfecho y el 21,4 % muy satisfecho. En cuanto al contenido y actualidad de los módulos, para el 58,9 % fue satisfactorio y para el 17,9 % muy satisfactorio. Con respecto a la pertinencia del plan de estudios, el 51,8 % dijo que se sintió satisfecho y el 16,1 % se sintió muy satisfecho.

Al indagar acerca de la aplicabilidad de la especialización en labores profesionales, el 41,1 % mencionó que se siente satisfecho y el 30,4 % muy satisfecho. Así mismo, el 51,8 % se siente satisfecho con la formación especializada recibida y el 16,1 % muy satisfecho. En general, el 83,9 % recomendaría el estudio de la Especialización.

Apreciaciones sobre las competencias adquiridas

Se indagó a los graduados acerca de su satisfacción con respecto a las competencias adquiridas en la Especialización; se puede evidenciar los resultados en las Tablas 2 y 3:

Tabla 2. *Nivel de satisfacción con el impacto de las competencias de la Especialización*

Competencia	Ninguno	Bajo	Medio	Alto	Muy Alto
Conocimientos científicos y técnicos actualizados	3 %	5 %	34 %	**54 %**	**4 %**
Capacidad para liderar o dirigir organizaciones de cualquier sector de la economía	2 %	2 %	**48 %**	**48 %**	0 %
Capacidad para identificar y resolver problemas, especialmente los no operativos relacionados con la tributación y la ejecución de decisiones	2 %	2 %	41 %	**48 %**	**7 %**
Capacidad para intervenir profesionalmente y generar reflexión crítica	2 %	2 %	36 %	**55 %**	**5 %**
Capacidad de formar, desarrollar y potenciar a sus subordinados o compañeros en capacidades directivas y operativas	2 %	3 %	41 %	**50 %**	**4 %**
Capacidad de gestionar cambios en el manejo de la gerencia tributaria	2 %	5 %	36 %	**52 %**	**5 %**
Capacidad de trabajar en equipo	2 %	0 %	32 %	**57 %**	**9 %**
Capacidad de escuchar a sus colaboradores o colegas	4 %	0 %	21 %	**66 %**	**9 %**
Sensibilidad hacia las virtudes y valores éticos y de compromiso social	2 %	2 %	27 %	**55 %**	**14 %**

Como se puede observar, el impacto en el desarrollo de las competencias es, para la mayoría, alto y muy alto. Se resalta como fortalezas, la capacidad adquirida para generar cambios, trabajar en equipo, capacidad de escucha y, sobretodo, la sensibilidad hacia las virtudes y valores éticos, sello distintivo de la Universidad Mariana.

Tabla 3. *Nivel de satisfacción con la aplicabilidad de las competencias de la Especialización*

Competencia	Ninguno	Bajo	Medio	Alto	Muy Alto
Conocimientos científicos y técnicos actualizados	7 %	5 %	**41 %**	**43 %**	**4 %**
Capacidad para liderar o dirigir organizaciones de cualquier sector de la economía	4 %	2 %	**46 %**	**46 %**	**2 %**
Capacidad para identificar y resolver problemas, especialmente los no operativos relacionados con la tributación y la ejecución de decisiones	4 %	4 %	39 %	**46 %**	**7 %**
Capacidad para intervenir profesionalmente y generar reflexión crítica	2 %	2 %	39 %	**52 %**	**5 %**
Capacidad de formar, desarrollar y potenciar a sus subordinados o compañeros en capacidades directivas y operativas	2 %	5 %	39 %	**48 %**	**6 %**

Capacidad de gestionar cambios en el manejo de la gerencia tributaria	2 %	7 %	34 %	**52 %**	**5 %**
Capacidad de trabajar en equipo	2 %	0 %	34 %	**55 %**	**9 %**
Capacidad de escuchar a sus colaboradores o colegas	4 %	0 %	23 %	**66 %**	**7 %**
Sensibilidad hacia las virtudes y valores éticos y de compromiso social	2 %	2 %	27 %	**59 %**	**11 %**

La Tabla 3 permite observar cómo la aplicabilidad de las competencias de la Especialización es alta y muy alta, según el concepto de la mayoría. Las competencias más fuertes en su aplicación son: capacidad para generar cambios, trabajar en equipo, capacidad de escucha a sus colaboradores o colegas y nuevamente la sensibilidad hacia las virtudes y valores éticos, que distingue a los profesionales de la Universidad Mariana.

Satisfacción con la Universidad Mariana. El 57,1 % se siente satisfecho con la Universidad y el 28, 6 % muy satisfecho. Tal es la satisfacción, que el 94 % recomendaría a otros estudiar en ella. La Tabla 4 muestra los aspectos de la Universidad, que ofrece satisfacción a los graduados:

Tabla 4. *Nivel de satisfacción con la Universidad*

Competencia	Ninguno	Bajo	Medio	Alto	Muy Alto
Infraestructura física			3,6 %	51,8 %	44,6 %
Infraestructura sanitaria			3,6 %	53,6 %	42,9 %
Condiciones de acceso para población con discapacidad		1,8 %	8,9 %	58,9 %	30,4 %
Biblioteca		1,8 %	12,5 %	50 %	35,7 %
Recursos tecnológicos		1,8 %	14,3 %	53,6 %	30,4 %
Salones de clase			8,9 %	50 %	41,1 %
Aulas de informática			17,9 %	50 %	32,1 %
Bases de datos de consulta bibliográfica		5,4 %	17,9 %	46,4 %	30,4 %
Servicios de internacionalización		3,6 %	46,4 %	39,3 %	10,7 %
Servicios de bienestar universitario		3,6 %	23,2 %	50 %	23,2 %
El apoyo en la búsqueda de fuentes de financiación de la matrícula	5,4 %	7,1 %	33,9 %	37,5 %	16,1 %
Horarios de clase			16,1 %	44,6 %	39,3 %
Servicios de cafetería y fotocopias	1,8 %	7,1 %	25 %	41,1 %	25 %

En general, la infraestructura y sus condiciones, aulas, equipos y servicios, satisfacen de manera alta o muy alta a los graduados. Aspectos tales como los servicios de internacionalización, bienestar y cafetería, deben tener prioridad en la mejora, como también, el apoyo en la búsqueda de alternativas de fuentes de financiación para los futuros aspirantes.

Premios y distinciones

Al consultar a los graduados acerca de la obtención de premios y distinciones, únicamente el 5,4 % ha recibido premios como el mejor trabajador de área, por aportes a la disciplina, profesión y oficio y alumno distinguido.

Relación entre la investigación y las publicaciones

Ninguno de los graduados ha realizado publicaciones resultantes de investigaciones ni ponencias después del grado de Especialista.

Relación con la Especialización

El 89,3 % de los graduados manifiesta no haber tenido relación alguna con el programa después de su grado. El 10,7 % menciona que ha asistido a seminarios, talleres o conferencias. El 3,6 % ha realizado cursos de educación continua y el 1,8 % ha participado como docente invitado.

Participación en órganos de dirección y control

El 16,1 % de los graduados son miembros de juntas directivas o consejeros en consejos de administración de empresas. De ellos, el 44,4 % le dedica a ese rol más de seis horas al mes y el 22,2 % únicamente cuatro horas.

Participación en voluntariados

El 10,7 % de los graduados manifiesta que en el último año ha realizado trabajo de voluntariado para organizaciones sociales, y a ello el 33 % le dedica cinco horas o más. Igualmente, el 10,7 % ha contribuido económicamente en alguna organización o programa social.

4. Conclusiones

El estudio realizado a los graduados de la Especialización en Gerencia Tributaria en los años 2014, 2015, 2016 y 2017 es un instrumento básico para que ésta, desde la perspectiva de sus egresados, fortalezca tanto la formación impartida como las oportunidades de mejora, de modo que les permita acercarse cada vez más a los ideales propuestos tanto en la misión de la Universidad como en el Programa.

El estudio le aporta a la Especialización, información útil, relevante y actualizada sobre el desempeño de los graduados, para la toma de decisiones sobre nuevas necesidades formativas, reajustes de planes de estudio y como un insumo importante para los procesos de alta calidad, autoevaluación y renovación de registro calificado. De igual

manera lo es para las empresas y bolsas de empleo; de allí la importancia de integrarla a la base de datos de la Oficina de Proyección Social de la Universidad Mariana.

Los resultados específicos de la indagación realizada a los graduados permiten concluir que:

La presencia de los graduados de la Especialización en el entorno empresarial y social de la región es reconocida por su desempeño profesional y laboral, fruto de los conocimientos y competencias adquiridas durante sus estudios, que los han llevado a ocupar cargos de contadores, auditores o vincularse con la DIAN de Pasto, entre otros; un número pequeño de ellos ha sido distinguido por su contribución a la organización de la que hacen parte; otros hacen parte de juntas directivas y contribuyen en tiempo y dinero en organizaciones sociales.

Así, si bien no hay aún un impacto investigativo y académico de la Especialización en la región, no se puede desconocer el aporte que ésta les ha otorgado a quienes han egresado de sus aulas, pudiéndose afirmar que hay un impacto importante en el desarrollo personal y profesional de los graduados, observable en el grado de relación con los cargos que ocupan: contadores, auditores, asesores, para quienes los conocimientos tributarios son esenciales; pero además, su mejoramiento salarial es un resultado positivo tanto para su vida personal como profesional. Su talento humano se constituye en aporte al medio empresarial, dado que los egresados pueden ser contratados por sus conocimientos y competencias profesionales.

Los graduados evalúan positivamente la calidad de la Especialización, específicamente por la satisfacción total expresada con la calidad de los docentes, su desempeño en los procesos de enseñanza-aprendizaje, los materiales y estrategias pedagógicas que utilizan, la actualización y pertinencia del plan de estudios. Como se sabe, la pertinencia es una de las dimensiones de la calidad de los programas, que obliga a indagar en qué medida con la Especialización, está dando respuesta a los requerimientos que el contexto les plantea y es satisfactorio comprobar que así lo hace.

Además, la Especialización ha aportado al fortalecimiento de una serie de competencias básicas, especialmente aquellas de tipo interpersonal, que facilitan los procesos de interacción social y de cooperación, altamente valoradas por los empleadores.

En cuanto a otros factores, los graduados de la Especialización reconocen que tienen dificultades en cuanto a la lectura, escritura y el dominio del idioma inglés, factor que se puede constituir en una limitante en términos de competitividad, pues es una exigencia a nivel mundial, cuando se trata de incursionar satisfactoriamente en los campos científicos, tecnológicos, académicos, investigativos y por supuesto, en el sector productivo.

En esa misma dirección, los servicios de internacionalización no han llenado las expectativas de los graduados. Éstos, ofrecidos a cabalidad, sin ninguna duda pueden coadyuvar en la preparación de los estudiantes para insertarse con propiedad en un mundo laboral globalizado e interdependiente.

Es importante resaltar que, prácticamente, la totalidad de los graduados usaron diversas fuentes de financiación, distintas a las becas, para pagar sus estudios. Esto puede constituirse en un factor limitante de ingreso a la Especialización, puesto que localmente no es posible conseguir apoyo de las empresas privadas ni de entidades del Estado para este propósito; más aún, cuando los especialistas provienen de hogares donde sus padres, cuando más, han culminado sus estudios de educación media, lo que sugiere que la situación socioeconómica familiar no es privilegiada.

Referencias

Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO). (2012). *Los jóvenes y las competencias. Trabajar con la educación*. Paris, Francia: Ediciones UNESCO.

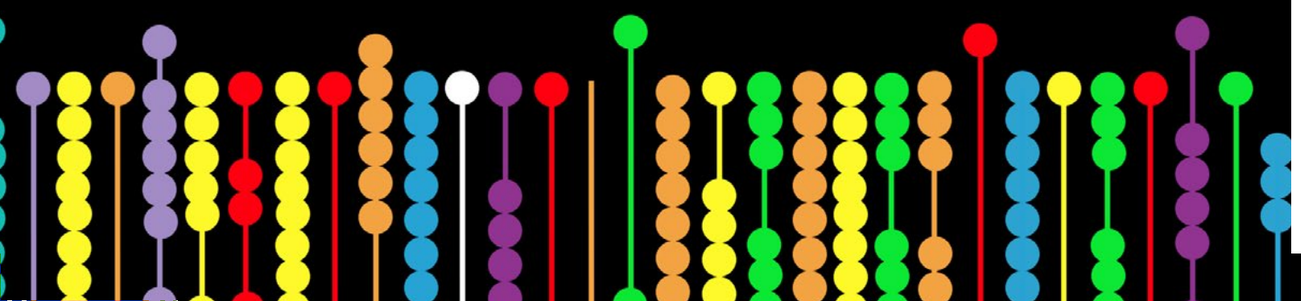
Presidencia de la República de Colombia. (2015). Decreto Único Reglamentario 1075 de 26 de mayo de 2015 "por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación". Recuperado de www.nuevalegislacion.com › files › susc › cdj › conc › dr_1075_15

-------. (2018). Decreto 1280 de 25 de julio de 2018 "por el cual se reglamenta el Sistema de Aseguramiento de la Calidad de la Educación Superior, el registro calificado de que trata la Ley 1188 de 2008 y los artículos 53 y 54 de la Ley 30 de 1992 sobre acreditación, por lo que se subroga los Capítulos 2 y 7 del Título 3 de la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1075 de 2015 - Único Reglamentario del Sector Educación". Recuperado de http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201280%20DEL%2025%20DE%20JULIO%20DE%202018.pdf

Universidad Mariana. (2017). Informe de Gestión 2017. Recuperado de http://www.umariana.edu.co/dependencias/Contabilidad-Presupuesto/Regimen-Tributario-Especial2017/4.%20Informe%20de%20gesti%C3%B3n%202017.pdf

-------. (2018). Informe de Gestión 2018. Recuperado de http://www.umariana.edu.co/dependencias/Contabilidad-Presupuesto/Regimen-Tributario-Especial2018/4.%20Informe%20de%20Gesti%C3%B3n%202018.pdf

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Experiencia de las prácticas de escritura académica de la carrera de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana (PUJ)

Fanny Blandón Ramírez[1]
Marcos Ancisar Valderrama Prieto[2]

Resumen

En esta ponencia se presenta los avances del proyecto de investigación *Prácticas de escritura académica a través del trabajo interdisciplinar entre el Centro de Escritura y la Carrera de Contaduría de la PUJ – Bogotá. Un estudio de caso.* La pregunta que orientó la investigación persigue conocer ¿Cuáles son los rasgos que se identifica en la práctica de la escritura académica en la carrera de Contaduría pública de la PUJ Bogotá a través del trabajo interdisciplinar entre la carrera y el Centro de Escritura? Se planteó como objetivo general, Sistematizar el recorrido transitado por la carrera de Contaduría de la PUJ-Bogotá para asumir los asuntos de la escritura académica como factor fundamental en la formación profesional de sus estudiantes, en pro de caracterizar formas de trabajo conjunto entre la carrera y los profesores del área de lengua materna y el Centro de Escritura de la Facultad de Comunicación y Lenguaje.

Palabras clave: práctica de la escritura académica, lectura, investigación, ruta metodológica, producción de documentos escritos.

Experience of the academic writing practices of the Public Accounting career of the Pontificia Universidad Javeriana (PUJ)

Abstract

This paper presents the advances of the research project 'Academic writing practices through interdisciplinary work between the Writing Center and the Accounting Career of the PUJ - Bogotá. A case study'. The question that guided the research seeks to know: what are the traits that are identified in the practice of academic writing in the Public Accounting career of the PUJ Bogotá through interdisciplinary work between the career and the Writing Center? The general objective was to systematize the route traveled by the Accounting career of the PUJ, Bogotá, to assume the issues of academic

[1] Profesora asistente Facultad de Comunicación y Lenguaje, Pontificia Universidad Javeriana. Máster en Psicología Cognitiva y Aprendizaje. Universidad Autónoma de Madrid, España, en titulación conjunta con la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales FLACSO, Buenos Aires, Argentina.

[2] Doctor en Educación, Universidad Santo Tomás. Contador Público, Pontificia Universidad Javeriana, especializado en Finanzas, Universidad de los Andes. Director Programa de Contaduría Pública PUJ-Bogotá 2006-2011. Ex-miembro del Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la PUJ. Actualmente Profesor Asistente del Departamento de Ciencias Contables de la misma universidad.

writing as a fundamental factor in the professional training of its students, in order to characterize forms of joint work between the career and teachers of the mother tongue area and the Writing Center of the School of Communication and Language.

Key words: academic writing practices, reading, research, methodological route, written production.

1. Introducción

La relevancia de la investigación está en develar las acciones tanto administrativas como pedagógicas para implementar una estrategia en el programa de Contaduría Pública (CP) de la Pontificia Universidad Javeriana (PUJ) relacionada con las prácticas de lectura y escritura, con el fin de mejorar las habilidades de comunicación de los estudiantes.

Inicialmente se presenta la revisión de la literatura a nivel internacional y nacional, luego la perspectiva teórica desde la cual se estudió el problema de investigación; posteriormente, la ruta metodológica que orientó las acciones de indagación y finalmente, los resultados y las conclusiones que aporta este estudio. A partir de esta información se comparte una propuesta concreta para los demás programas de Contaduría en Colombia que tengan inquietudes con relación al tema.

Revisión de literatura. Aportes internacionales y nacionales

Los estudios en la disciplina contable sobre las prácticas de lectura y escritura en la formación de contadores profesionales es motivo de análisis desde diferentes puntos de vista. Inicialmente, en experiencias internacionales se observó estudios que analizan la actitud que tienen los estudiantes frente a comunicarse de manera oral o a través de la producción de documentos escritos. Estas investigaciones tienen como base, el concepto de *communication apprehension - CA* que, traducido al español, es la 'aversión a la comunicación' tal como la define McCroskey (1978, 1984, citado por Byrne, Flood y Dan, 2010). De esta forma hay diferentes investigaciones que hacen mediciones sobre el nivel de CA en los estudiantes de contaduría, a partir de lo cual se desarrolla estrategias pedagógicas para tomar correctivos en el desarrollo de las habilidades de comunicación.

Enseguida se hizo la revisión de otros estudios que exploraron las experiencias desarrolladas dentro del concepto de *Writting Across de Curriculum* (WAC) en programas de Contaduría de universidades, especialmente norteamericanas, entre ellos: el de Hutchins (2015), Tarasovich y Boyer (2013), Dale-Jones, Hancock y Willey (2013) y Jones (2011). Por su parte, Grimm (2015) presenta una novedosa experiencia práctica a través de 'tareas de aprendizaje' dentro del concepto de *Writting to Learn* (WTL).

A manera de reflexión, se observó en este recorrido que las prácticas de escritura en universidades anglosajonas para los programas de contaduría se han estado aplicando dentro de la corriente de la escritura a través del currículo (WAC). De esta forma, se ha desarrollado actividades para trabajar en el aula dentro de asignaturas del núcleo de formación disciplinar, procurando armonizar los procesos de escritura con la escritura propia de la disciplina.

En el medio colombiano, las preocupaciones de los formadores de contadores públicos con relación a las prácticas de lectura y escritura se dan, por un lado, a nivel de la educación contable, como lo plantean Roncancio-García, Mira-Alvarado y Muñoz-Murcia (2017). Por su parte, Rojas-Rojas (2015) propone reflexionar sobre el lugar de la universidad, de los estudiantes y de la lectura crítica en la problematización y comprensión de la racionalidad instrumental productiva que caracteriza los tiempos actuales y otros estudios que abordan la problemática de la lectura y escritura desde las reflexiones que surgen de las experiencias, como la que presentan Ruiz-Rojas y Muñoz-López (2015).

En el análisis de los documentos sobre experiencias en Colombia se observa la preocupación por una educación que posibilite el desarrollo del pensamiento crítico en la formación de los estudiantes, donde hasta ahora predomina una formación fuertemente técnica y profesionalizante.

Lectura y escritura como prácticas situadas

Esta propuesta se enmarca dentro de perspectivas teóricas que consideran la lectura y la escritura como prácticas, entendidas éstas, como actividades situadas en un contexto, con ciertos propósitos, regidas por relaciones de poder. En este sentido, no son neutrales, involucran identidad, valores, actitudes, sentimientos y relaciones sociales (Street, 2004; Rockwell, 2000; Lea y Street, 2006); por lo tanto, las prácticas deben ser enseñadas, fomentadas y asumidas al interior mismo de las propuestas curriculares y los planes de estudio que conlleva la formación disciplinar.

Desde esta concepción se avala entonces, que cada profesional reciba una orientación adecuada y específica de lo que sería formarse como un lector y escritor competente dentro de su propia disciplina. Es así como, esta investigación se ubicó dentro de los estudios de la alfabetización académica (Carlino, 2013), entendida ésta como los espacios sociales y culturales a los que se ve enfrentado el estudiante en su formación y que promueve el uso de la lectura y la escritura con fines formativos, no solo normativos. Entendemos con ello que la alfabetización académica está relacionada con el concepto planteado por Bazerman (1998): escritura a través del currículo -*writing across the curriculum*- (WAC) y el de escritura en las disciplinas -*writing in the disciplines*- (WID). La alfabetización académica ha sido un concepto acuñado en los países de habla hispana para reconocer el fenómeno y la complejidad que acarrean los procesos de lectura y escritura en el contexto universitario.

2. Metodología

La investigación realizada es de corte cualitativo; propuso la sistematización con perspectiva de investigación como estrategia metodológica (Cendales-González y Torres-Carrillo, s.f.), lo cual permitió recolectar tanto los documentos producidos durante el periodo en el cual se implementó la estrategia, como las voces de los participantes de la experiencia. En consecuencia, se plantea un estudio de caso, con un diseño no experimental, de alcance descriptivo (Hernández, Fernández y Baptista, 2014).

El desarrollo de la investigación se llevó a cabo en cuatro fases:

- Inicialmente se recopiló los documentos que surgieron del proceso de la inclusión de la lectura y la escritura en el programa; de esta forma, en el último año se recogió información sobre las prácticas de lectura y escritura desde el año 2012 hasta el primer semestre de 2017.

- Durante el mes de septiembre de 2017 se hizo las entrevistas semiestructuradas a directivos, profesores, estudiantes, graduados y empleadores participantes o conocedores de la experiencia. El material obtenido se salvaguardó en formato de audio y video.

- Las percepciones de los participantes de la experiencia, especialmente de estudiantes y graduados del programa, también fueron recopiladas, a través de grupos de discusión (Ibáñez, 1979). Posteriormente se seleccionó algunos de los participantes de los grupos y se realizó entrevistas cortas que, igualmente, quedaron registradas en video.

- Por último, se elaboró la triangulación y el análisis de los datos con ayuda del programa Nvivo© de Microsoft©, que facilitó la organización de la información en las siguientes categorías:

  1. Aseguramiento de la calidad,

  2. Comunidad Académica,

  3. Escritura disciplinar,

  4. Inicios del proyecto,

  5. Objetivos de Formación,

  6. Proyecciones,

  7. Referentes,

  8. Resultados y

  9. Trabajo interdisciplinario.

Se identificó las subcategorías para cada componente y se las utilizó para ampliar la perspectiva de análisis de los datos. Asimismo, se discutió y valoró los resultados para caracterizar los rasgos que han hecho posible el trabajo conjunto entre las dos facultades. Un primer producto de investigación ya finalizado es el material audiovisual que recoge la experiencia y que se encuentra alojado en el enlace: https://youtu.be/5v8B5h6iQao

3. Inicios del Proyecto

Con el acompañamiento de la vicerrectoría académica, la carrera de CP implementó el currículo vigente, como parte del 'Proceso de reflexión y evaluación curricular de los programas académicos de pregrado'. Uno de los cambios fundamentales fue la creación de la asignatura 'Fundamentos de Investigación Contable (FIC) dentro del Núcleo de Formación Fundamental (NFF)', con la cual y, a través de los énfasis de investigación, se estimuló una mirada crítica e interpretativa sobre los temas contables, propios del perfil profesional contable de la Javeriana (Universidad de la República Uruguay, s.f.). Dentro de esta estrategia se propuso la asignatura 'Taller de Lectura' en los primeros semestres, con el objetivo de trabajar el desarrollo de las habilidades de lectura y escritura. De esta forma, comenzó a impartirse en 2005 y las asignaturas del área de investigación empezaron a ofrecer en el primer semestre de 2007, FIC, y los énfasis en 2009.

Paralelamente, a nivel institucional se iba desarrollando esfuerzos para ofrecer apoyo a las facultades en los procesos de escritura; de esta forma se creó en 2009 el Centro de escritura, y empezó a verse un trabajo más serio de ir plasmando en una serie de borradores, elementos que pudieran contribuir a esa reflexión en la universidad. En este mismo sentido, existieron algunos antecedentes en el periodo 2003-2004, sin resultados tangibles a nivel documental, donde se fijara políticas con relación a la lectura y la escritura a nivel genérico o por disciplinas (Cano-Busquets, 2017). A esto se sumó que el departamento de Lenguas hiciera diferentes intentos en el desarrollo de las prácticas interdisciplinarias de lectura y escritura con las carrera de Economía, Administración (Rosas-Wulfers, 2017), Artes (González, 2017) y Ciencias básicas (Pataquiva, 2017).

Como consecuencia de la implementación del currículo en 2005, se empezó a observar que el espacio de intervención en los primeros ciclos semestrales, con la asignatura 'Taller de Lectura' se iba diluyendo con el paso de los demás semestres y, al llegar a FIC y los énfasis de investigación, las habilidades de escritura y lectura crítica no eran las esperadas y se vio la necesidad de desarrollar una estructura transversal que garantizara el desarrollo de estas habilidades (Rueda-Delgado, 2017).

Así mismo, en las clases de FIC y los énfasis de investigación se empezó a evidenciar la necesidad de diseñar una estrategia para fortalecer el desarrollo de habilidades académicas, como la indagación y argumentación, para dar impulso a la investigación formativa (González, 2017; Rueda-Delgado, 2017), fundamentales para la formulación de proyectos y desarrollo de trabajos de grado. De esta forma, la iniciativa buscaba hacer un proceso acompañado de varios semestres, con el fin de lograr documentos finales de mayor calidad y profundidad, sin que ello necesariamente demandara tiempo adicional por parte de los estudiantes, pues eso los llevaría a atrasar su proyecto de grado (González, 2017; Rueda-Delgado, 2017).

De otro lado, quizá la causa más visible que demandó acciones inmediatas para mejorar las habilidades de lectura y escritura fue el conocimiento de los resultados de las Pruebas de Estado (Torres-Agudelo, 2017; González, 2017; Rueda-Delgado, 2017) que, a partir de la Ley 1324 se denomina Pruebas Saber-Pro. Teniendo en cuenta que los resultados no fueron los mejores, se propició escenarios de discusión que permitieran evaluarlos. En su momento se planteó al Departamento de Lenguas revisar el enfoque de la asignatura 'Taller de Lectura' que, curricularmente se había pensado para apoyar el desarrollo de las habilidades de lectura y escritura. La discusión fue muy interesante, precisó González (2017) en la entrevista, porque el hecho de que los cursos estuvieran

en los primeros semestres era el primer problema que se le veía al tema, dado que ya se venía discutiendo el asunto de la eficacia de los cursos de primer semestre en diferentes universidades, que habían empezado esta estrategia después de 2000 con la aplicación de los primeros ECAES.

De esta forma, en palabras de Rueda-Delgado (2017), "coincidió una necesidad académica con una decisión de gestión en cuanto a desarrollar estrategias para mejorar los resultados; eso dio legitimidad para que la actividad fuera más curricular y no solo un tema del área de investigación". Así, se materializó la idea de crear la Revista estudiantil 'Identidad Contable', en 2018, con la cual los trabajos de lectura y escritura requerían de un mayor esfuerzo y acompañamiento para los estudiantes.

En igual sentido, dentro de las habilidades que se buscaba trabajar, estaban las de comunicación, tal como lo estableció el documento curricular del programa, siguiendo la guía de referentes como la *International Federation of Accountants* (IFAC) que considera relevantes: "un profesional contable requiere ciertas condiciones, no solamente de lectura, sino también de escritura para terceros" (Torres-Agudelo, 2017), indicando con ello que la formación del contador tiene como particularidad, la realización de documentos que deben ser comunicados a otros que asumen roles como usuarios de la información financiera.

La implementación

El proyecto de implementación de prácticas de lectura y escritura, en palabras del director del Departamento de Ciencias contables (Rodríguez-Rodríguez, 2017) "se ha ido cristalizando a través del tiempo, a la vez que se fue fortaleciendo el área de investigación". De esta forma, en el desarrollo del proyecto se puede identificar diferentes fases: la primera, con el inicio del nuevo currículo en el segundo semestre de 2004 donde se identifica, en el documento curricular, la asignatura 'Taller de Lectura', para mejorar los procesos de lectura y escritura desde los primeros semestres. Luego, en el momento en que los estudiantes han alcanzado la mitad del programa curricular e inscriben la asignatura FIC y luego los énfasis de investigación (Investigación y Trabajo de Grado) afianzarán sus habilidades de comunicación oral y escrita. No obstante, como se dijo, con el paso de los semestres no se logró concretar una conexión entre la asignatura mencionada y el trabajo de lectura y escritura que se requería al comenzar el área de investigación con FIC.

Por esta razón surge una segunda fase, cuando en el segundo semestre de 2012 se dio una participación puntual de los profesores del Centro de escritura en diversas asignaturas del NFF, en una figura llamada 'Acompañamientos especiales' por parte del Centro. En ese momento se hizo necesario un trabajo más consciente en los procesos de lectura y escritura, con un trabajo transversal en el plan de estudios, lo cual significaba que ya no era solo un tema puntual de dos asignaturas. De esta forma se seleccionó algunas clases que daban inicio a algunas de las principales áreas disciplinares del currículo. Así, se logró trabajar en el conocimiento y construcción de diferentes géneros textuales que iban creciendo en complejidad de acuerdo con el avance formativo, en un esfuerzo transversal del ejercicio de lectura y escritura.

En primer lugar, se buscó recibir la orientación de los profesores del Centro de Escritura, cuya intervención tuvo especial énfasis en la asignatura FIC, en varios momentos durante el semestre, con charlas muy cortas, explicando las condiciones y requisitos de los documentos a elaborar y, adicionalmente, en su revisión y evaluación, en acuerdos con el profesor de investigación (González, 2017; Rueda-Delgado, 2017), además de apoyos en espacios fuera de clase, con tutorías y solución de dudas a través del correo electrónico (Ortiz-Reyes, 2017). Luego de estas charlas, los profesores del área de investigación intentaron abordar los temas de lectura y escritura, con el temor de no poder tener buenos resultados por la poca experiencia que se tenía en estos temas (Rueda-Delgado, 2017).

Un indicador importante para ese momento, primer semestre de 2014, fue el número de asistencias de los estudiantes al Centro de Escritura, para buscar asesoría en la elaboración de sus escritos. No obstante, esta fase del proyecto no permitió transformaciones sustanciales en los procesos de escritura, por las siguientes razones:

- Las intervenciones de los profesores de lectura y escritura eran insuficientes; no se logró una articulación en su labor.
- Una vez que el profesor de lectura orientaba sobre la construcción de los textos, el profesor disciplinar debía asumir el acompañamiento posterior, para lo cual no estaba suficientemente preparado.
- Los procesos de lectura y escritura debían estar respaldados por acuerdos para evitar que se convirtieran en una labor adicional a la temática propia de cada clase.

Por estos motivos, se decidió ir a una tercera fase, producto de la retroalimentación del proceso. Era evidente que el acompañamiento no era suficiente y se pensó en una estrategia más conjunta y permanente de los profesores de lenguas (Rueda-Delgado, 2017). De esta forma, en 2014 las clases del área de investigación estuvieron programadas bajo una nueva modalidad, con la participación de dos profesores para el acompañamiento tanto temático como de los procesos de escritura, teniendo como característica adicional, un cupo máximo de 20 estudiantes por clase. Las bondades de esta estrategia en cuanto a: mejorar las habilidades de escritura de los estudiantes, la participación en eventos académicos, y despertar el interés por el trabajo de grado como opción de graduación, entre otros, justificarían la importante inversión en recursos que el programa estaba haciendo.

En esta etapa se planteó un trabajo en cuatro ámbitos claramente diferenciados:

- Se continúa con el apoyo en asignaturas específicas como Teoría del aseguramiento (Moreno-Mosquera y Baracaldo-Lozano, 2016) y el acompañamiento a otras asignaturas, sin hacerse un trabajo continuo semestre a semestre.
- Intervención directa de los profesores del Centro de escritura en la asignatura FIC, pasando de un acompañamiento parcial a uno total, durante el semestre.

- Acompañamiento de los docentes del Centro de escritura en el proceso especial de trabajos de grados, con el fin de formular artículos de mini-revisión de literatura.

- Asesoría en la formulación de propuestas de trabajo de grado en el énfasis de investigación.

Como parte de la experiencia descrita, se hizo necesario que el proyecto procurara retomar el trabajo transversal que se venía haciendo con diferentes asignaturas y géneros textuales adecuados al nivel de formación, recuperando la experiencia ganada en la fase dos con los acompañamientos especiales por parte del Centro de escritura.

El desarrollo de las prácticas de lectura y escritura en el programa de Contaduría se facilitó por unas condiciones que permitieron su puesta en marcha; entre ellas, se destaca los siguientes:

- La receptividad de los directores del programa de CP y una actitud de escucha para tomar acciones frente a las propuestas de los profesores en aras de mejorar las prácticas de escritura (Torres-Agudelo, 2017).

- El apoyo incondicional de la facultad para que el proyecto fuera viable y se pusiera en marcha (González, 2017), especialmente en las decisiones que, aun por encima de los mayores niveles de inversión que suponía el proceso, privilegiaron un proceso formativo que fue mostrando resultados en la producción escrita de los estudiantes.

- El apoyo del recién creado Centro de escritura (González, 2017; Egresados, 2017), destacando que su creación fue un mensaje institucional sobre la importancia del tema de la lectura y la escritura, que se complementó con el respaldo a la realización de eventos como el *Writing Research across Borders* (WEAB) en el año 2017, donde se divulgó experiencias de escritura en diferentes países (Cano-Busquets, 2017), incluida la experiencia del programa de Contaduría.

Por su parte, la actitud propositiva de los profesores de Contaduría y receptiva de los de lenguas para trabajar conjuntamente, logró desarrollar un trabajo de mutuo respeto, equilibrio y colaboración para tomar acciones que permitieron el arranque del proyecto y su sostenimiento en un esfuerzo constante hasta la fecha (Torres-Agudelo, 2017; Profesores, 2017).

Dar a conocer al grupo de profesores de CP sobre las experiencias exitosas en las prácticas de lectura y escritura (González, 2017) en universidades de diferentes países y reconocer estudios compilatorios aplicados a programas que forman contadores profesionales (Riley y Simons, 2013) permitió vislumbrar elementos de factibilidad aplicables al contexto colombiano dentro de la disciplina contable.

De otro lado, los estudiantes mismos reconocen que el Centro de escritura les ha ayudado a mejorar sus trabajos escritos y empiezan a valorar que el programa ofrezca recursos para mejorar sus habilidades de lectura y escritura. Igualmente, como resultado de este acompañamiento, han visto factible la participación en eventos en donde han podido dar a conocer sus producciones escritas (Egresados, 2017).

Una primera mirada a la descripción del proceso permite precisar los siguientes asuntos:

- El proceso de prácticas de lectura y escritura en la carrera de Contaduría ha sido el resultado del trabajo de un grupo de profesores frente a una problemática identificada en el proceso formativo, ante la cual se tomó acciones que permitieron explorar diferentes posibilidades de solución, logrando un proceso permanente de retroalimentación que propició espacios permanentes de repensar el proyecto para irlo mejorando en la marcha.

- Ha sido fundamental el interés y liderazgo de los profesores que iniciaron la idea y lograron transmitirla adecuadamente para que otros la mantuvieran y siguieran trabajando. Este tipo de iniciativas requiere de un compromiso permanente de profesores que lideren al grupo y generen estrategias para que el proceso se mantenga a través del tiempo.

- La dinámica generada por el área de investigación, con la implementación del nuevo plan curricular, desde donde se empezó a demandar que los estudiantes lograran desarrollar habilidades de lectura crítica y escritura académica fue un elemento dinamizador del proyecto para implementar prácticas de lectura y escritura para la investigación.

- La relación establecida entre el programa de Contaduría y el Departamento de Lenguas con su Centro de escritura para propiciar espacios interdisciplinares que permitieran una construcción conjunta en beneficios de los estudiantes ha sido fundamental para los logros alcanzados con la experiencia.

- Los referentes nacionales e internacionales en cuanto a prácticas de lectura y escritura en universidades que forman contadores profesionales ofrecen oportunidades de aprendizaje de experiencias exitosas que, en principio, dieron condiciones de posibilidad para los precursores de esta experiencia educativa.

Retos identificados para las prácticas de lectura y escritura

El desarrollo del proyecto ha evidenciado una serie de logros, así como algunas dificultades que permiten observar evidentes oportunidades de mejora a través de las cuales se podrá construir formas de trabajo en el diseño de prácticas de escritura académica. La investigación permitió tener las diferentes miradas de los actores que han participado del proceso, como: profesores, estudiantes en ejercicio o recién graduados, así como el punto de vista de los empleadores respecto de sus expectativas y percepciones del profesional en ejercicio. Al respecto, presentamos a continuación algunos de los aportes:

- **Profesores:**

Inicialmente, el profesor Rueda (2017) considera que en la fase en la cual las prácticas de lectura y escritura empezaron a involucrar profesores de las primeras asignaturas de cada una de las líneas de formación, al no haber hecho un trabajo previo con ellos, fue percibido como un trabajo adicional en el desarrollo de las clases, y sostiene:

> …pero no lo sentían como una estrategia de formación para enseñar mejor o distinto, sino como algo adicional; entonces, las reuniones de seguimiento eran muy densas, porque no eran tanto del proceso de aprendizaje, sino de cuantas actividades hicieron, viéndose como una actividad adicional y no como una estrategia de formación diferenciada para enseñar los mínimos temas técnicos.

De esta forma, esta fase del proyecto debe ser retomada para tener un alcance través de todo el currículo, más allá del área de investigación, con el concurso de los profesores responsables de cada asignatura, con una estrategia de formación que integre los temas de la clase con los procesos de lectura y escritura.

Por su parte las profesoras Moreno-Mosquera y Baracaldo-Lozano (2016) presentaron una serie de dificultades relativas a los estudiantes, profesores y géneros trabajados en la clase, frente a lo cual desarrollaron una intervención con los siguientes pasos: "1) Revisión y análisis de las consignas del curso y del parcelador. 2) Exploración sobre las concepciones de docentes de la unidad de aseguramiento. 3) Abordaje de las características lingüístico-discursivas del ensayo académico. 4) Construcción de criterios de evaluación" (p. 18). Esta estrategia es un buen referente a seguir para retomar los procesos de lectura y escritura en asignaturas que, como ya se indicó, trascienden el área de investigación.

- **Estudiantes:**

El grupo focal de estudiantes presentó una serie de impresiones sobre la forma como han vivido la experiencia de las prácticas de lectura y escritura en su formación como contadores públicos:

- ✓ Les preocupa la baja retroalimentación que reciben de sus profesores, respecto de los documentos que elaboran.
- ✓ Algunos consideran que el trabajo de lectura y escritura se intensifica al finalizar la carrera y esto no permite que haya suficiente tiempo para afianzar las habilidades de comunicación. De hecho, las prácticas de lectura y escritura solo son percibidas en la asignatura FIC a mitad de carrera y en los énfasis del área de investigación, para quienes deciden tomarlos.
- ✓ La asignatura de Taller de lectura realiza, en los grupos de la jornada nocturna especialmente, actividades con documentos ajenos a los temas disciplinares, lo cual genera una desconexión en el proceso que siguen en los semestres posteriores.
- ✓ Si bien los estudiantes hacen el esfuerzo de escribir, les parece una labor tediosa, porque no saben cómo conseguir información o consideran que es un proceso repetitivo y aburrido. Si a esto se le suma que la mayor carga de trabajos se programa para entregar al finalizar los semestres, la consecuencia es que la tarea de escritura se realiza por cumplir, sin lograr un trabajo consciente.
- ✓ Valoran el esfuerzo del programa en el área de investigación para ofrecer recursos que les permitan mejorar sus habilidades para la escritura.
- ✓ Han observado que no hay equilibrio entre las diferentes áreas de formación para desarrollar actividades de escritura, y consideran que en la medida en que todos los profesores manejen el mismo tema, los resultados serían mejores.
- ✓ La jornada nocturna no es fácil, por lo extensa, de modo que al desarrollar los trabajos de escritura propuestos en sus clases, necesitarían tiempo extra, y con el que cuentan para su trabajo autónomo es muy limitado, siendo éste uno de los principales obstáculos para cumplir óptimamente con los trabajos que les son asignados.

- **Egresados:**

Las experiencias de los profesionales egresados del programa en su campo, les han ido mostrando la necesidad de tener habilidades de lectura y escritura sólidas. Es el caso de Estefanía Santos-Betancur (2017), quien encuentra un factor diferenciador en su formación como contadora, al compararse con otros profesionales dentro de las ciencias sociales: "[…] en comparación con personas que habían estudiado antropología o ciencias sociales, o relaciones internacionales, no tenía las mismas habilidades o la misma facilidad para escribir y fue algo que me tocó desarrollar a medida que fui haciendo mi maestría". Esta situación denota una problemática que la misma egresada presenta como una creencia en la formación de la CP, según la cual los contadores no pueden escribir. De esta forma, con su propio esfuerzo e intereses particulares, los profesionales forjan su propio camino de formación, en el cual está implícito un elemento fundamental en lo relacionado con las prácticas de lectura y escritura.

Otra egresada del programa y actualmente profesora en el área de investigación contable, Mónica Bernal-Montero (2017), evidencia una falencia que desestimula los procesos de lectura y escritura en los estudiantes:

> Como estudiante, yo no sentí retroalimentación en muchas de mis clases; sí me empezaron a exigir, porque en esa época cuando yo era estudiante empezó a crearse lo del Congreso de estudiantes; lo de mandemos a los estudiantes afuera a otro congreso y claro, cada área pedía un documento. Uno lo mandaba, pero al fin y al cabo uno no sabía si el trabajo estaba bien o estaba mal.

Por otro lado, su experiencia en el proceso formativo denota otra falencia que se ha intentado resolver mediante el proyecto:

> Los aspectos de lectura y escritura no [son trabajados] de igual manera en todas las asignaturas; de hecho, pienso que el ochenta por ciento de las materias no trabaja los aspectos de escritura, solo las específicas de investigación y taller de lectura.

Por esta razón, otro aspecto que debe ser incorporado a una nueva fase del proceso de implementación de la lectura y la escritura en el currículo, es que debe hacer énfasis en la retroalimentación a los productos escritos generados por los estudiantes.

4. A manera de conclusión

Las experiencias de formación en los programas de Contaduría Pública deben ser visibilizadas para ser reconocidas como prácticas que merezcan ser replicadas en beneficio de la educación contable. Para este caso, el trabajo en el desarrollo de habilidades de comunicación a partir de prácticas de lectura y escritura.

Los procesos de investigación que permiten reconstruir los procesos de formación a partir de las opiniones de los participantes de una comunidad educativa, son el medio mediante el cual se posibilita dar cuenta de una experiencia, para darle valor y además posibilitar su mejora permanente.

La disposición de recursos, el respaldo directivo y una visión de largo plazo para el desarrollo de proyectos de lectura y escritura en un programa de formación, son factor fundamental para alcanzar resultados que se pueda mantener en el tiempo.

Uno de los más importantes objetivos que debe perseguir un proyecto de lectura y escritura es responder a lo que los estudiantes han manifestado respecto de la necesidad de contar con una retroalimentación de los documentos que elaboran durante el ciclo académico.

El éxito del proyecto se debe fundamentalmente al interés y liderazgo que demostraron los profesores pioneros de la idea, quienes pudieron transmitirla de una manera adecuada, para que otros la conservaran y la siguieran trabajando. Y, para que se mantenga en el tiempo, es esencial que los líderes del grupo demuestren un compromiso permanente y generen cada vez, estrategias nuevas.

La dinámica generada por el área de investigación con la implementación del nuevo plan curricular desde donde se empezó a demandar que los estudiantes lograran desarrollar habilidades de lectura crítica y escritura académica, fue un elemento dinamizador del proyecto para implementar prácticas de lectura y escritura para la investigación. Además, la relación establecida entre el programa de CP y el Departamento de Lenguas con su Centro de Escritura para propiciar espacios interdisciplinares que permitieran una construcción conjunta en beneficios de los estudiantes, ha sido esencial para los logros alcanzados con la experiencia.

El proyecto hizo eco, en su momento, de algunas de las experiencias reflejadas en los documentos presentados en la revisión de literatura de la investigación, especialmente el relacionado con la escritura a través del currículo; no obstante, el trabajo en equipo de dos profesores en aula resulta novedoso dentro de las prácticas revisadas.

En todo el proceso subsisten las preocupaciones respecto del desarrollo de un pensamiento crítico en la formación de los estudiantes de CP, donde hasta ahora predomina una formación altamente técnica.

Finalmente, la cantidad de actores que han aportado al proyecto es una muestra de los ingentes esfuerzos que se ha hecho para que el proyecto permanezca. También se puede interpretar como una asociación poco explorada en el medio académico, en donde los apoyos entre disciplinas son poco frecuentes.

Referencias

Bazerman, C. (1998). *Shaping Written Knowledge: The Genre and Activity of the Experimental Article in Science*. Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press.

Bernal-Montero, M. L. (septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez.

Byrne, M., Flood, B., & Dan, S. (2010). Communication Apprehension among Business and Accounting students in Ireland. *Irish Accounting Review*, 1-19.

Cano-Busquets, M. (22 de septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez. Pontificia Universidad Javeriana.

Carlino, P. (2013). Alfabetización académica diez años depués. *Revista Mexicana de Investigación Educativa, 18*(57), 355-381.

Cendales-González, L. y Torres-Carrillo, A. (s.f.). La sistematización como experiencia investigativa y formativa. Recuperado de http://www.cepalforja.org/sistem/documentos/lola_cendales-alfonso_torres-la_sistematizacion_como_experiencia_investigativa_y_formativa.pdf

Congreso de la República de Colombia. (13 de julio de 2009). Ley 1324 "por la cual se fija parámetros y criterios para organizar el sistema de evaluación de resultados de la calidad de la educación, se dicta normas para el fomento de una cultura de la evaluación, en procura de facilitar la inspección y vigilancia del Estado y se transforma el ICFES". Bogotá, Colombia. Recuperado de https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=36838

Dale-Jones, G., Hancock, P., & Willey, K. (2013). Accounting Students in an Australian university improve their writing: but how did it happen? *Accounting Education: an international journal, 22*(6), 544-562.

Egresados. (septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez.

González, B. Y. (02 de octubre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez. Pontificia Universidad Javeriana.

Grimm, S. D. (2015). Learning Logs: Incorporating Writing-to-Learn Assignments into Accounting Courses. (A. A. Association, Ed.) *Issues in Accounting Education, 30*(2), 79-104.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6.ª ed.). México: McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A. de C.V.

Hutchins, T. D. (2015). A new approach to teaching bussiness writing: Writing across the core - A document based curriculum. *American Journal of Business Education, 8*(2), 131-138.

Ibañez, J. (1979). *Más allá de la Sociología. El grupo de discusión: Teoría y Crítica.* Madrid, España: Siglo Veintiuno Editores.

Jones, C. G. (2011). Written and computer-mediated accounting communication skills: An employer perspective. (A. f. Communication, Ed.) *Business Communication Quarterly, 74*(3), 247-271.

Lea, M., & Street, B. (2006). The 'Academic Litteracies' Model: Theory and Applications. *Theory Into Practice, 45*(4), 368-377. Doi: 10.1207/s15430421tip4504_11

Moreno-Mosquera, E. y Baracaldo-Lozano, N. (2016). Apoyo a las tareas de lectura y escritura. Una experiencia interdisciplinar en la clase de Teoría del Aseguramiento en Contaduría. *Revista Grafía , 13*(1), 9-32.

Ortiz-Reyes, O. F. (septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez.

Pataquiva, A. L. (septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez. Pontificia Universidad Javeriana.

Pontificia Universidad Javeriana (PUJ). (2011). Informe de Autoevaluación con fines de renovación de la acreditación institucional de la sede central y acreditación instgitucional de la seccional de Cali. Recuperado de https://www.javeriana.edu.co/documents/15838/5529520/Informe+Autoevaluacion.pdf/869503a8-ad82-45c7-9985-28dbe43e7af6

-------. (2019). Informe de Autoevaluación. Recuperado de https://www.javeriana.edu.co/documents/15838/273636/Informe+autoevaluaci%C3%B3n+Pontificia+Universidad+Javeriana+2019.pdf/35136c41-e07f-45fe-9d32-8a3f6a622ac3

Profesores. (septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez.

Riley, T. J., & Simons, K. A. (2013). Writing in the Accounting Curriculum: A Review of the Literature with Conclusions for Implementation and Future Research. *Issuess in Accounting Education, 28*(4), 823–871. Doi: 10.2308/iace-50491

Rockwell, E. (2000). La otra diversidad: historias múltiples de apropiación de la escritura. Recuperado de https://www.teluq.uquebec.ca/diverscite/SecArtic/Arts/2000/rockwell/txt.htm

Rodríguez-Rodríguez, B. A. (21 de septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez.

Rojas-Rojas, W. (2015). Lectoescritura y pensamiento crítico: desafío de la educación contable. *Cuadernos de Contabilidad, 16*(41), 307-328.

Roncancio-García, A., Mira-Alvarado, G. y Muñoz-Murcia, N. (2017). Las competencias en la formación del profesional contable: una revisión de las posturas institucionales y educativas en Colombia. *Revista de la Facultad de Ciencias Económica: Investigación y Reflexión, 25*(2), 83-103. Doi: https://doi.org/10.18359/rfce.3070

Rosas-Wulfers, A. (22 de septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez. Pontificia Universidad Javeriana.

Rueda-Delgado, G. (20 de octubre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez. Pontificia Universidad Javeriana.

Ruiz-Rojas, G. y Muñoz-López, S. (2015). Experiencia didáctica de alfabetización académica para estudiantes de primer semestre de contaduría pública. *Visión Contable*(13), 32-73.

Santos-Betancur, E. (2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez.

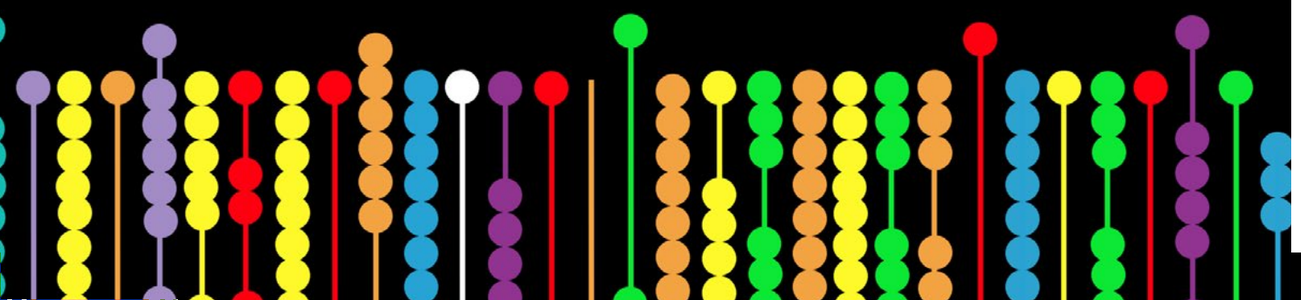
Street, B. (2004). Los nuevos estudios de literacidad. En V. Zavala, M. Niño-Murcia y P. Ames (Edits.), *Escritura y sociedad. Nuevas perspectivas teóricas y etnográficas* (pp. 81-108). Lima, Perú: Red para el Desarrollo de las Ciencias sociales en el Perú.

Tarasovich, B. M., & Boyer, N. B. (2013). Introducing a Writing Skills Intervention into an Undergraduate financial accounting course. *Journal of the Academy of Business Education*, 85-96.

Torres-Agudelo, F. (21 de septiembre de 2017). Entrevista/Entrevistadores Marcos Ancizar Valderrama-Prieto y Fanny Blandón Ramírez.

Universidad de la República Uruguay. (s.f.). Contador Público. Recuperado de http://fcea.edu.uy/ensenanza/ensenanza-d-grado/154-contador-publico.html

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Experiencia pedagógica para la formación en competencias ciudadanas en estudiantes de Contaduría pública de la Universidad Mariana

José Luis Villarreal[1]
Jorge Xavier Córdoba Martínez[2]

Resumen

Desde la Constitución política de Colombia y lo establecido en la Ley 115 de 1994, se viene promoviendo el trabajo por una educación de calidad, la formación de principios y valores, el respeto a los derechos humanos, la democracia y la anhelada paz.

En un contexto de posmodernidad y globalización, existen nuevos retos para los procesos educativos, que fomentan reflexiones y el desarrollo de competencias ciudadanas; así, la educación contable se concibe como un proceso de transformación de personas vinculadas con aspectos organizacionales, ciudadanos y sociales. De lo anterior se desprende la necesidad de analizar la pertinencia de las competencias ciudadanas en la formación de los estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad Mariana.

La ruta metodológica del estudio es de tipo descriptivo, acompañada de una revisión bibliográfica reflexiva sobre las características de las competencias ciudadanas y del pensamiento crítico. Se concluye que la formación en competencias ciudadanas es un ejercicio que ocurre en la cotidianidad y desborda los límites de la educación universitaria, que busca mantener viva la democracia en contra de un enfoque tradicional que centra su mirada en los fines lucrativos.

Palabras clave: competencias ciudadanas, pensamiento crítico, educación contable, formación integral.

Pedagogical experience for training in citizen competences in Public accounting students of the Mariana University

Abstract

Since the Political constitution of Colombia and the provisions of Law 115 of 1994, work for quality education and the formation of principles and values has been promoted; we must be educated in respect for human rights, democracy and the desired peace.

[1] Magíster en Gestión Empresarial, Universidad Libre, Cali, Colombia. Contador Público, Universidad Mariana, Pasto. Docente Investigador de tiempo completo del programa de Contaduría pública de la Universidad Mariana. Integrante del Grupo de Investigación Identidad Contable. Pasto, Colombia. Email: jvillareal@umariana.edu.co
[2] Especialista en Pedagogía e Investigación en la Educación Superior y Contador Público, Universidad Mariana, Pasto, Colombia. Estudiante del Doctorado en Ciencias Contables, Universidad de los Andes, Venezuela. Docente-Investigador de tiempo completo del programa de Contaduría pública de la Universidad Mariana. Integrante del Grupo de Investigación Identidad Contable. Pasto – Colombia. Email: jocordoba@umariana.edu.co

In a context of postmodernity and globalization, there are new challenges for educational processes, which encourage reflections and the development of citizen competencies. Thus, accounting education is conceived as a process of transformation of people linked to organizational, citizen and social aspects. This follows the need to analyze the relevance of citizen competencies in the training of Public Accounting students at Mariana University.

The methodological route of the study is descriptive, accompanied by a reflexive bibliographic review of the characteristics of citizen competencies and critical thinking. It is concluded that the training in citizen competences is an exercise that occurs in everyday life and goes beyond the limits of university education, which seeks to keep democracy alive, against a traditional approach that focuses on lucrative purposes.

Key words: citizenship competences, critical thinking, accounting education, integral training.

1. Introducción

La educación basada en competencias está generando importantes cambios en el proceso educativo en todos los niveles (básica primaria, secundaria y universitaria); así mismo, "la formación basada en competencias es un tema de gran interés y actualidad en diversos campos (educativo, social y empresarial)" (Tobón, 2015, p. 15). De manera particular, en los aspectos pedagógicos el proceso de enseñanza y aprendizaje basado en competencias toma fuerza a un nivel superior; además, se relaciona con las humanidades en la formación contable, para avanzar hacia la integralidad.

Para nadie es desconocido que el concepto de competencia y su relación con la educación superior presentan aspectos relevantes en la forma de estructurar los planes de estudio, temáticas a abordar y su vinculación con el perfil profesional, aspectos que no se escapan a la discusión y reflexión frente a los problemas y retos educativos de la universidad en el siglo XXI; a esto se añade lo afirmado por Coll (s.f.):

> Sin negar la especificidad del fenómeno ni la importancia que pueden tener en este caso otros factores –como, por ejemplo, el énfasis en los resultados y en la rendición de cuentas de los servicios públicos, incluidos los educativos; o en la calidad entendida no tanto en términos de «inversiones» y de «recursos» como de «resultados»–, la rapidez y la amplitud con las que se han extendido los enfoques basados en competencias no son una excepción en la evolución de las ideas y de los planteamientos pedagógicos. La educación es un campo de conocimiento y de actividad profesional especialmente proclive a la aparición y difusión de conceptos y enfoques presentados a menudo como «novedosos» y portadores de soluciones a todos los problemas y carencias existentes, que pueden llegar a alcanzar un grado considerable de aceptación en periodos de tiempo relativamente breves. (p. 34).

Entonces, el desarrollo de competencias y su incidencia en la formación profesional es otro reto que se asume desde la educación superior; así, "en el marco del nuevo contexto se introduce conceptos como competencias, currículo flexible y sistema de créditos, lo cual genera un impacto en el sistema de educación superior, en especial en América Latina, por la heterogeneidad de su implementación" (Valero, Patiño y Duque, 2013, p. 13).

En este orden de ideas, frente al objetivo de lo planteado en el VI Encuentro nacional y primero internacional de profesores de Contaduría, que invita a repensar y potencializar las prácticas pedagógicas en la educación contable, se requiere dialogar en torno a temas estructurales; de esto se desprende la necesidad de revisar contenidos, metodologías de enseñanza y procesos de evaluación, con el fin de promover una formación integral de los futuros profesionales, para que no solo cuenten con conocimientos pertinentes, sino que los articulen con iniciativas frente a problemáticas económicas, sociales y ambientales de su entorno, con el fin de que sean capaces de contribuir efectivamente al desarrollo sostenible.

Teniendo en cuenta estas perspectivas, respecto al desarrollo del módulo de competencias genéricas de las Pruebas Saber pro, en particular el módulo de competencias ciudadanas, en el marco del sistema de aseguramiento de la calidad de la educación superior institucionalizadas por el Ministerio de Educación Nacional (MEN), resulta necesario analizar la pertinencia de las competencias ciudadanas en la formación de los estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad Mariana.

Para abordar el objetivo planteado, el documento se estructura así: inicia con una breve introducción; seguidamente se aborda los aspectos generales de las competencias educativas y ciudadanas; se continúa con una descripción de las etapas en el proceso de construcción de conocimiento en la Universidad Mariana; se cierra con los elementos de la discusión, tales como la participación y responsabilidad democrática, la promoción de los derechos humanos y se finaliza con las conclusiones.

Aspectos generales de las competencias educativas

El concepto de competencias está relacionado con la competitividad empresarial, en tanto éstas requieren de personal que realice funciones con calidad y capacidad de tomar decisiones relacionadas con sus labores cotidianas. Frente a esta necesidad empresarial, las instituciones de educación superior (IES) realizan cambios del proceso de enseñanza y aprendizaje, su impacto en el desempeño profesional y la formación para el trabajo; se "debe vincular con aspectos como desarrollo de la personalidad, formar de modo integral el comportamiento (intelectual, motriz, afectivo) y cualificación en cuanto a flexibilidad, humanidad y participación (versatilidad y adaptación, comportamiento ético social y capacidad de cooperación)" (Valero et al, 2013, p. 15).

De esta manera, el profesional adquiere competencias para enfrentarse a los nuevos desafíos de un mundo cambiante y complejo, de poder aprender permanentemente, de ser un buen ciudadano, que tiene derechos, deberes y que puede participar en la definición de las políticas de la sociedad. Al tiempo, puede contar con habilidades y aptitudes para enfrentar dificultades e interesarse por las escasas oportunidades en su desempeño profesional; debe cultivar un pensamiento crítico, innovador y ético para promover el cambio desde lo económico hasta lo social.

En el contexto nacional, se define competencia desde una mirada institucional, como: "la capacidad compleja que integra conocimientos, potencialidades, habilidades, destrezas, prácticas y acciones que se manifiestan en el desempeño en situaciones concretas, en contextos específicos (saber hacer en forma pertinente). Las competencias [son

construidas, desarrolladas] y evolucionan permanentemente" (Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación, ICFES, 2019, párr. 6).

No obstante, para la fundamentación en competencias e integración entre el sujeto y el objeto, se recurrió a Tobón (2006) quien, acerca de la importancia de promover el pensamiento plantea:

> Se combina el análisis cualitativo con el análisis cuantitativo ya que con números no se puede interpretar y con palabras no se puede describir con precisión. El pensamiento complejo tiene una misión ética al promover el diálogo entre las ideas, favorecer el encuentro entre las personas y crear lazos de solidaridad. El pensamiento complejo es multidimensional; esto implica una trasformación de la mente simple… (p. 6).

Respecto a la clasificación, Tobón (2006) afirma: "las competencias [implican] actuaciones integrales ante problemas del contexto, con idoneidad y compromiso ético, concibiendo así la competencia como una actuación o desempeño contextualizado" (p. 15).

En ese orden de ideas, unas competencias que ameritan ser desarrolladas en la sociedad para convivir en un ambiente de respeto y tolerancia, son las denominadas 'ciudadanas'. No obstante,

> Ser ciudadano es terriblemente complejo; requiere además de habilidades, conocimientos, actitudes y hábitos colectivos. Uno se hace; no nace ciudadano; y para ello desarrolla unas habilidades y unos referentes; hay experiencias que marcan. La gente aprende a ser buen ciudadano en su familia, en su vecindario, con su grupo de pares y, obviamente, en el colegio. (Mockus, 2004. párr. 10).

De este modo se puede afirmar que el ser humano, para ser ciudadano necesita ser educado por diferentes instituciones que a lo largo de su vida influirán en la construcción de sus competencias ciudadanas, las cuales están conformadas por un conjunto de habilidades, conocimientos, disposiciones y actitudes que le permitan un buen vivir en sociedad.

De manera particular en Colombia, el Módulo de Competencias Ciudadanas (ICFES, 2016) se fundamenta en temas comunes tratados en las Pruebas Saber Pro, que incluyen conocimiento y comprensión de conceptos básicos de la Constitución Política de Colombia; además, provee fundamentos de la ética pública y política y evalúa las habilidades necesarias para enfrentar y analizar problemáticas sociales.

En síntesis, las competencias ciudadanas son edificadas a partir de la reflexión y construcción del pensamiento sistémico, para comprender que los problemas y soluciones involucran distintas dimensiones y requieren de la participación activa y decidida tanto de profesionales idóneos como de ciudadanos críticos y comprometidos con el cambio social.

Como se manifiesta en el Programa de Competencias ciudadanas del MEN (2011),

> El desarrollo humano requiere de unos ciudadanos respetuosos del bien común, que sepan encontrar, valorar y proteger la riqueza que hay en la diferencia y que participen activamente en la construcción del Estado Social de Derecho que Colombia promueve y defiende. (p. 6).

Elementos básicos de las competencias ciudadanas

Los programas de Contaduría pública deben explicitar los principios y objetivos que orientan una formación integral basada en el desarrollo de competencias, lo cual se plasma desde el perfil profesional y el currículo, como una oportunidad para fortalecer el proceso educativo y así contextualizar la educación superior, con el fin de enfrentar los retos de carácter social, político, económico y ambiental que se presentan a nivel mundial, dado el fenómeno de la globalización y de un sistema-mundo cambiante y complejo (Torres, 2010).

De forma particular, frente a la sociedad del conocimiento y la era digital, es necesario que desde las aulas de la educación superior se promueva una educación integral basada en competencias, como ha sido el objeto de estudio y análisis por parte de profesores de los programas de Contaduría en el contexto colombiano (Valero et al., 2013), quienes presentan miradas reflexivas frente al desarrollo de competencias, por una parte de carácter académico (argumentativo, interpretativo y propositivo) y otras, enfocadas al conocer, el saber hacer y el ser.

Lo anterior se complementa con una serie de normas, entre ellas la Ley 1324 de 2009, como marco normativo que rige la organización y funcionamiento del sistema de evaluación de la calidad de la educación, el Decreto 3963 de 2009 que plantea una nueva orientación a los exámenes de Estado, como afirman Valero et al., (2013)

Las competencias a evaluar son las:

- Genéricas, necesarias para el adecuado desempeño profesional, independientemente del programa
- Específicas de los distintos programas de pregrado, siempre y cuando puedan ser valoradas por medio de pruebas externas y masivas. Éstas serán definidas por el MEN, con la participación de la comunidad académica, profesional y del sector productivo.

La promoción de la calidad en la educación superior es un tema de interés colectivo, no solo del gobierno nacional o de las IES, sino de la comunidad, con el fin de construir una mejor sociedad relacionada con la comunicación como base de la interacción socio cultural. "Esto quiere decir que el aprendizaje de cada individuo se da por las competencias comunicativas, que posibilitan la interacción sociocultural y en las que, por ende, influye el medio en que se desarrollan" (Shunk, 1997, citado por Murillo y Castañeda, 2007, p. 3).

La formación en competencias ciudadanas debe reconocer que en la carta magna colombiana se establece la pluralidad en todos los aspectos (religioso, social, de género, racial, político, etc.) y en particular, fortalece la democracia participativa en el marco

del Estado social de derecho, promoviendo así, el respeto por derechos como la vida, la igualdad, la libertad de cultos y de expresión, la libre enseñanza, el trabajo y la paz. De igual forma, valores como la libertad, la justicia y la solidaridad.

En este contexto se busca fortalecer en el estudiante de Contaduría pública, su formación como persona y ciudadano; de esta manera se concibe a la educación como una función social que, además de facilitar el acceso al conocimiento, las técnicas y tecnologías, busca formar en cuanto al respeto a los derechos humanos, para la promoción de un desarrollo sostenible.

De igual modo, el significado de las competencias ciudadanas, de acuerdo con Chaux (2004) "son los conocimientos y las habilidades cognitivas, emocionales y comunicativas que [articulados entre sí] hacen posible que las personas participen en la construcción de una sociedad democrática, pacífica e incluyente" (p. 2). Entonces, se puede inferir que las competencias ciudadanas buscan la formación de buenos ciudadanos, comprometidos, respetuosos de la diferencia y protectores de los intereses colectivos, solidarios, tolerantes y promotores de una sana convivencia.

Empero, la formación en competencias ciudadanas no es una responsabilidad de una materia en particular, sino que estos aspectos son desarrollados en lo extenso del currículo formal o el denominado currículo oculto. Así mismo,

> La formación ciudadana puede darse durante las clases de todas las áreas académicas. Por ejemplo, en una clase de ciencias naturales es común encontrarse con temas controversiales con implicaciones éticas como los avances en ingeniería genética o el impacto ambiental de los desarrollos científicos y tecnológicos. (Chaux, 2004, p. 5).

Etapas en el proceso de construcción de conocimiento en la Universidad Mariana

En el Plan de Desarrollo Institucional de la Universidad Mariana (2014) se propone como misión, "formar profesionales humana y académicamente competentes, con espíritu crítico, sentido ético y compromiso social, que contribuyan a la trasformación sociocultural y al desarrollo con justicia social y respeto por el ambiente" (p. 16). La propuesta incluye dos pilares en la formación del tipo de ser humano que plantea educar en un contexto específico: lo académico y lo humano. Además, para fortalecer la formación humana, en su marco axiológico establece seis principios orientadores (responsabilidad social, excelencia, equidad y justicia, integralidad, responsabilidad ambiental y autonomía) y seis valores (respeto, paz, inclusión, responsabilidad, solidaridad y fraternidad), esenciales para una educación más plena e integral, que corresponda con los nuevos requerimientos sociales, culturales, políticos y económicos.

No obstante, la revisión de un nuevo discurso pedagógico, centrando la atención sobre el aprendizaje significativo y la conceptualización del saber contable, parte de dos dimensiones: Profesional y Disciplinar. Como afirma Villarreal (2015), "el modelo pedagógico existente en la UNIMAR es una construcción colectiva, una representación socio-histórica en la que se expresa intensiones de enseñanza-aprendizaje" (p. 189).

La Universidad Mariana, en su Modelo Pedagógico (2008), ha propuesto cinco etapas en el proceso de construcción del conocimiento (ver Figura 1), las cuales se describe a continuación:

1. Ideas previas: considera los conceptos que el estudiante sabe, como punto de partida para la enseñanza y aprendizaje de los conceptos científicos; por lo tanto, constituyen la plataforma donde se construye todo el conocimiento. Si las ideas son adecuadas, el conocimiento se da de manera más ordenada; caso contrario, será difícil alcanzar lo anterior.

2. Encuentro con el nuevo concepto: el aprendizaje humano es una construcción personal donde el estudiante logra modificar su estructura mental hasta alcanzar un nivel mayor de complejidad y de integración. Así, "los nuevos conceptos son asimilados por el intelecto humano y se produce el desequilibrio conceptual, dándose luego la acomodación" (Marroquín, 2008, p. 49).

3. Proceso de acomodación: aquí se da la transformación del conocimiento y se puede presentar en un micro o macro proceso, que se refiere a los aprendizajes prácticos.

4. Construcción - aprehensión del conocimiento: la construcción del conocimiento es un proceso personal que surge en su mente, donde el sujeto interactúa con los objetos que son interiorizados y reflexionados. Mediante el proceso de abstracción se produce el conocimiento.

5. Aprendizaje significativo: es la incorporación sustancial e intencionada de una estrategia de aprendizaje potencialmente significativa, de modo que surja un nuevo significado; o también se entiende como una relación no arbitraria y sustancial entre conceptos nuevos y los conceptos ya existentes en el estudiante.

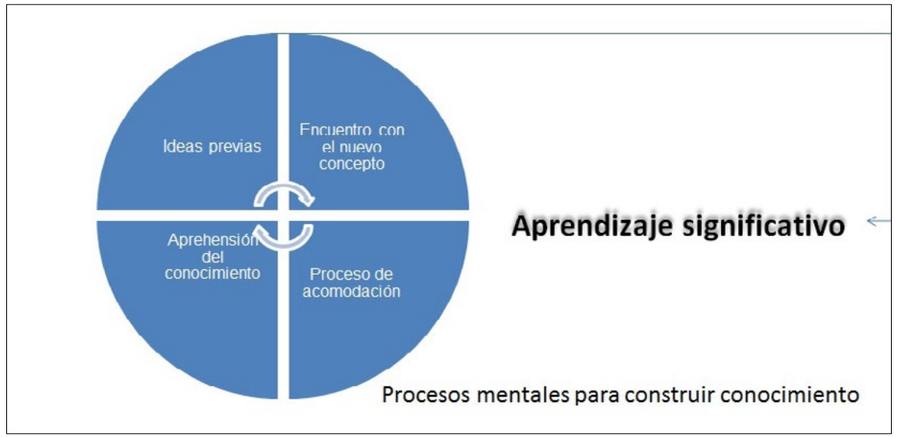


Figura 1. Proceso de construcción de conocimiento.
Fuente: Elaboración propia a partir del Modelo Pedagógico de la Universidad Mariana (2016)

Con base en lo anterior, se puede afirmar que la construcción del conocimiento es una apropiación personal basada en el contexto, propósitos y participación activa del sujeto, para su propia construcción conceptual. Su construcción es mental, social y afectiva, mediante la interacción con símbolos, signos, conceptos y fórmulas mediadas por el profesor.

El modelo pedagógico descrito se vincula con el avance de competencias tanto profesionales como humanas: las primeras están enfocadas a lograr que los estudiantes desarrollen capacidades para conseguir la apropiación y el dominio de conocimientos específicos (saberes, técnicas, habilidades, destrezas, metodologías, procedimientos, tecnologías y formas de trabajo); las segundas buscan lograr que los estudiantes desarrollen competencias para conquistar mayores niveles de humanización (respeto, paz, inclusión, responsabilidad, solidaridad y fraternidad) (Guerrero, 2005).

Contextualización de las Competencias Ciudadanas Saber Pro en el programa de Contaduría Pública

A partir de la revisión documental sobre competencias ciudadanas del MEN (2011; 2017) y, de manera particular el contenido de la materia denominada 'Competencias ciudadanas' en el programa de Contaduría de la Universidad Mariana, se presenta y describe los componentes de tipo cognitivo existentes en el módulo de las Pruebas Saber Pro, como aspectos fundamentales para la promoción de una democracia activa, relacionada con la construcción de un estado social de derecho.

Tabla 1. *Componentes de las competencias ciudadanas*

Elementos	Interpretación
Convivencia y paz	Es un proceso que parte de la persona; se evidencia en la cotidianidad en la familia, trabajo, universidad, para promover el respeto por los demás e implica acciones encaminadas al desarrollo individual y colectivo para la construcción del buen vivir.
Participación y responsabilidad democrática	Es la acción de tomar una decisión de manera libre, con compromiso ciudadano y vinculado con la organización del Estado; se acompaña de mecanismos de participación para estar presentes activamente en las decisiones políticas de una nación o territorio.
Pluralidad y valoración de las diferencias	Reconocer la diversidad humana en género, raza, ideología, religión, entre otros, valorando en cada persona sus principios y derechos; se aprecia y muestra respeto por las diferencias, acompañado de actitudes positivas para el beneficio común.
Proyección hacia la comunidad	Las actividades para el aprovechamiento del tiempo libre son planeadas como respuesta a los intereses y problemáticas de la comunidad. La respuesta específica se hace desde el enfoque de competencias ciudadanas para el ejercicio de los Derechos Humanos.
Participación en la transformación democrática de lo considerado injusto	Relacionado con el compromiso ciudadano y conocimiento de los deberes, principios y derechos constitucionales, con el fin de reivindicarlos y avanzar en la construcción de una convivencia pacífica y un orden justo.

Fuente: Elaboración propia a partir de MEN (2011).

Tabla 2. *Relación de las Competencias Básicas en el programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana*

Competencias Básicas	**Contenido**	**Competencias Programa de Contaduría Pública Universidad Mariana**
A. Conocimientos	Incluye los fundamentos del modelo de Estado social de derecho y sus particularidades en el país, los derechos y deberes ciudadanos establecidos en la Constitución, la organización del Estado, las funciones y los alcances de las diferentes ramas del poder y de los organismos de control, y los fundamentos de la participación ciudadana.	El estudiante comprende aspectos básicos de la Constitución Política de Colombia y sus principios fundamentales. Conoce por medio de un análisis conceptual y casuístico, el contenido y aplicabilidad de los deberes y derechos, junto a la estructura de la organización estatal.
B. Argumentación	Capacidad del estudiante para analizar y evaluar la pertinencia y solidez de enunciados o discursos, a propósito de problemáticas económicas, sociales y ambientales.	Construye discursos donde expresa su opinión ciudadana, con criterios legales y formales.
C. Multiperspectivismo	Capacidad del estudiante para analizar una problemática social desde diferentes perspectivas.	Analiza las diferentes perspectivas presentes en un conflicto y construye soluciones que aporten a la sana convivencia y desarrollo comunitario.

D. Pensamiento sistémico	Capacidad del estudiante de reconstruir y comprender la realidad social desde una perspectiva sistémica, mediante la identificación y construcción de relaciones entre las distintas dimensiones o aspectos presentes en los problemas sociales y en sus posibles alternativas de solución.	Para lograr la comprensión de la realidad, política, social y ambiental, el estudiante analiza los problemas de forma particular y hace el análisis conceptual y práctico, acompañado de la orientación profesional del profesor, que permite aprende a aprender.

Fuente: Elaboración propia a partir de MEN 2017 y micro currículo de competencias ciudadanas en el programa de Contaduría pública, 2018

2. Discusión y conclusiones

A partir de los resultados anteriores se presenta las siguientes consideraciones sobre la pertinencia de las competencias ciudadanas en la formación de los estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad Mariana, teniendo en cuenta la dirección que han tomado en las últimas décadas, los requisitos para la formación de profesionales de Contaduría en el marco de una sociedad compleja y marcada por la racionalidad instrumental; se alerta por la dificultad para enfrentar las exigentes demandas del mundo contemporáneo.

Por una parte, están los retos que la sociedad del conocimiento y la era digital imponen a las profesiones liberales: cambios profundos en su papel como profesionales promotores del interés público y constructores de confianza pública; y por otra, aspectos de tipo social y ecológico presentados por el deterioro que genera la acción humana y el interés económico en la naturaleza,

> …haciendo más evidentes sus efectos nocivos […]. Una crisis ecológica sin precedentes y con dimensiones planetarias, que implica el calentamiento global, la desaparición de miles de especies de flora y fauna, la deforestación de millones de hectáreas de bosque y selva, el consumo acelerado de recursos energéticos fósiles y otros minerales no renovables, la generación de desechos que sobrepasan la capacidad de la naturaleza para su asimilación. (Gómez, 2017, p. 68/69).

Unido a lo anterior, en Colombia algunos de los problemas sociales se presentan con el incremento en los niveles de corrupción, problemática generada por el incremento de la brecha entre ricos y pobres, el desempleo, la discriminación, la desigualdad de clases, el incremento del microtráfico y la adicción a las drogas, aspectos considerados causantes de violencia en todos los niveles que se menciona de manera cotidiana en los medios de comunicación. Asimismo, frente a la coyuntura que se vive en el país con el propósito de aprender, desarrollar y practicar los estándares en competencias ciudadanas para que el estudiante de la contaduría pública, como garante de la fe pública, participe activamente en diferentes escenarios como un ciudadano responsable que aporta con su quehacer en la construcción colectiva de una sociedad mejor.

A esto se añade lo expresado por Nussbaum (citado por Giraldo y Rojas, 2015) respecto a las exigencias del mundo global frente a la necesidad de desarrollar en los estudiantes una formación para la ciudadanía y para la vida, con pensamiento crítico, cultura de lo público y capacidad de debate, entre otros, que permitan la formación integral y generen experiencias para fortalecer el tejido social de la nación.

Efectivamente, se debe tener en cuenta que la formación ciudadana es un ejercicio que ocurre en la cotidianidad y que va más allá de los límites de la universidad; por ello debe ampliarse articuladamente desde el currículo, el aula, las actividades extracurriculares y el modelo pedagógico, acompañadas de los planteamientos del marco axiológico de cada institución de educación superior (IES) en cuanto a principios y valores en los procesos de evaluación de la gestión institucional y en las instancias de participación, en aras de "facilitar la inclusión y generación de oportunidades, el control político y económico, con el fin de materializar los principios fundamentales de la constitución política en el respeto de la dignidad humana, el trabajo y la prevalencia del interés general" (Villarreal y Córdoba, 2018, p. 241).

Como se indicó, las existencias de espacios académicos para la formación ciudadana están encaminadas a la apropiación de competencias desde los principios, deberes y derechos, que posibiliten una articulación real en la formación integral.

> En esta medida, un ciudadano competente es aquél que conoce su entorno social y político; tiene presentes sus derechos y obligaciones; posee la capacidad de reflexionar sobre problemáticas sociales; se interesa por los asuntos propios de su colectividad; participa en la búsqueda de soluciones a problemas sociales, y busca el bienestar de su comunidad. (ICFES, 2016, p. 3).

Así, es claro que el estudiante de Contaduría pública, futuro profesional, debe ser formado como un ciudadano competente, capaz de comprender su rol más allá de su ejercicio profesional, por cuanto el país requiere de buenos ciudadanos comprometidos en la solución colectiva frente a la problemática social. Como afirma Chaux (2004) "nuestro país tiene mucho camino por recorrer en la construcción de una sociedad pacífica, democrática e incluyente. Hay muchas trasformaciones de distinto nivel que debe realizarse" (p. 2). Por tanto, en la formación por competencias ciudadanas, las nuevas generaciones de contadores públicos pueden desarrollar habilidades para llevar a cabo cambios democráticamente, en pro del bienestar de la sociedad, constituyéndose un reto para la educación contable y la materialización de su responsabilidad social.

Sin embargo, el desarrollo de competencias ciudadanas no puede limitarse a los contenidos planteados en una asignatura ni a buscar mejores resultados en las Pruebas Saber Pro realizadas por el Estado como una exigencia. Por el contrario, requiere de un compromiso colectivo que va acompañado del modelo pedagógico, del proyecto educativo y del plan de desarrollo institucional, de manera tal que se genere un ambiente de aprendizaje democrático y la promoción de un pensamiento crítico, seguido de una formación y capacitación a docentes, junto a la participación estudiantil en las instancias de gobierno de las IES.

Finalmente, como resultado del estudio adelantado, se encontró que la formación en competencias permite desarrollar procesos cognoscitivos para que el estudiante sea capaz de comprender nuevos aprendizajes. En lo que respecta a las competencias ciudadanas, éstas están relacionadas con los lineamientos de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) (Delors, 1994), relacionados con el aprender a vivir juntos para participar y cooperar con los demás en la construcción de una sociedad justa.

También se identificó que las orientaciones institucionales en la formación de competencias ciudadanas del MEN integran elementos como: la participación, la responsabilidad democrática y la promoción de los derechos humanos, que permiten lograr la justicia, la paz y la solidaridad.

Como se mencionó, la formación en competencias ciudadanas es un ejercicio que ocurre en la vida diaria y que va más allá de los límites de la educación que se recibe en la universidad; busca mantener viva la democracia, en contra de un enfoque tradicional que centra su mirada en los fines lucrativos y que promueve un pensamiento crítico, para no resignarse ante la problemática socio ambiental que afecta cada vez más la vida en el planeta.

En síntesis, el fortalecimiento de las competencias ciudadanas debe fomentar, como plantea Nussbaum (2016) "la capacidad de pensar de manera crítica; la capacidad de trascender las lealtades locales y acercarse a los problemas mundiales como un 'ciudadano del mundo' y la capacidad de imaginar comprensivamente la situación del otro" (p. 15).

Referencias

Coll, C. (s.f.). Las competencias en la educación escolar: algo más que una moda y mucho menos que un remedio. *Aula de innovación educativa*, *161*, 34-39.

Congreso de la República de Colombia. (1994). Ley 115 de febrero 8 de 1994 "por la cual se expide la ley general de educación". Bogotá, Colombia. Recuperada de https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-85906_archivo_pdf.pdf

-------. (2009). Ley 1324 de 2009 "por la cual se fija parámetros y criterios para organizar el sistema de evaluación de resultados de la calidad de la educación, se dicta normas para el fomento de una cultura de la evaluación, en procura de facilitar la inspección y vigilancia del Estado y se transforma el ICFES". Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1324_2009.html

Constitución Política de Colombia [Const.] (1991). Bogotá, Colombia. Recuperada de http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf

Chaux, E. (28 de marzo de 2004). **¿Qué son las competencias ciudadanas?** *Semana educación*. Recuperado de https://www.semana.com/on-line/articulo/que-competencias-ciudadanas/64379-3

Delors, J. (1994). Los Cuatro Pilares de la Educación. En *La educación encierra un tesoro*. México: El Correo de la Unesco.

Giraldo, G. y Rojas, W. (2015). Humanidad y educación contable: categorías indivisibles para pensar la formación del contador público. En: *Memorias III Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*, pp. 233-246. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana Cali.

Gómez-Villegas, M. (2017). El Reporte Integrado en el Sector Público: una mirada desde Latinoamérica. *Revista Española de Control Externo*, *19*(57), 67-92.

Guerrero, L. (2005). Elementos para una pedagogía de las competencias. *Revista UNIMAR, 37*, 23-45.

Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación ICFES. (2016). Guía de Orientación. Módulo de Competencias ciudadanas. Saber T y T 2016-1. Recuperado de https://www.itfip.edu.co/images/2016/Modulo_competencias_ciudadanas.pdf

-------. (2019). Glosario. Recuperado de https://www.icfes.gov.co/glosario

Marroquín, M. (2008). Procesos de aprendizaje. Cómo aprender – Cómo enseñar. En: *Modelo Pedagógico, Universidad Mariana*. pp. 39-89. Pasto, Colombia: Editorial UNIMAR.

Ministerio de Educación Nacional (MEN). (2011). Orientaciones para la institucionalización de competencias ciudadanas. Cartilla 1. Brújula. Programa de Competencias ciudadanas. Bogotá: Ministerio de Educación Nacional.

-------. (2017). *Guía de Orientación. Saber Pro. Módulo de Competencias Genéricas*. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación (Icfes).

Mockus, A. (2004). **¿Por qué competencias ciudadanas en Colombia?** *Altablero*, 27. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/article-87299.html

Murillo, G. y Castañeda, N. (2007). Competencias ciudadanas y construcción de ciudadanía juvenil. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, *37*, 1-17.

Nussbaum, M. (2016). Educación para el lucro, educación para la libertad. *Nómadas*, *44*, 13-25.

Presidencia de la República de Colombia. (2009). Decreto 3963 de 2009 "por el cual se reglamenta el Examen de Estado de Calidad de la Educación Superior". Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-205955_archivo_pdf_decreto3963.pdf

Tobón, S. (2006). *Formación basada en competencias. Pensamiento complejo, diseño curricular y didáctica* (2ª ed.). Bogotá D.C.: Ecoe Ediciones.

-------. (2015). Formación Basada en Competencias Pensamiento complejo, diseño curricular y didáctica. Recuperado de https://www.uv.mx/psicologia/files/2015/07/Tobon-S.-Formacion-basada-en-competencias.pdf

Torres, N. (2010). Diálogos por la Reforma Universitaria, No. 13. Perspectiva curricular en la Educación Superior desde la Teoría crítica. Recuperado de reforma.udenar.edu.co/archivo/documentos/dialogos/dialogos_reforma_n_13.doc

Universidad Mariana. (2008). *Modelo Pedagógico de la Universidad Mariana*. San Juan de Pasto, Colombia: Editorial Universidad Mariana.

-------. (2014). *Plan de Desarrollo Institucional. Carta de Navegación 2014-2020*. San Juan de Pasto, Colombia: Universidad Mariana.

-------. (2016). *Modelo Pedagógico de la Universidad Mariana.* San Juan de Pasto, Colombia: Editorial UNIMAR.

Valero, G., Patiño, R. y Duque, O. (2013). Competencias para el programa de Contaduría Pública: una aproximación conceptual. *Contaduría Universidad de Antioquia*, *62,* 11-36.

Villarreal, J. (2015). Experiencias en la enseñanza y aprendizaje de la asignatura 'Normas internacionales y armonización contable' en el programa de Contaduría pública de la Universidad Mariana. En: *Memorias III Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*, pp. 183-196. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana Cali.

Villarreal, J. y Córdoba, J. (2018). La responsabilidad social del sector productivo en la construcción de la paz. En: Memorias VIII Congreso Internacional de Derecho constitucional, *Construcción de paz en perspectiva constitucional*. Facultad de Derecho y Ciencias políticas. Universidad de Nariño, pp. 231-244. Pasto: Editorial Universidad de Nariño.

Experiencias en el fortalecimiento de la investigación tributaria en Contaduría Pública de la Universidad Mariana

Luis Andrés Maya Pantoja [1]
Paola Andrea Rosero Muñoz[2]

Resumen

El presente trabajo de investigación pretende visibilizar las debilidades que muestran las universidades respecto de la línea de investigación del **Á**rea tributaria. Así mismo evidencia **có**mo el programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana empezó a implementar estrategias que permiten fortalecer estas falencias.

La ponencia detalla el estado de la investigación tributaria en el programa de Contaduría Pública y el proceso de implementación de la experiencia investigativa en el Área Tributaria, desarrollada por los docentes titulares y los resultados obtenidos. Por último se presenta los retos en el fortalecimiento de la investigación en esta área y unas posibles estrategias que permitan subsanar las debilidades descritas en el desarrollo del problema.

Palabras clave: investigación, fortalecimiento, tributaria.

Experiences in the strengthening of tax investigation in Public accounting of the Mariana University

Abstract

This research work aims to make visible the weaknesses presented by the universities regarding the line of investigation of the tax area. It also shows how the Public Accounting program of Mariana University began to implement strategies to strengthen this weakness.

The paper details the status of the tax investigation in the Public Accounting program and the process of implementing the investigative experience in the Tax Area developed by the teachers who hold the area and the results obtained. Finally, the challenges in strengthening research in this area and possible strategies to overcome the weaknesses described in the development of the problem are presented.

Key words: research, strengthening, tax.

1. Introducción

Los procesos investigativos en la academia pueden ser enmarcados en dos grandes grupos: la investigación formativa y la investigación en su sentido estricto. Según

[1] Universidad Mariana, Pasto Colombia. Correo electrónico: lmaya@umariana.edu.co

[2] Universidad Mariana, Pasto Colombia. Correo electrónico: paroserom@umariana.edu.co

Restrepo (2003), la primera se describe en un contexto exploratorio "cuyo propósito es llevar a cabo un sondeo en artículos, documentos, investigaciones terminadas, para plantear problemas relevantes y pertinentes o sopesar explicaciones tentativas de los mismos" (p. 197). Así mismo, cumple con un papel formador en los procesos investigativos, que permite conocer sus etapas y las maneras de búsqueda y tratamiento de la información necesaria; pretende estructurar, dar forma y mejorar, desde la marcha, un proyecto o trabajo investigativo que, por lo general, es desarrollado por estudiantes que inician su experiencia investigativa.

Por otra parte, la investigación propiamente dicha, entendida por Hernández, Fernández y Baptista (2014) como "un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplica al estudio de un fenómeno o problema" (p. 4) al interior de una universidad, recae sobre el quehacer de los docentes y estudiantes de niveles superiores en posgrado, puesto que requiere de un conocimiento más avanzado sobre el problema abordado y los fundamentos teóricos, además de la metodología, que se caracterizan por tener una mayor rigurosidad.

Uno de los problemas de la investigación contable que se venía presentando en las instituciones de educación superior era la inclinación excesiva por la investigación técnica, dejando rezagada la investigación cuyos frutos podían dar soluciones a situaciones problémicas reales de los diferentes actores de la sociedad. Patiño-Jacinto, Romero-Quiñones y Jara (2010) señalan que "se puede mencionar que los investigadores contables generan productos especialmente de divulgación y formación, siendo muy escasa la producción de nuevo conocimiento" (p. 183). Sin embargo, la investigación contable en Colombia ha tomado distintos campos de aplicación debido a cambios adoptados a nivel económico, político, social y cultural dentro del contexto nacional e internacional; además, la investigación aplicada se preocupa por "las necesidades instrumentales y funcionales del entorno en el que opera la contabilidad; es decir, con las necesidades de información, control, medición y representación de la riqueza en organizaciones específicas como la empresa, el sector gubernamental y la nación" (Gómez, 2003, p. 142).

Con lo anterior, la investigación contable ya no se dirige a investigar problemas meramente técnicos o relacionados solo con la profesión contable en Colombia; hoy en día los grupos de investigación de las universidades en el país han dirigido sus investigaciones a temas de impacto económico, social y cultural del país, con mayor rigor metodológico e investigativo, teniendo en cuenta que cada vez son mayores los requisitos para poder mantener la categorización de un grupo de investigación en Colciencias el cual, según la Ley 1286 de 2009 y el Decreto 849 de 2016 es la entidad pública que se encarga de liderar, orientar y coordinar la política nacional de ciencia, tecnología e innovación, y el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación para generar e integrar el conocimiento al desarrollo social, económico, cultural y territorial del país.

Valero-Zapato y Patiño-Jacinto (2012) determinan en su estudio los grupos de investigación registrados en Colciencias de acuerdo a la convocatoria de 2010; se registra 61 grupos: tres en categoría A, seis en B, cinco en C, 34 en D y 13 sin categoría. Trece grupos lideran las investigaciones en Colombia, los cuales se encuentran categorizados en A1, B y C que trabajan temas disciplinares, profesionales o propuestas de investigación básica o aplicada, mediante el estudio de problemas propios del ejercicio profesional. De esta manera se ha desarrollado 411 trabajos de investigación en temas como Contabilidad Internacional, Revisoría Fiscal, Gestión Pública, Cultura, Sistema de Costeo basado en actividades, Educación Contable, Riesgo, Impuestos, Contabilidad del Sector Público, Control Interno, Contabilidad Ambiental, Epistemología Contable.

La investigación en impuestos, tributación o fiscalidad, ha sido uno de los temas más complejos y difíciles de investigar, pues problemas como el constante cambio de las normas por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, así como las continuas reformas tributarias, hacen que este tema no sea atractivo para los investigadores. Beltrán y González (2017) sostienen que la línea de investigación más destacada es la de Investigación y Educación contable, con un 20,75 % de preferencia, mientras que la línea de tributación está relegada en el último lugar, tan solo con el 1,89 % de las publicaciones realizadas en las diez revistas del país más destacadas en materia contable.

En este orden de ideas, el presente trabajo pretende determinar el estado de la investigación tributaria del programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana en el periodo comprendido entre los años 2012 a 2016, y describir la experiencia investigativa aplicada por los docentes del área tributaria como estrategia de fortalecimiento en los procesos investigativos del área, para analizar cuáles son los retos frente al desarrollo de la investigación en tributación y fiscalidad.

2. Metodología

La metodología usada se enmarca dentro del paradigma cuantitativo, de tipo descriptivo, en la medida en que se busca efectuar mediciones de las condiciones de la investigación tributaria en el programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana mediante datos estadísticos obtenidos en la aplicación de una encuesta, que permitan inferir y obtener conclusiones importantes frente al problema estudiado. Además se realiza la descripción de la experiencia aplicada por los docentes del área tributaria para el fortalecimiento de la investigación tributaria del programa y los retos que dejan dichas experiencias.

Muestra

Para la aplicación del instrumento se tuvo en cuenta dos grupos de actores: estudiantes y docentes. En el caso de los estudiantes, la muestra se obtuvo bajo una selección criterial, teniendo en cuenta que el punto de inicio en la elaboración del proyecto de investigación de los estudiantes del programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana se efectúa desde el séptimo semestre; por consiguiente, se incluyó a 132 estudiantes de los semestres séptimo, octavo, noveno y décimo. Por otra parte, se aplicó la encuesta a seis docentes, los cuales, dentro de su función como asesores, han dirigido investigaciones formativas del área tributaria.

Análisis de la información

El análisis de la información se desarrolló en dos partes: la primera consistió en realizar un inventario de las investigaciones formativas en el área tributaria del programa de Contaduría Pública, para lo cual se tuvo en cuenta el período comprendido entre los años 2012 a 2016, considerando que no se incluyó en este análisis el año 2017 porque en dicho año se empezó a divulgar los resultados de la experiencia investigativa aplicada por los docentes del área tributaria para fortalecer los procesos de investigación en tributación y fiscalidad en el programa. La segunda parte se refiere al análisis de los datos obtenidos en la aplicación de las encuestas tanto a 132 estudiantes como a los seis docentes asesores, de la cual se obtuvo información sobre las tendencias de investigación de los primeros y las apreciaciones sobre el proceso investigativo formativo de los segundos, que sirvió para complementar el diagnóstico de la investigación formativa respecto del área tributaria en el programa.

Estado de la investigación tributaria en el programa de Contaduría Pública

De acuerdo con la información suministrada por la Coordinación de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas, el total de trabajos desarrollados por los estudiantes de Contaduría Pública que fueron finalizados en el período comprendido entre 2012 y 2016 ascienden a 395, de los cuales tan solo ocho, que representan el 2,03 %, desarrollaron temas del área tributaria, estos se relacionan a continuación:

Tabla 1. *Investigaciones tributarias estudiantiles finalizadas años 2012 – 2016*

No.	Nombre de la investigación	Asesor	Año de terminación
1	Análisis de la evolución del recaudo y destino del impuesto de industria y comercio en el municipio de San Juan de Pasto durante el periodo 2005-2010	Carlos Augusto López	2012
2	Análisis comparativo del IVA en la legislación colombiana y ecuatoriana de acuerdo con la decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones	Andrés Maya	2012
3	Análisis comparativo del Impuesto al Valor Agregado entre Colombia y Perú de acuerdo con la decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones CAN	Andrés Maya	2013
4	Beneficios tributarios de las diez empresas más grandes de Colombia frente a la evolución de la responsabilidad social empresarial en el año 2010	Andrés Maya	2013
5	Estudio del proceso de devolución y/o compensación de saldos a favor, derivados del Impuesto al Valor Agregado en las exportaciones y la producción de bienes exentos que son administrados por la DIAN	Liliana Revelo	2013
6	Incidencia del gravamen al movimiento financiero en el manejo financiero de los comerciantes de la ciudad de San Juan de Pasto	Andrés Maya	2013
7	Propuesta de actualización del Estatuto de Rentas del municipio de Puerres	Jorge Rober Figueroa	2014
8	Plan de mejoramiento del recaudo y control del impuesto de industria y comercio en el municipio de Iles, Nariño	Andrés Maya	2014

Fuente: Coordinación de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Como se puede observar, dentro de la escasez de investigaciones tributarias, los temas predilectos por los estudiantes del programa son la tributación territorial y el impuesto sobre las ventas. Así mismo, se evidencia que las investigaciones en el área tributaria muestran un decrecimiento considerable, porque mientras en los años 2012 a 2014 se mantuvo una tendencia de dos y tres trabajos socializados por cada año, en los años 2015 y 2016 no existen reportes de investigaciones terminadas en temas tributarios. Al analizar el anterior panorama se generó una preocupación en el grupo de docentes del área tributaria, lo cual llevó a trasmitir interrogantes y problemas de investigación a los estudiantes, que permitieran motivar la iniciación de proyectos en esta área. Éste es el punto de partida para la implementación de una estrategia encaminada a rescatar y fortalecer la investigación tributaria desde el desarrollo de la cátedra del componente tributario.

Experiencia investigativa en el área tributaria

En vista de la escasez de investigaciones estudiantiles en el área tributaria, los docentes encargados del área ven la necesidad de incorporar estrategias para mejorar considerablemente el estado de la investigación tributaria en el programa de Contaduría Pública, las cuales fueron estructuradas desde dos puntos de acción:

- El primero, consistente en generar desde el mismo desarrollo de las cátedras tributarias, la motivación a los estudiantes por los trabajos en diversos temas tributarios, a través de los interrogantes generados en la interacción entre el docente y el estudiante en los diferentes espacios curriculares. En el programa, la estructura curricular de las cátedras tributarias inicia desde cuarto semestre y culmina en décimo semestre, de la siguiente manera:

Tabla 2. *Estructura curricular de los cursos tributarios del programa de Contaduría Pública*

Semestre	Nombre del Curso	Temas Tributarios
Cuarto	Contabilidad Financiera IV	Fundamentos básicos de retención en la fuente e Impuesto sobre las ventas
Sexto	Contabilidad Tributaria	Profundización Retención en la fuente e Impuesto sobre las ventas
	Derecho Tributario	Marco jurídico del Derecho tributario y Principios básicos del Impuesto de renta

Octavo	Laboratorio Tributario	Aplicación de Retención en la fuente, Impuesto sobre las ventas e Impuesto de industria y comercio
Noveno	Laboratorio de Renta	Estudio y aplicación del Impuesto de renta
Décimo	Procedimiento Tributario	Estudio vía gubernativa y Régimen sancionatorio

Fuente: Elaboración propia teniendo en cuenta la malla curricular del programa de Contaduría Pública, Universidad Mariana

En cada una de las cátedras mencionadas han surgido interrogantes que con la motivación de los docentes se han convertido en proyectos de investigación formativa en temas como impuesto sobre las ventas, impuestos verdes, impuesto sobre la renta y mono-tributo.

- El segundo punto de acción se refiere a la formulación de investigaciones profesorales que promueven la vinculación de estudiantes a través de investigaciones formativas, las cuales apoyan las macro investigaciones de los docentes, cuyo objetivo principal es la solución de problemas en el área tributaria, siendo beneficiarios, las administraciones tributarias del orden territorial, los contribuyentes específicos y la comunidad académica en general.

En este contexto y merced a los estudios profesionales y la experiencia en el sector real de los docentes del área tributaria, se vislumbró la necesidad que tienen los municipios de sexta categoría de la región frente a la obtención de recursos propios a través del recaudo de los impuestos territoriales lo cual, aunado a la situación de escasez de la investigación tributaria descrita, hizo nacer la inquietud desde la academia, de buscar soluciones a través de la investigación aplicada que permita mejorar tanto los procesos investigativos en el programa de Contaduría Pública como la administración de los tributos en los municipios, de modo que redunde en la satisfacción de las necesidades de la comunidad, generando una relación de beneficio mutuo universidad – Estado.

Así entonces, en el año 2016 los docentes encargados del área tributaria, dentro de la búsqueda de soluciones a la anterior problemática, formularon un proyecto de investigación profesoral cuyo objetivo fue diseñar un modelo de gestión para los municipios de sexta categoría pertenecientes a la ex provincia de Obando, que mejore la eficiencia en la administración del impuesto de industria y comercio, para cuya consecución se requería la realización de un diagnóstico sobre la metodología de administración del impuesto de industria y comercio establecido por los municipios, que evidencie las debilidades en la eficiencia fiscal del impuesto y con sus resultados, generar estrategias que persigan el mejoramiento del recaudo tributario.

Proceso de coinvestigación estudiantil

Si bien con la formulación del proyecto de investigación profesoral se daba alternativas de solución a los problemas específicos de los municipios en cuanto al recaudo tributario, se evidenciaba que el trabajo no tenía eco en los procesos de investigación formativa de los estudiantes de Contaduría Pública, razón por la cual, los docentes autores del proyecto, siendo titulares de las cátedras tributarias en el programa, decidieron como estrategia para impulsar la investigación en los estudiantes en temas tributarios, incorporar a varios de ellos como coinvestigadores, de modo que se apropiaran de uno de los objetivos de la investigación profesoral, para que pudieran desarrollar su idea de trabajo de grado.

De acuerdo con el artículo 32 del Reglamento de Investigaciones y Publicaciones de la Universidad Mariana (2007), se denomina coinvestigador(a)

> …a quien, habiendo cursado y aprobado los espacios académicos cuyos contenidos están definidos en los artículos 24, 25 y 26 de este reglamento, y al menos matriculado el espacio académico cuyo contenido se establece en el artículo 27 de este reglamento, es aceptado(a) en un Grupo Institucional de Investigación Profesoral para realizar de esa manera su Trabajo de Grado, de acuerdo con las modalidades definidas en este reglamento. (p. 18).

Así las cosas, debido a que la investigación profesoral se llevó a cabo en la región de la ex provincia de Obando, que se encuentra conformada por trece municipios, de los cuales se tomó doce, pertenecientes a la sexta categoría según lo previsto en la Resolución 593 de 2017 que establece la categorización de los municipios y departamentos para la vigencia 2018; se organizó grupos de dos y tres coinvestigadores para asignarles una de doce entidades territoriales para su respectivo estudio. En total fueron distribuidos once de los doce proyectos y fueron 26 los estudiantes beneficiados por esta experiencia investigativa.

En el desarrollo de las investigaciones estudiantiles, además de realizar aportes a la investigación profesoral, se logró potenciar las competencias investigativas y los conocimientos desarrollados en las aulas de clase a través de las cátedras tributarias; las competencias, a través de un proceso metodológico incorporado en la realización del trabajo de campo en la elaboración de un diagnóstico y los conocimientos, a través del análisis de la estructura del impuesto de industria y comercio y el diseño de estrategias que mejoran la administración del tributo.

3. Resultados

Estado actual de la investigación tributaria en el programa

Para determinar el estado actual de la investigación tributaria del programa de Contaduría Pública se aplicó una encuesta a los estudiantes de séptimo, octavo, noveno y décimo semestre, y a los docentes asesores del programa sobre las investigaciones en curso. Los resultados fueron los siguientes:

Tabla 3. *Temas de Investigaciones estudiantiles en curso*

Item	Séptimo	Octavo	Noveno	Décimo	Total
Tributaria, fiscal y aduanero	6	10	2	7	25
Control Interno / Auditoría		8	10	2	20
Costos		2	4	2	8

Planes de negocio / Creación de empresa	1	6	2	2	11
Sector público	1	1			2
Contabilidad	1	5	5	5	16
Responsabilidad social y Gobierno corporativo	1	3		4	8
Contabilidad social y ambiental	5	5	1	7	18
Investigación institucional (egresados, currículo, investigación)		5		1	6
Total	**15**	**45**	**24**	**30**	**114**

Del total de la población de 132 estudiantes, el 86,36 % está desarrollando su proyecto de investigación, de los cuales 25 se inclinaron por temas tributarios, como resultado de la estrategia implementada por los docentes del área, tanto en el aula de clase como a través de la vinculación como coinvestigadores en proyectos profesorales. Junto a esta tendencia están los temas de control interno y auditoría, y contabilidad social y ambiental con 20 y 18 estudiantes respectivamente. En contraposición, están los temas menos investigados como sector público e investigaciones institucionales con dos y seis estudiantes respectivamente.

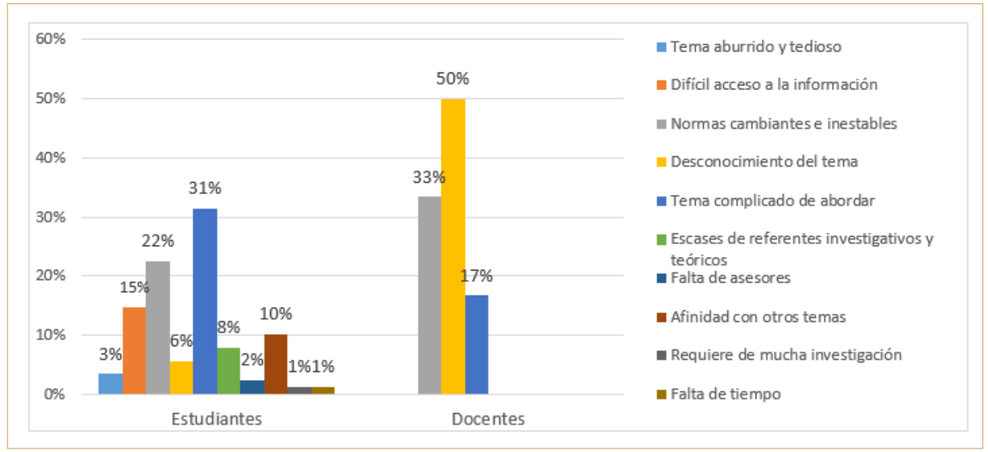


Figura 1. Motivos de descarte de los temas tributarios

Según los estudiantes, las principales razones por las cuales no escogieron un tema tributario, son: la complejidad del tema, las normas cambiantes e inestables y el difícil acceso a la información. Esto no está lejos de la realidad, puesto que se evidencia que estas razones son materializadas como un obstáculo en el desarrollo del proyecto de investigación en temas tributarios, como lo muestra la Figura 1. Por otra parte, los docentes manifiestan que los estudiantes no investigan en temas tributarios, principalmente por el desconocimiento del tema, como consecuencia de formular su anteproyecto de investigación en semestres anteriores al estudio de las materias tributarias. Además, los docentes asesores concuerdan con la postura de los estudiantes en cuanto a que las investigaciones tributarias tienen alto grado de complejidad debido a la inestabilidad de las normas.

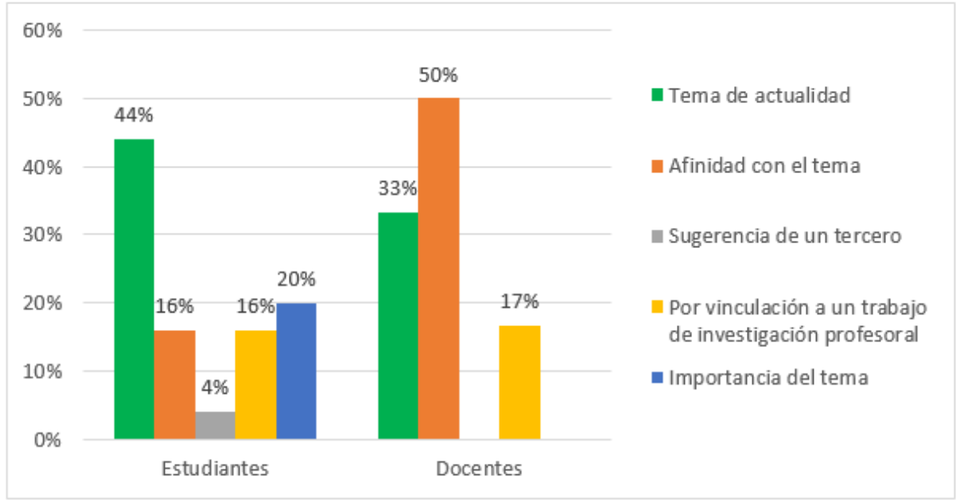


Figura 2. Motivos de elección de temas tributarios

Según el criterio de los docentes, los estudiantes escogen los temas tributarios para desarrollarlos en sus proyectos de investigación por afinidad y por ser temas de actualidad. Es claro que los temas tributarios en Colombia son de los más analizados y estudiados en el contexto socio-económico debido a las grandes implicaciones en las finanzas personales, empresariales y a la importancia de los tributos como una de las principales fuentes de obtención de recursos para la inversión social por parte del Estado. Por esta razón, los estudiantes eligen esta temática para poder dar respuesta a las múltiples inquietudes respecto de los tributos nacionales y territoriales que afectan su entorno. Así mismo, estas investigaciones les permiten profundizar las temáticas tributarias abordadas en las cátedras, para lograr un mayor desarrollo de las competencias que les faciliten el desempeño laboral.

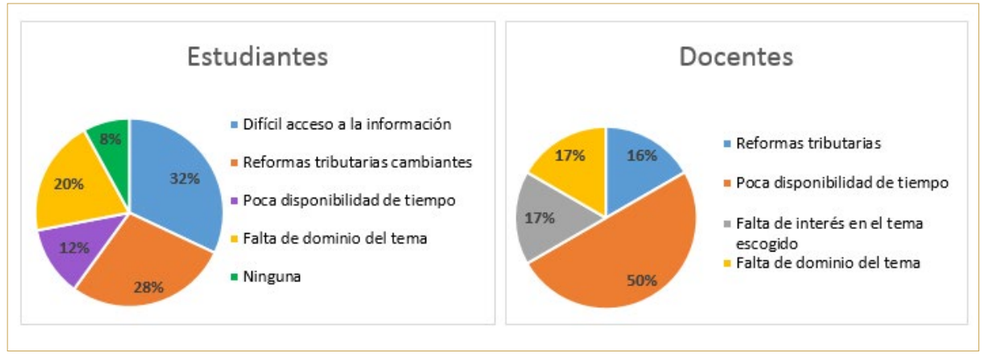


Figura 3. Dificultades en el proceso de investigación

De acuerdo con la Figura 3, la principal dificultad que presentan los estudiantes que iniciaron su proceso de investigación en temas tributarios es el difícil acceso a la información tributaria de las entidades sujeto de estudio, por cuanto ésta se considera confidencial y su divulgación y manipulación externa generan incomodidad en las directivas y el personal encargado debido a las posibles repercusiones en futuros procesos con la administración tributaria. Además, la información suministrada por la DIAN carece de organización y sus series estadísticas no son suficientes y actualizadas para el análisis detallado en temas de recaudo y administración de tributos nacionales.

Otra de las dificultades expuesta por los estudiantes, son las reformas tributarias cambiantes. Según la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo (Fedesarrollo, 2005)

> Colombia ha sido el campeón en la región en términos del número de reformas tributarias que ha adoptado en los últimos años. Mientras que en el periodo 1990-2002, los países Latinoamericanos han aprobado 4,2 reformas en promedio, en Colombia se han dado nueve reformas. (p. 44).

Al año 2018, adicionalmente se contabiliza seis reformas más, por lo tanto en Colombia se calcula un promedio de una reforma tributaria por cada dos años, lo que indica que en el país las normas tributarias son inestables, generando que los referentes teóricos de las investigaciones pierdan vigencia constantemente y además, que los trabajos en curso sean expuestos a un riesgo permanente de desactualización de la información recolectada, perjudicando así la continuidad de los mismos.

Por otro lado, la falta de dominio del tema se configura en una debilidad en la estructuración del fundamento teórico del proyecto y por ende se genera retrasos en los cronogramas de trabajo. Lo anterior es una consecuencia de que los estudiantes estructuran su proyecto de investigación en semestres en los cuales aún no cuentan con el conocimiento tributario necesario para el desarrollo investigativo, dado que dentro de la estructura curricular del programa se tiene previsto el inicio de los cursos propios del área tributaria en sexto semestre con algunos temas que, posteriormente, en octavo, noveno y décimo serán profundizados y complementados con temáticas diferentes.

Los docentes asesores (ver Figura 4) consideran que una gran dificultad a la hora de desarrollar las investigaciones tributarias es la poca disponibilidad de tiempo por parte de los estudiantes, porque para estos es prioritario el desarrollo de su semestre académico, que el avance sustancial en su proyecto de investigación, debido a que el inicio de su proceso investigativo se da desde mediados de su carrera, lo cual les genera confianza en el extenso lapso de tiempo con el que cuentan para poder terminar su trabajo de grado.

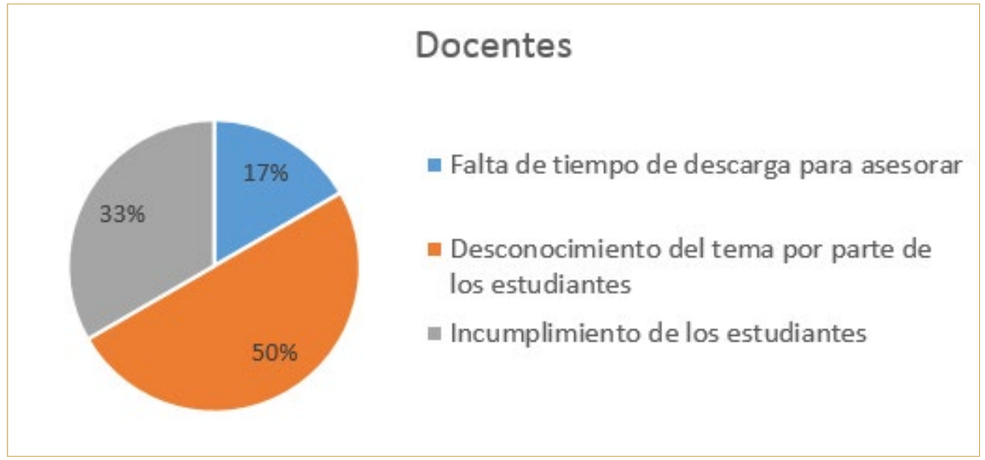


Figura 4. Dificultad en el proceso de asesoramiento

Los docentes asesores establecen que el desconocimiento del tema por parte de los estudiantes es un obstáculo en el desarrollo de las asesorías, puesto que las investigaciones en el área tributaria requieren no solo de conocimiento y profundidad del tema en sí mismo, sino también de habilidades como la interpretación de normas, doctrina y jurisprudencia. Unido a lo anterior, complica aún más el proceso de asesoramiento, el incumplimiento de los estudiantes a las citas con el asesor, que hace que se dilate el desarrollo de la investigación, corriendo el riesgo de que las normas tributarias inicialmente analizadas y aplicadas cambien y el tema termine por reestructurarse sustancialmente o se convierta en un tema desactualizado.

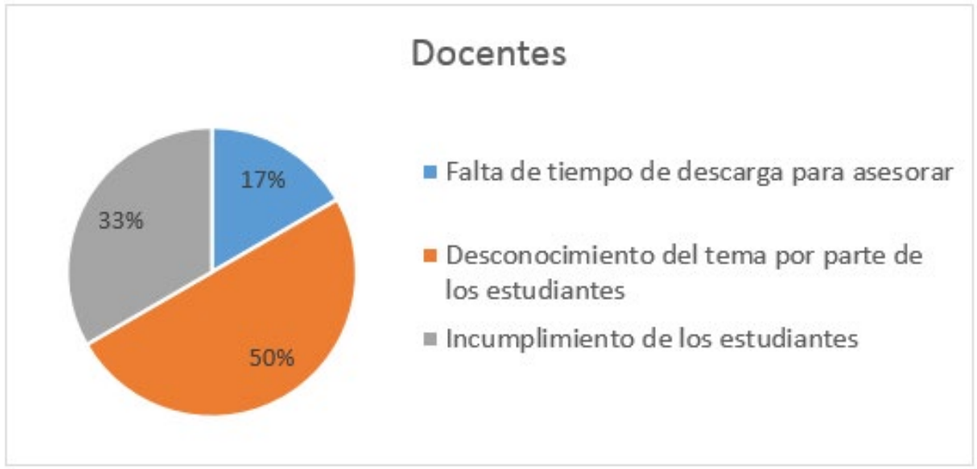


Figura 5. Temas de las investigaciones formativas en el área tributaria

Como se puede observar en la Tabla 4, el principal tema de investigación en el área tributaria es el impuesto de industria y comercio, como consecuencia de la estrategia implementada por los docentes del área a través de la vinculación de estudiantes a investigaciones profesorales. Así mismo, este tema presenta facilidades de acceso a la información, dado que al ser un impuesto de carácter territorial, les permite a los estudiantes tener contacto directo con las administraciones tributarias municipales, las cuales a su vez les trasmiten las principales problemáticas en la gestión de sus tributos, para que ellos generen a través de la investigación, unas posibles soluciones.

Respecto de otros temas como impuesto sobre las ventas, procedimiento tributario, impuesto de rentas, impuestos verdes y mono-tributo, se evidencia que corresponden a tres proyectos en curso, que se encuentran en su fase de estructuración y aún no han sido presentados para la respectiva evaluación y aval por parte del Comité de investigaciones del programa de Contaduría Pública.

Inventario de las investigaciones formativas en el área tributaria finalizadas y en curso del Programa

A continuación se enumera las investigaciones formativas en temas tributarios que finalizaron en años posteriores al inicio de la experiencia investigativa implementada por los docentes del área y que actualmente están en desarrollo:

Tabla 4. *Investigaciones tributarias estudiantiles finalizadas años 2017 – 2018*

No.	Nombre de la investigación	Asesor	Año de terminación
1	Tasas efectivas de tributación del impuesto de renta de las Pymes de Pasto entre 2014 y 2015	Andrés Maya	2017
2	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Cumbal para proponer estrategias de mejoramiento de gestión del tributo	Andrés Maya	2017
3	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Puerres (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Andrés Maya	2017
4	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Iles (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Paola Andrea Rosero	2018
5	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Aldana para proponer estrategias de mejoramiento de gestión del tributo	Paola Andrea Rosero	2018
6	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Potosí (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Andrés Maya	2018
7	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Pupiales (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Paola Andrea Rosero	2018
8	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Córdoba (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Andrés Maya	2018
9	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Guachucal (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Andrés Maya	2018
10	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Gualmatán (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Paola Andrea Rosero	2018

Fuente: Coordinación de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Si se realiza un comparativo entre las investigaciones estudiantiles en temas tributarios del período 2012 - 2016 y las investigaciones realizadas entre el año 2017 y 2018 se evidencia que **é**stas se triplicaron, fruto de la implementación de la estrategia desarrollada por los docentes del área tributaria del programa de Contaduría Pública, puesto que de las diez investigaciones finalizadas, nueve corresponden a investigaciones derivadas de la macro investigación profesoral "Diseño de un modelo de gestión para los municipios de sexta categoría pertenecientes a la ex provincia de Obando, que mejore la eficiencia en la administración del impuesto de industria y comercio".

Dentro del proceso de investigación se observó la participación activa de los estudiantes, en la medida en que tuvieron interacción directa con los funcionarios encargados de la administración tributaria de los municipios estudiados, e incluso, en algunos casos, contacto directo con los alcaldes, quienes les expusieron las necesidades y preocupaciones de la administración en materia del recaudo del impuesto de industria y comercio. Esto ayudó a los estudiantes a desarrollar competencias que permitieran generar soluciones a la problemática real que experimentan las entidades objeto de estudio mediante la aplicación de los conocimientos adquiridos en el aula de clase.

Así mismo, los trabajos desarrollados por los estudiantes se constituyen en una plataforma que les permite generar relaciones que deriven en la materialización de las propuestas académicas en oportunidades de empleo y desarrollo profesional.

A continuación se muestra las investigaciones tributarias estudiantiles en curso hasta el primer semestre del año 2018:

Tabla 5. *Investigaciones tributarias estudiantiles en curso*

No.	Nombre de la investigación	Asesor
1	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Cuaspud para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Paola Rosero
2	Análisis de la metodología de recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio del Contadero (Nariño) para proponer estrategias de mejoramiento en la gestión del tributo	Andrés Maya
3	Análisis de las condiciones del sector tendero frente al mono-tributo en el municipio de Pasto en el año 2017	Karol López
4	Análisis de la devolución de IVA a los turistas extranjeros y a los visitantes extranjeros no residentes en Colombia	Liliana Revelo
5	Determinar el posible impacto financiero de la aplicación de impuestos verdes en la Estación de servicio Boyacá en el municipio de Puerto Asís, Putumayo	Paola Rosero

Fuente: Coordinación de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Como se puede observar, a pesar de que se está culminando con el proceso de coinvestigación con los 26 estudiantes, faltando por sustentar tan solo dos grupos, aún continúan la formulación de investigaciones formativas en el área tributaria, como consecuencia de la motivación de los docentes del área tributaria dentro del desarrollo de las cátedras.

Retos en el fortalecimiento de la investigación en Tributaria

Como se ha evidenciado a lo largo del presente trabajo de reflexión, es necesario tomar medidas para fortalecer la línea de investigación en el área tributaria. En el caso del programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana se ha utilizado el desarrollo de investigaciones profesorales y la motivación de los docentes titulares de las cátedras tributarias, como principales estrategias para impulsar las investigaciones formativas en los estudiantes en esta área específica.

Sin embargo, existen otras alternativas que permiten afrontar los retos que tienen las universidades a la hora de fortalecer la investigación tributaria. Según los autores del presente trabajo, algunas pueden ser:

- Teniendo en cuenta que una de las dificultades en el desarrollo del proceso investigativo es la falta de disponibilidad de tiempo, una alternativa efectiva es la vinculación del estudiante a los grupos de semilleros de investigación, quienes se caracterizan por empezar de manera temprana la formulación de su proyecto con un amplio acompañamiento en dicho proceso.

- Otra alternativa para el fortalecimiento de la investigación tributaria en otros niveles de formación como especializaciones y maestrías, es la articulación de investigaciones originadas en el pregrado, dando continuidad al tema de investigación con la rigurosidad y profundidad que requiere una investigación en niveles avanzados de formación.

- La generación de investigación tributaria a través de la vinculación y participación de los estudiantes en redes que permitan la interacción con estudiantes y docentes de otras universidades, que faciliten la construcción conjunta de proyectos de investigación que giren en torno a resolver problemas comunes.

- Una de las principales estrategias y retos que tienen las universidades, es el establecimiento de convenios Universidad – Estado - Empresa que faciliten la identificación de las necesidades y problemas presentes en el Estado y las Organizaciones, para que a través de los procesos investigativos desarrollados desde la academia, se conciba soluciones eficaces a las situaciones problémicas que deriven en relaciones de beneficio mutuo.

4. Conclusiones

Es claro que en Colombia existe una debilidad en la línea de investigación tributaria en las universidades debido, entre otras razones, a las normas tributarias cambiantes a través de las continuas reformas tributarias que generan un sistema tributario inestable que depende de las políticas del gobierno de turno. Aunado a lo anterior, el difícil acceso a la información y la complejidad del tema ocasiona que los estudiantes estén renuentes a iniciar su proceso de investigación formativa en temas del área tributaria.

Una de las principales estrategias para fortalecer la investigación en el área tributaria es el uso del aula de clase como plataforma para impulsar los proyectos investigativos en los diferentes temas que se desarrolla dentro del currículo del programa, como es el caso del impuesto sobre las ventas, impuesto de industria y comercio e impuesto de renta, en donde el docente cumple un rol motivacional para la búsqueda de problemas en los actores de los procesos tributarios, susceptibles de ser solucionados mediante el desarrollo de un trabajo investigativo.

Es urgente que al interior de las universidades se genere relaciones con los diferentes actores de la sociedad en la búsqueda de necesidades y preocupaciones en materia tributaria que deriven en ideas para el desarrollo de proyectos de investigación útiles que proporcionen soluciones eficaces y tangibles, bien sea dirigidas a la administración de los tributos o a los contribuyentes de los mismos. Ésta es la manera más efectiva para que el estudiante demuestre las competencias alcanzadas al término de los cursos académicos.

Este tipo de experiencias consistentes en vincular estudiantes a las investigaciones profesorales permite generar mayor acompañamiento en el proceso investigativo,

puesto que además del asesor asignado por el Comité de investigaciones, estos cuentan con el apoyo disciplinar y metodológico de los docentes autores del presente trabajo profesoral, redundando en fortalecer las competencias investigativas en el educando, que generan productos de mejor calidad que impacten de manera positiva en la población objeto de estudio mediante la aplicación de las propuestas contenidas en el trabajo.

Referencias

Beltrán, J. y González, L. (2017). Tendencia de investigación contable en Colombia: teoría o práctica, una mirada desde las revistas contables colombianas 2011 a 2015. *Revista FACE: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Pamplona, 17*(2), 68-80. Doi: https://doi.org/10.24054/01204211.v2.n2.2017.2228

Congreso de la República de Colombia. (2009). Ley 1286 de 23 de enero de 2009 "por la cual se modifica la Ley 29 de 1990, se transforma a Colciencias en Departamento Administrativo, se fortalece el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación en Colombia y se dicta otras disposiciones". Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1286_2009.html

Contaduría General de la Nación. (2017). Resolución 593 de 2017 "por la cual se expide la certificación de categorización de las entidades territoriales (departamentos, distritos y municipios) conforme a lo dispuesto en las Leyes 136 de 1994, 617 de 2000 y 1551 de 2012". Recuperado de http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=legcol&document=legcol_fa9637fc4bcd4720abf78407c6720e77

Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo (Fedesarrollo). (2005). *Informe Final: El Sistema Tributario Colombiano: Impacto sobre la Eficiencia y la Competitividad*. Recuperado en: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/EstudiosExternos/Tributacion_y_competitividad.pdf

Gómez, M. (2003). Algunos comentarios sobre la potencialidad de la investigación en contabilidad. *Innovar, Revista de Ciencias administrativas y sociales, 21*, 139-144.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6.ª ed.). México: McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A. de C.V.

Patiño-Jacinto, R.; Romero-Quiñones, A. y Jara, K. (2010). Características de los investigadores relacionados con programas de contaduría pública y con temáticas relacionadas. *Revista Cuadernos de Contabilidad, 11*(28), 171-199.

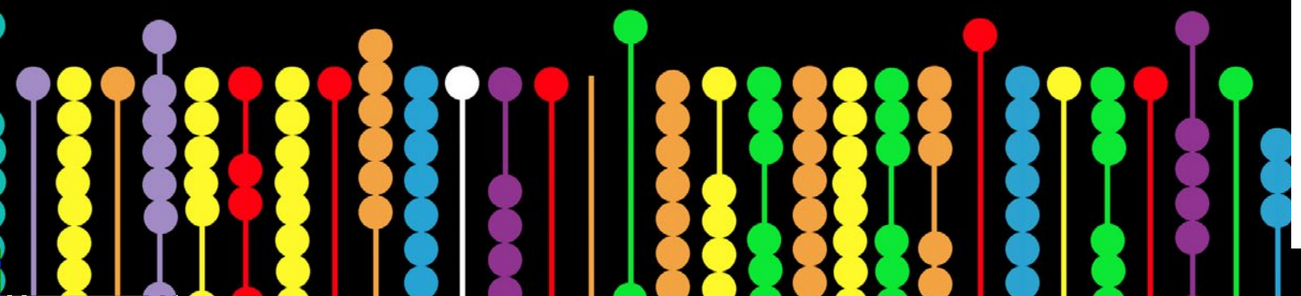
Presidencia de la República de Colombia. (2016). Decreto 849 de 20 de mayo de 2016 "por el cual se modifica la estructura del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación – COLCIENCIAS". Recuperado de https://www.colciencias.gov.co/sites/default/files/upload/reglamentacion/colciencias-decreto849-2016.pdf

Restrepo, B. (2003). Investigación Formativa e Investigación Productiva de Conocimiento en la Universidad. *Revista Nómadas, 18*, 195-202.

Universidad Mariana. (2007). Reglamento de Investigaciones y Publicaciones. Recuperado de http://www.umariana.edu.co/docinstitucionales/Reglamentodeinvestigacion.pdf

Valero-Zapata, G. y Patiño-Jacinto, R. (2012). Los grupos de investigación contable reconocidos por Colciencias. *Revista Cuadernos de Contabilidad, 13*(32), 175-201.

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Formación maestral en Contabilidad: comparación entre las expectativas y los contenidos curriculares

Paula Andrea Navarro Pérez[1]
Laura Natalia Pulgarín García[2]
Julián David Sandoval Alarcón[3]

Resumen

El presente estudio tiene como objetivo, realizar un análisis comparativo entre las percepciones que tienen los estudiantes de Contaduría pública, de la oferta educativa de los programas de Maestría en Contabilidad en el país, frente a lo que realmente ofrecen, con el fin de medir las distancias euclidianas y determinar la brecha existente entre ambas dimensiones.

En el desarrollo de este estudio se presenta una revisión normativa y literaria del estado actual de los programas de Maestría en Contabilidad en el país, así como la conceptualización de las áreas disciplinares y las habilidades que se espera sean abordadas en la formación posgradual, dada la influencia que pueden tener en las percepciones de los estudiantes. Se evalúa dichas percepciones por medio de la aplicación de encuestas a estudiantes de pregrado de Contaduría pública y se añade información de la oferta académica por medio de la recolección de información procedente de las mallas curriculares y los perfiles de egresados.

Como resultado, se observó que las percepciones de los estudiantes de pregrado en Contaduría acerca de las maestrías en contabilidad distan significativamente de lo ofrecido por las instituciones de educación superior en estos programas. Estas diferencias pueden ser explicadas por múltiples factores como el desconocimiento de los estudiantes de pregrado acerca de las ofertas de posgrado o el desconocimiento de las instituciones acerca de las expectativas de los futuros profesionales, entre otros.

Palabras clave: Formación maestral en contabilidad, áreas y habilidades de formación, percepción estudiantil.

[1] Fundación Universitaria Los Libertadores. panavarrop@libertadores.edu.co, paula.navarro.perez24@gmail.com - 3123235244
[2] Universidad Nacional de Colombia. lnpulgaring@unal.edu.co, natapulga-13@hotmail.com - 3185451877
[3] Universidad Santo Tomás. julian.sandoval@usantotomas.edu.co, juliessandoval@hotmail.com - 3103494802

Master's training in accounting: comparison between expectations and curricular contents

Abstract

In the present study, a comparative analysis is made between the perceptions that public accountancy students have about the educational offer of the master's programs in accounting in the country, compared to what those programs actually offer, in order to measure the Euclidean distances and determine the existing gap between both dimensions.

In the development of this study, a normative and literary review of the current state of the master's programs in accounting in the country is presented, as well as the conceptualization of the disciplinary areas and the skills that are expected to be addressed in postgraduate training, given the influence that students' perceptions may have. These perceptions are evaluated through the application of surveys to undergraduate students of public accountancy. Furthermore, information regarding the academic offer is added through the collection of data from curriculums and program profiles.

As a result, it was observed that perceptions of undergraduate students in accounting for master's degrees in the same area are significantly different from those offered by higher education institutions in these programs. These differences can be explained by multiple factors such as the undergraduate students' unawareness about graduate offers or the higher education institutions' unawareness about the expectations of future professionals.

Key words: Master's degree in accounting, areas and training skills, students' perception.

1. Introducción

El contexto globalizado en el que nos encontramos hoy en día, con flujo de capitales y conocimiento moviéndose más fácilmente a nivel mundial, demanda individuos capaces de romper las fronteras del conocimiento con formación óptima para el continuo soporte al desarrollo de la sociedad. En este sentido, con miras hacia el fomento del desarrollo, el crecimiento de las naciones y la innovación, se ha hecho necesaria la continua formación de capital humano óptimo y capaz de afrontar las demandas del mundo cambiante. Como señala Jaramillo Salazar (2009):

> Los recursos humanos son el punto de partida del crecimiento y la equidad, dentro de una clara concepción de que con una formación de alto nivel y calidad se logra producir y socializar el conocimiento, generando de esta manera ventajas permanentes para un desarrollo sostenible en el largo plazo. (p. 132).

Para el caso colombiano, el Estado reconoce que, para impulsar el desarrollo humano debe involucrarse el entorno económico, social, ambiental, cultural y científico del país a través de la inversión en capital humano, representado principalmente por la educación (Ministerio de Educación Nacional, MEN, 2016), sea primaria, secundaria o superior.

Particularmente, una de las áreas de formación que se ha fortalecido en las últimas décadas y que se ha consolidado entre las más necesarias, ha sido la contabilidad, ya que "ha influido e influye en el medio en el que se desenvuelve, condicionando y, por qué no, impulsando su configuración y su crecimiento" (Tua, 1995, p. 45). Esta disciplina, por su estrecha relación con la economía y por la naturaleza altamente influyente en la sociedad como lenguaje económico, se ha configurado como una de las áreas de formación profesional de mayor interés, lo cual se puede evidenciar en el crecimiento en los últimos años tanto de los programas que se ofrece en esta disciplina, como del número de matriculados, argumento que se aborda en la sección 'Comportamiento de los programas de educación superior en el área de contabilidad en Colombia' de este documento.

Consecuentemente, se hace necesario desarrollar investigaciones enfocadas en la formación contable y sus diferentes ámbitos a nivel global y local. Para efectos de este análisis se toma como referente, la educación superior posgradual; específicamente, programas de maestría en contabilidad, puesto que los estudios que se ha hecho en torno a la formación contable han estado, en su gran mayoría, orientados hacia los programas de pregrado. En este sentido, en las últimas décadas se ha generado múltiples investigaciones y reflexiones en torno al sentido de la disciplina contable y su orientación crítica; entre ellas: Gómez (2004), Ospina, (2006); la interdisciplinariedad: Ariza (2002); los contenidos curriculares y los planes de estudio: Ariza (2004), Barragán (2009, citado por Patiño, Valero, Acosta, Parra y Bautista, 2016), Giraldo (2013, citada por Patiño et al., 2016), Patiño y Santos (2009); el perfil profesional hacia el cual está orientada la profesión: Zapata (1997); las estrategias e importancia de la docencia y la pedagogía: Cárdenas-Londoño (2009), Cardona (1998), Martínez (2011), Rodríguez (2010); el rol de la investigación en la profesión: Araújo (2000); los componentes éticos y habilidades blandas (Herrera, 2013, citado por Patiño et al., 2016), (Sánchez, 2011); y las dinámicas modernas de internacionalización de la educación contable mediante la propagación de los estándares internacionales de educación (IES): (Gómez, 2007), (Vásquez, 2002, citado por López Sánchez, 2013) y (Villarreal, Córdoba y Castillo Muñoz, 2016).

Por el contrario, a nivel de maestrías en el área contable en Colombia, los estudios académicos han sido escasos, teniendo como ejemplo a Cerón (2012) quien trabaja directamente esta temática. No hay un gran interés por parte de la academia por estudiar los contenidos curriculares y los planes de estudio que se está ofreciendo a los estudiantes de maestría en contabilidad. Únicamente las universidades interesadas en registrar programas de maestría en el área contable han sido las encargadas de evaluar la pertinencia de dichos programas, los perfiles que se debería ofertar y la estructura de los mismos. Sin embargo, desde la academia y la profesión, todavía no se ha adelantado reflexiones profundas sobre estos programas y su incidencia en la disciplina contable como tal.

Por lo anterior, en el actual trabajo se realiza una comparación de las percepciones que poseen los estudiantes de Contaduría pública frente a la oferta educativa de los programas de maestría en contabilidad en el país, respecto a lo que realmente estos ofrecen. Para esto se utilizó la metodología de las distancias euclidianas, dimensionando así la brecha existente entre las percepciones de los estudiantes y las ofertas de las

maestrías en contabilidad, utilizando encuestas y mallas curriculares como insumos principales para la determinación de las categorías de análisis.

El trabajo inició con una revisión de la normatividad vigente para los programas de posgrado en Colombia, para después realizar un análisis del comportamiento de los programas de educación superior en el área de contabilidad en Colombia y, adicionalmente, presentar la conceptualización de las áreas disciplinares y las habilidades de los profesionales contables. Posteriormente, se aplicó la metodología mencionada para determinar las divergencias entre las percepciones de los estudiantes de pregrado y la oferta académica de las maestrías en contabilidad, elaborando un análisis de los resultados obtenidos. Finalmente, se presenta las conclusiones del estudio.

2. Metodología

Para el diseño metodológico de esta ponencia se partió de una revisión de la literatura para conocer el estado del arte de la investigación en torno a las percepciones de los estudiantes de pregrado sobre los programas de maestría en contabilidad y la oferta académica de los mismos. En esta revisión literaria se abordó la normatividad vigente aplicable a los programas de posgrado en Colombia, el comportamiento de la oferta y la demanda de los programas de pregrado en Contaduría y maestría en contabilidad entre los años 2010 y 2018, y la conceptualización de las áreas y habilidades que componen dichos programas. A partir de ello se seleccionó unas categorías de estudio comprendidas en siete áreas de formación: Contabilidad estratégica, Contabilidad financiera, Contabilidad gubernamental, Contabilidad impositiva, Líneas interdisciplinares, Sistemas y control y Teoría contable; y cuatro habilidades de formación: Investigación formal, Capacidades interpersonales y de comunicación, Pensamiento contable y Técnica avanzada.

Posteriormente se aplicó encuestas a estudiantes activos de programas de pregrado de Contaduría pública de la Universidad Nacional de Colombia, la Universidad Santo Tomás y la Fundación Universitaria Los Libertadores[4], con la finalidad de recolectar información acerca de las expectativas que los estudiantes tenían sobre los contenidos programáticos de las maestrías en contabilidad. Esta encuesta fue contestada por un total de 252 estudiantes (ver Anexo 1).

En contraste, se recolectó información de las mallas curriculares y los contenidos de las siete maestrías[5] activas en Contabilidad en Colombia, de acuerdo con datos provenientes del Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (SNIES) (ver Anexo 2). Esta información corresponde al plan de estudios periódico en cada uno de los programas ofertados, donde se detalla las áreas de conocimiento y líneas de profundización para posteriormente contrastarla con las áreas seleccionadas como objeto de estudio. Asimismo, se incluye información del perfil del egresado propuesto por cada institución educativa, con el fin de contrastar dicho perfil con las habilidades seleccionadas.

[4] Se seleccionó estas tres universidades porque los autores de la ponencia laboran actualmente en ellas.
[5] Se seleccionó únicamente los programas de maestría, excluyendo especializaciones y doctorados, con el fin de facilitar el dimensionamiento de las categorías objeto de estudio.

Una vez obtenidos los datos provenientes de las encuestas y aquellos de los contenidos programáticos ofertados en las maestrías en contabilidad, se utilizó la metodología de las distancias euclidianas propuesta por Garrido, León y Zorio (2002) y posteriormente profundizada por Rico y Díaz (2017) para la medición de divergencias en los procesos de convergencia a normativa internacional para países. Esta metodología es una "herramienta estadística que consiste en comparar y asignar un parámetro numérico a las divergencias presentadas entre principios y tratamientos contables alternativos" (Rico y Díaz, 2017, p. 74), y que se calcula de la siguiente manera:

$$d(X,Y)=\left[\sum_{j=1}^{J}(X_j-y_j)^2\right]^{1/2}$$

Para efectos de este trabajo, se adaptó la metodología para medir divergencias entre las categorías objeto de estudio: Áreas de formación y Habilidades de formación. Si las perspectivas de los estudiantes eran similares a lo ofertado por las maestrías, había coincidencia; de lo contrario, existiría una divergencia que sería medida de acuerdo con la función de las distancias.

3. Desarrollo del tema

Para comparar las percepciones de los estudiantes de Contaduría pública de la oferta educativa de los programas de maestría en contabilidad en el país, frente a lo que realmente los programas ofrecen, es importante observar los siguientes aspectos:

1. La concepción normativa de los programas de posgrado en Colombia, dado que puede existir una incidencia en la oferta académica y por consiguiente en las percepciones.

2. El comportamiento de los programas de educación superior en el área de interés durante los últimos años como consecuencia de la reglamentación y las percepciones.

3. La conceptualización de las áreas disciplinares y las habilidades que se espera sean abordadas en la formación posgradual.

El propósito de abarcar estos puntos era iniciar con una contextualización general de la normativa aplicable a los programas de posgrado en el país, para así poder entender el contexto legal que moldea la creación y promulgación de programas maestrales, delimitando el modelo académico que se ofrece por parte de las instituciones de educación superior (IES). Una vez comprendido el sentido normativo, se pasó a hacer una caracterización del comportamiento de la oferta y la demanda de los programas de pregrado y posgrado en contabilidad durante los últimos años, de manera que se observara si existían diferencias sustanciales en el número de programas y el número de estudiantes matriculados entre ambos niveles de formación. Finalmente, se realizó una revisión literaria de los diferentes campos contables para permitir la identificación

de las categorías objeto de estudio. Lo anterior permitió una interpretación integral de los resultados de la medición de las distancias euclidianas entre las percepciones que tenían los estudiantes de Contaduría pública sobre la oferta educativa de los programas de maestría en contabilidad en el país y lo que dichos programas realmente ofrecen.

Concepción normativa de los programas de posgrado en Colombia

La educación superior en Colombia está reglamentada por la Ley 30 de 1992 y contempla dentro de este tipo de educación, a los programas de pregrado y posgrado. En su artículo 10, determina como programas de posgrado, las especializaciones, maestrías, doctorados y posdoctorados. Para estos tres últimos, la normativa denota a la investigación como fundamento y ámbito necesario de su actividad, con el fin de:

> Ampliar y desarrollar los conocimientos para la solución de problemas disciplinarios, interdisciplinarios o profesionales y dotar a la persona de los instrumentos básicos que la habilitan como investigador en un área específica de las ciencias o de las tecnologías o que le permitan profundizar teórica y conceptualmente en un campo de la filosofía, de las humanidades y de las artes. (Artículo 12, p. 2).

Asimismo, los programas de posgrado deben propender porque exista una formación integral en torno a cuatro objetivos, de acuerdo con el Decreto 1001 de 2006 del MEN:

a) El desarrollo de competencias para afrontar críticamente la historia y el desarrollo presente de su ciencia y de su saber,

b) La construcción de un sistema de valores y conceptos, basados en el rigor científico y crítico, en el respeto a la verdad y la autonomía intelectual, reconociendo el aporte de los otros y ejerciendo un equilibrio entre la responsabilidad individual y social y el riesgo implícito en su desarrollo profesional,

c) La comprensión del ser humano, la naturaleza y la sociedad como destinatarios de sus esfuerzos, asumiendo las implicaciones sociales, institucionales, éticas, políticas y económicas de su investigación,

d) El desarrollo de las aptitudes para comunicarse y argumentar idóneamente en el área específica de conocimiento y para comunicar los desarrollos de la ciencia a la sociedad.

Los programas de maestría pueden tener un enfoque de investigación o de profundización. Por un lado, el primero tiene como fin, desarrollar competencias que le permitan a la persona, participar activamente en procesos de investigación que generen conocimiento, mientras que la línea de profundización se enfoca en ahondar en un área de conocimiento, así como en el desarrollo de competencias que posibilitan la solución de problemas y el análisis de situaciones por medio del uso de metodologías, conocimientos y desarrollos de carácter científico, tecnológico y artístico (MEN, 2006)

Comportamiento de los programas de educación superior en el área de Contabilidad en Colombia

De acuerdo con cifras del SNIES, hasta septiembre de 2018 había 213 programas activos de pregrado de Contaduría pública en todo el país (ver Anexo 3), incluyendo denominaciones similares como 'Contaduría Internacional' y 'Contaduría y Finanzas', con un total de 205.913 estudiantes matriculados (ver Anexo 4) (MEN, 2018). En este sentido, el crecimiento promedio anual en el número de programas ofertados ha sido de 33,71 % desde el año 2010, con un crecimiento total de 752 % entre 2010 y 2018. Asimismo, el crecimiento promedio anual en el número de estudiantes matriculados en programas de Contaduría pública ha sido de 5,43 % desde el año 2010, con un crecimiento total de 42,41 % entre 2010 y 2018. Lo anterior implica que, en términos del cumplimiento de los objetivos del Plan Nacional Decenal de Educación 2016-2026, los programas de Contaduría pública muestran un balance positivo en relación con las cifras presentadas.

Igualmente, para la misma fecha había siete programas de maestría en contabilidad o áreas contables en el país (ver Anexo 5), con un total de 357 estudiantes matriculados (ver Anexo 6) (MEN, 2018). El crecimiento promedio anual en el número de programas ofertados ha sido de 38,54 % desde el año 2010, con un crecimiento total de 600 % entre 2010 y 2018. Asimismo, el crecimiento promedio anual en el número de estudiantes matriculados en programas de Maestría en Contabilidad ha sido de 93,72 % desde el año 2010, con un crecimiento total de 3866,67 % entre 2010 y 2018.

Sin embargo, pese a que tanto la oferta y demanda de los programas de pregrado como la de posgrado han crecido, al comparar las cifras, es evidente que existe una brecha significativa entre ambos niveles de formación, la cual se explica en parte por la poca atención que se le ha brindado a la formación posgradual a nivel de políticas públicas.

Conceptualización de las áreas disciplinares y las habilidades

El estudio, análisis y aplicación de los conceptos referentes a las unidades productoras de información contable, entendidas como las empresas con fines de lucro, entidades sin ánimo de lucro, personas naturales, entidades públicas o cualquier ente que produzca información que pueda ser utilizada con fines contables y financieros, pueden ostentar diversas intencionalidades, además de la dimensión académica transversal a todas las posibles áreas de la contabilidad, por lo cual han surgido clasificaciones de la disciplina, como la utilizada por Cañibano (2001), denotando una separación entre la macro-contabilidad, entendida como una perspectiva creada a través de la abstracción de contable de todas las unidades económicas. Por otra parte, la micro-contabilidad es la contabilidad de las unidades económicas que componen el sistema económico, siendo sobre esta última categoría la que se trabaja en el presente escrito, bajo las siete agrupaciones mencionadas en la metodología.

Respecto al estudio formalizado de la disciplina contable, 'Teoría contable', se encuentra un sumario de los fundamentos básicos y visiones metodológicas desde las cuales se concibe y pretende hacer una comprensión de la contabilidad, encontrándose el estudio y desarrollo de paradigmas (esquemas formales), programas (conjunto de ideas vinculadas mediante un método) y tradiciones de investigación (presuposiciones de aplicación a la investigación) (Cañibano, 1974).

La clasificación de la contabilidad reconocida por su uso externo o general, es aquella que tiene por objetivo la preparación y presentación de estados contables, siendo estos

los que dan cuenta de la renta y la riqueza, conociéndose como 'Contabilidad financiera' (Cañibano, 2001). Por otra parte, los tratamientos contables que tienden a proveer datos e información a los agentes internos encargados de la gestión y la toma de decisiones dentro de la empresa, son denominados 'Contabilidad de gestión' (Gómez Chiñas, 2002), la cual ha mostrado una evolución moderada y constante en el estudio de los temas relacionados con ésta (Facin, Queiro y Ripoll, 2008).

Asimismo, la mediación entre el sistema, que permite la determinación de una base imponible para que el gobierno, mediante el fisco, pueda cumplir con sus funciones y la producción de información financiera-económica para los inversionistas y la toma de decisiones, junto con todas las variaciones que se pueda presentar en esta área de estudio, se concibe como 'Contabilidad impositiva' (Sierra, 2008; Najim, A., Najim, A.K., Quassim y Abdullah, 2018). De manera semejante, los sistemas y procedimientos que permiten la examinación y determinación de las actividades, técnicas y resultados enfocados en requerimientos legales o formales dentro de las organizaciones, son identificados bajo los 'sistemas de control' (Siddhartha y Mitrendu, 2016; Power y Terziovski, 2007).

Ahora bien, el conjunto de elementos que comprende el cuerpo normativo y el compendio técnico-práctico de las entidades y organismos públicos que manejan o administran recursos públicos y proporcionan información contable, se denomina 'Contabilidad gubernamental' o 'Contabilidad del sector público' (Cañibano, 2001). No obstante, mediante el entendimiento y comprensión de una realidad compleja, la apertura de los saberes disciplinares al entorno y la reciprocidad del conocimiento permite superar estancos del conocimiento y el distanciamiento de las construcciones teóricas y de las praxis (Ortiz, 2009), además de un desarrollo integrado para el abordaje y solución de problemas sociales significantes mediante un mejor acercamiento (O'Dwyer y Unerman, 2014), de tal manera que la unión de los conceptos contables con otros conocimientos como las finanzas, la economía, la administración, la biología y la psicología, entre otras, se encuentra bajo la denominación de 'Líneas interdisciplinares'.

En cuanto a las habilidades del profesional contable, se ha de tener en cuenta el entorno dinámico en el cual desempeña sus funciones. Por ello, se hace necesaria la circulación de los conocimientos y requerimientos respecto a su formación, en la cual se presenta exigencias desligadas de los saberes técnico-contables y analítico-contables, donde Arquero (2000) resalta el rol de las habilidades de comunicación, el trabajo en grupo y la resolución de conflictos, destrezas sobre las cuales dicha investigación evidencia la percepción de deficiencias a nivel de oralidad y escritura. Por otra parte, Pietrzak y Wnuk-Pel (2015), mediante un estudio de los roles y cualidades del desempeño del profesional contable, describen la necesidad del desarrollo de habilidades relacionadas con la gestión de las organizaciones, así como la capacidad de explorar e inspeccionar temas de acuerdo con las necesidades organizacionales, atendiendo a la mejora del desempeño y conocimiento en su conjunto.

Por otro lado, Bui y Porter (2010), a través de un estudio realizado sobre las expectativas del desempeño de los profesionales contables, con énfasis en la educación que estos han recibido, describen fallas de las universidades para proveer y evaluar a los estudiantes holísticamente, denotando que las diferencias entre las expectativas estaban centradas sobre las competencias profesionales de los contadores y aptitudes, con relación a las tareas a desarrollar por parte del profesional que integre el pensamiento contable en temas fundamentales como principios y conceptos, al igual que falencia en las capacidades interpersonales.

4. Resultados

En la Tabla 1 se evidencia los resultados de las encuestas aplicadas a los estudiantes de pregrado únicamente para las preguntas que se utilizó como base conceptual para el cálculo de las distancias. En ella se divide el análisis en áreas y habilidades de formación. Para cada una de las áreas y habilidades propuestas se muestra el porcentaje de encuestados que considera más relevante dicha área o habilidad. Se puede observar que, en cuanto a las áreas de formación, los estudiantes de pregrado tienen la expectativa de profundizar sus conocimientos mayoritariamente en contabilidad impositiva y sistemas de control, con 56 estudiantes para cada una de las áreas, lo cual corresponde a 51,14 % de los encuestados. Asimismo, en cuanto a las habilidades, los estudiantes de pregrado tienen la expectativa de recibir formación enfocada mayoritariamente en el dominio de técnicas avanzadas sobre áreas particulares de la contabilidad y en el desarrollo del pensamiento contable con énfasis en áreas particulares de la contabilidad, con 100 y 86 estudiantes respectivamente, lo cual corresponde a 80,52 % de los encuestados.

En contraste, las áreas de menor interés sobre las cuales los estudiantes esperan formarse en maestría son: Teoría contable, Contabilidad gubernamental y Contabilidad estratégica, con tres, 18 y 26 estudiantes respectivamente, lo cual corresponde a 21,46 % de los encuestados. Igualmente, las habilidades de menor interés son: Desarrollo de aptitudes de investigación formal y Desarrollo de capacidades interpersonales y de comunicación, con 22 y 23 estudiantes respectivamente, lo cual corresponde a 19,48 %.

Tabla 1. *Percepciones de estudiantes de pregrado de Contaduría Pública sobre los programas de Maestría en Contabilidad*

¿Cuáles son las áreas sobre las que espera formarse en la maestría?	**Total**	**Porcentaje**
Contabilidad estratégica (Gestión, Presupuestos y Proyectos)	26	11,87 %
Contabilidad financiera (Contabilidad para usos externos generales)	33	15,07 %
Contabilidad gubernamental (Ámbitos de aplicación, Finanzas públicas)	18	8,22 %
Contabilidad impositiva (Planeación, gestión y administración tributaria)	56	25,57 %
Líneas interdisciplinares (Ambiental, Finanzas, Psicología y otras)	27	12,33 %
Sistemas de control (Auditoría, Control interno, Aseguramiento y Cumplimiento)	56	25,57 %
Teoría contable (Perspectivas, Escuelas, Modelos y Regulación)	3	1,37 %
Total	**219**	

¿Cuáles son las habilidades que espera desarrollar en su formación?	Total	Porcentaje
Desarrollo de aptitudes de investigación formal	22	9,52 %
Desarrollo de capacidades interpersonales y de comunicación	23	9,96 %
Desarrollo del pensamiento contable con énfasis en áreas particulares de la contabilidad	86	37,23 %
Dominio de técnicas avanzadas sobre áreas particulares de la contabilidad	100	43,29 %
Total	**231**	

La Tabla 2, a continuación, permite observar los contenidos de los programas de maestría en contabilidad ofertados en el país. Para codificar los resultados se utilizó el número 1 cuando un programa particular tuviese incorporado en su currículo el área o la habilidad específica, y 0 en el caso contrario. Se puede evidenciar que, en cuanto a las áreas de formación, todos los programas de maestría en contabilidad ofertados en el país ofertan Contabilidad estratégica y Contabilidad financiera. Asimismo, en cuanto a las habilidades, las que más se repite en los perfiles de egresados son el desarrollo del pensamiento contable con énfasis en áreas particulares de la contabilidad y el desarrollo de aptitudes de investigación formal, con 85,71 % y 71,43 % de los programas de maestría, respectivamente.

Por otro lado, el área de formación que se oferta en menor medida entre los programas de maestría en contabilidad es Contabilidad gubernamental, donde únicamente la Universidad Libre la incluye en sus contenidos programáticos. Igualmente, la habilidad que se incluye en los perfiles de egresados en menor medida es el desarrollo de las capacidades interpersonales y de comunicación, con 28,57 % del total de perfiles.

Tabla 2. *Habilidades y áreas ofertadas en los programas de Maestría en Contabilidad en Colombia*

Tabla 2. Habilidades y áreas ofertadas en los programas de Maestría en Contabilidad en Colombia									
Áreas	**UNAL**	**UdeA**	**USTA**	**GCOL**	**ULIB**	**UdeM**	**ICESI**	**Total**	**Porcentaje**
Contabilidad estratégica (Gestión, presupuestos y proyectos)	1	1	1	1	1	1	1	7	100.00%
Contabilidad financiera (contabilidad para usos externos generales).	1	1	1	1	1	1	1	7	100.00%
Contabilidad gubernamental (ámbitos de aplicación, finanzas públicas)	0	0	0	0	1	0	0	1	14.29%
Contabilidad impositiva (Planeación, gestión y administración tributaria)	0	1	1	1	0	0	1	4	57.14%
Líneas interdisciplinares (ambiental, finanzas, psicología y otras)	1	0	1	1	1	0	1	5	71.43%
Sistemas de control (auditoría, control interno, aseguramiento y cumplimiento)	1	1	1	1	1	0	1	6	85.71%
Teoría contable (perspectivas, escuelas, modelos y regulación)	1	1	1	1	1	0	1	6	85.71%
Habilidades	**UNAL**	**UdeA**	**USTA**	**GCOL**	**ULIB**	**UdeM**	**ICESI**	**Total**	**Porcentaje**
Desarrollo de aptitudes de investigación formal.	1	1	1	1	1	0	0	5	71.43%
Desarrollo de capacidades interpersonales y de comunicación.	0	0	0	0	0	1	1	2	28.57%
Desarrollo del pensamiento contable con énfasis áreas particulares de la contabilidad.	1	1	1	1	1	1	0	6	85.71%
Dominio de técnicas avanzadas sobre áreas particulares de la contabilidad.	0	0	1	0	1	0	1	3	42.86%

Fuente: elaboración propia con base en las mallas curriculares de los programas de maestría.

Nota: La abreviatura del nombre de las universidades es la siguiente: UNAL (Universidad Nacional de Colombia), UdeA (Universidad de Antioquia), USTA (Universidad Santo Tomás), GCOL (Universidad la Gran Colombia), ULIB (Universidad Libre), UdeM (Universidad de Medellín), ICESI (Universidad ICESI).

En la Tabla 3 se observa el cálculo de la distancia euclidiana entre las percepciones de los estudiantes de pregrado sobre los programas de maestría en contabilidad y lo que realmente ofrecen dichos programas. Se puede notar que existe mayor divergencia entre las áreas de formación que entre las habilidades. Las áreas que más distan entre la expectativa y la oferta son: Contabilidad estratégica, Contabilidad financiera y Teoría contable, las cuales, si bien son ofertadas en la mayoría de los programas, no son consideradas relevantes por los estudiantes. Igualmente, la habilidad que más dista entre la expectativa y la oferta es el desarrollo de aptitudes de investigación formal.

Tabla 3. *Cálculo de distancias euclidianas entre percepciones y ofertas.*

Tabla 3. Cálculo de distancias euclidianas entre percepciones y ofertas				
¿Cuáles son las áreas sobre las que espera formarse en la maestría?	**Percepciones**	**Ofertas**	**Diferencia**	**Distancia euclidiana**
Contabilidad estratégica (Gestión, presupuestos y proyectos)	0.1187	10.000	0.8813	
Contabilidad financiera (contabilidad para usos externos generales).	0.1507	10.000	0.8493	
Contabilidad gubernamental (ámbitos de aplicación, finanzas públicas)	0.0822	0.1429	0.0607	
Contabilidad impositiva (Planeación, gestión y administración tributaria)	0.2557	0.5714	0.3157	**17.389**
Líneas interdisciplinares (ambiental, finanzas, psicología y otras)	0.1233	0.7143	0.5910	
Sistemas de control (auditoría, control interno, aseguramiento y cumplimiento)	0.2557	0.8571	0.6014	
Teoría contable (perspectivas, escuelas, modelos y regulación)	0.0137	0.8571	0.8434	
¿Cuáles son las habilidades que espera desarrollar en su formación?	**Percepciones**	**Ofertas**	**Diferencia**	**Distancia euclidiana**
Desarrollo de aptitudes de investigación formal.	0.0952	0.7143	0.6190	
Desarrollo de capacidades interpersonales y de comunicación.	0.0996	0.2857	0.1861	
Desarrollo del pensamiento contable con énfasis áreas particulares de la contabilidad.	0.3723	0.8571	0.4848	**0.8081**
Dominio de técnicas avanzadas sobre áreas particulares de la contabilidad.	0.4329	0.4286	0.0043	

Fuente: elaboración propia con base en la aplicación de la metodología de distancias euclidianas.

5. Discusión y Conclusiones

Existen divergencias significativas entre las percepciones de los estudiantes de pregrado de Contaduría pública y la oferta curricular de los programas de maestría en contabilidad, las cuales se puede observar en los resultados. Las áreas de formación maestral de mayor interés para los estudiantes de pregrado son: Contabilidad impositiva y Sistemas de control, mientras que Teoría contable, Contabilidad estratégica y Contabilidad gubernamental, son las que menos interés tienen para los encuestados. En contraste, las áreas mayoritariamente ofertadas en los programas de maestría en contabilidad son Contabilidad estratégica y Contabilidad financiera, en tanto que, Contabilidad gubernamental es la que menos se oferta.

En cuanto a las habilidades de formación, los encuestados mostraron mayor interés en las técnicas avanzadas sobre áreas particulares y el desarrollo del pensamiento contable, mientras que el desarrollo de aptitudes de investigación y el desarrollo de capacidades interpersonales y de formación son las de menor interés. Por su parte, las habilidades de mayor oferta en los programas de maestría en contabilidad son el desarrollo de aptitudes de investigación y el desarrollo del pensamiento contable, en tanto que la de menor oferta es el desarrollo de capacidades interpersonales y de comunicación.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que para algunas áreas y habilidades de formación existen disparidades entre la oferta y la demanda, lo cual en principio supondría un valor significativo en las distancias euclidianas, ocasionadas por la poca coincidencia tanto en la mayoría de las áreas como en la mayoría de las habilidades, lo cual puede ser explicado por un desconocimiento de los estudiantes de pregrado sobre las ofertas específicas de posgrado o por un desconocimiento de las IES sobre las expectativas de los estudiantes de pregrado.

Adicionalmente, como se infiere de la sección 'Concepción normativa de los programas de posgrado en Colombia', el elemento diferenciador entre el nivel posgradual de especialización y maestría es la línea de investigación formalizada dentro de los programas. Sin embargo, ésta no es una clara expectativa que tengan los estudiantes de pregrado respecto a la maestría, lo cual indica que posiblemente la formación de pregrado requiere mayor énfasis en investigación y desarrollo del pensamiento investigativo, razón por la cual los estudiantes no consideran estos elementos relevantes, aun cuando todos los programas de maestría en contabilidad los tienen como un elemento fundamental en el proceso formativo.

Por último, este estudio es parte del inicio de una línea de investigación enfocada en la formación posgradual en Contabilidad que permita articular los esfuerzos literarios hechos anteriormente, dirigidos a los programas de pregrado con el auge de los procesos formativos posgraduales en Colombia y que posibilite mejorar el flujo de información entre el ciclo educativo, donde se conozca las expectativas en cualquier nivel de formación y éstas, a su vez, sean recogidas en la construcción y formalización de los programas.

Referencias

Araújo Ensuncho, J. (2000). Educación superior y contaduría pública. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, 2*.

Ariza Buenaventura, E. (2002). La interdisciplinariedad contable como clave de su supervivencia social. *Cuadernos de Administración, 18*(28), 67-86. Doi: https://doi.org/10.25100/cdea.v18i28.131

-------. (2004). La crisis de la universidad, ¿una lección para reconstruir el tránsito disciplinar de la contabilidad en Colombia? *Lúmina, 5*(5), 171-194.

Arquero Montaño, J. (2000). Capacidades no técnicas en el perfil profesional en contabilidad: las opiniones de docentes y profesionales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, 29*(103), 149-172.

Bui, B., & Porter, B. (2010). The expectation-performance gap in accounting education: an exploratory study. *Accounting Education, 19*(1-2), 23-50. Doi: 10.1080/09639280902875556

Cañibano Calvo, L. (1974). El concepto de la contabilidad como un programa de investigación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, 3*(7), 34-45.

-------. (2001). *Contabilidad: Análisis Contable de la Realidad Económica* (7.ª ed.). Madrid, España: Ediciones Pirámide.

Cárdenas-Londoño, R. (2009). Papel de las metodologías de enseñanza del proceso lectoescritural en la educación superior. *Cuadernos de Contabilidad, 10*(26), 87-109.

Cardona Arteaga, J. (1998). Reflexiones en torno a la relación docencia-investigación en materia contable. *Contaduría Universidad de Antioquia, 32*, 37-53.

Cerón Espinosa, H. (2012). Estudio de la oferta académica de maestrías en contabilidad en América Latina. *Revista Internacional de Contabilidad & Auditoría Legis*, *51*, 71-100.

Congreso de la República de Colombia. (1992). Ley 30 de 1992 "por la cual se organiza el servicio público de la educación superior". Bogotá, Colombia. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/article-86437.html

Facin, C., Queiro, C. y Ripoll, V. (2008). Impacto de los artículos publicados en contabilidad de gestión. *Universo Contábil, 4*(3), 95-110.

Garrido, P., Leon, A., & Zorio, A. (2002). Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience. *The International Journal of Accounting, 37*(1), 1-26.

Gómez Chiñas, C. (2002). La economía institucionalista y la contabilidad de gestión. *Análisis Económico, 17*(35), 79-92.

Gómez Villegas, M. (2004). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia, 45*, 113-132.

-------. (2007). Las insuficiencias disciplinares de los estándares internacionales de educación –IES– para contadores profesionales. *Lúmina, 8*, 24-42.

Jaramillo Salazar, H. (2009). La formación de posgrado en Colombia: maestrías y doctorados. *Revista Iberoamericana de Ciencia, Tecnología y Sociedad, 5*(13), 131-155.

López Sánchez, L. (2013). Estándares internacionales y educación contable. *Apuntes del Cenes 55, 32*. Doi: https://doi.org/10.19053/22565779.2075

Martínez Vélez, A. (2011). Una doble calzada: la técnica contable y la didáctica creativa. Nueva lógica de posibilidades pensada desde las sensaciones hasta las razones. Investigación. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/277272269_Una_doble_calzada_la_tecnica_contable_y_la_didactica_creativa_Nueva_logica_de_posibilidades_pensada_desde_las_sensaciones_hasta_las_razones_Investigacion Doi: 10.30554/plumillaedu.7.540.2010

Ministerio de Educación Nacional (MEN). (2006). Decreto 1001 de 2006 "por el cual se organiza la oferta de programas de posgrado y se dicta otras disposiciones". Bogotá, Colombia. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/article-96961.html

Ministerio de Educación Nacional (MEN). (2016). Plan Nacional Decenal de Educación 2016-2026. Bogotá, Colombia. Recuperado de http://www.plandecenal.edu.co/cms/

-------. (2018). Estadísticas. Sistema Nacional de Información de la Educación Superior. Colombia. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/sistemasinfo/Informacion-a-la-mano/212400:Estadisticas

Najim, A., Najim, A.K., Quassim, M., & Abdullah, B. (2108). The impact of international taxation systems variations on the application of financial accounting principles. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 22*(2), 1-11.

O'Dwyer, B., & Unerman, J. (2014). Realizing the potential of interdisciplinarity in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 27*(8), 1227-1232. Doi: https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2014-1756

Ortiz Bojaca, J. (2009). Fronteras de la investigación contable-financiera-económica: autonomía e interdisciplinariedad. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigació*n y Reflexión, 17(1), 179-194.

Ospina Zapata, C. (2006). Las tramas de la contabilidad: trazos para quienes empiezan su formación en contaduría pública. *Contaduría Universidad de Antioquia, 48*, 155-186.

Patiño, R. y Santos, G. (2009). Planes de estudios de Contaduría Pública en Colombia y las propuestas de formación profesional. *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría Legis, 37*, 131-164.

Patiño, R., Valero, G., Acosta, M., Parra, J. y Bautista, J. (2016). Revisión de literatura sobre educación contable en Colombia. *Activos,* 14(26), 61-99.

Pietrzak, Z., & Wnuk-Pel, T. (2015). The roles and qualities of management accountants in organizations - evidence from the field. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 213*, 281 - 285. Doi: 10.1016/j.sbspro.2015.11.538

Power, D., & Terziovski, M. (2007). Quality audit roles and skills: Perceptions of non-financial auditors and their clients. *Journal of Operations Management, 25*(1), 126-147. Doi: 10.1016/j.jom.2006.02.005

Rico Bonilla, C. y Díaz Jiménez, M. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)? Una medición de la armonización formal. *Contabilidad y Negocios, 12*(24), 61-83. Doi: 10.18800/contabilidad.201702.004

Rodríguez-Castro, B. (2010). Retos de la academia contable. *Cuadernos de Contabilidad, 11*(28), 11-18.

Sánchez, W. (2011). Valores contables. Competencias socioafectivas para contaduría pública. Bogotá, Colombia: Investigar Editores.

Siddhartha, S., & Mitrendu, N. (2016). Quality Control Framework for Statutory Audit of Financial Statements: A Comparative Study of USA, UK and India. *Indian Journal of Corporate Governance, 9*(2), 186-211. Doi: 10.1177/0974686216668458

Sierra González, E. (2008). Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia. *Innovar, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales, 18*(31), 117-134.

Tua Pereda, J. (1990). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia, 16*, 17-50.

Universidad de Antioquia. (s.f.). Facultad de Ciencias Económicas. Recuperado de http://www.udea.edu.co/wps/portal/udea/web/inicio/institucional/unidadesacademicas/facultades/ciencias-economicas/programas-academicos/programas-posgrado/maestria-ciencias-contables

Universidad de Medellín. (2012). Ciencias Económicas y Administrativas. Recuperado de https://www.udem.edu.co/index.php/2012-10-12-13-51-40/2012-10-12-13-52-01/contabilidad-internacional-y-de-gestion

Universidad ICESI. (s.f.). Maestría en Contabilidad y Tributación. Recuperado de https://www.icesi.edu.co/facultad-ciencias-administrativas-economicas/images/posgrado/mcontabilidad/Folleto_MCTRN.PDF

Universidad La Gran Colombia. (2019). Maestría en Contabilidad. Recuperado de https://www.ugc.edu.co/sede/bogota/index.php/maestrias/maestria-en-contabilidad

Universidad Libre. (2019). Maestría en Contabilidad. Recuperado de http://www.unilibre.edu.co/bogota/ul/noticias/noticias-universitarias/1769-mestria-en-contabilidad

Universidad Nacional de Colombia. (s.f.). Facultad de Ciencias Económicas. Recuperado de http://www.fce.unal.edu.co/maestria-en-contabilidad-y-finanzas.html.

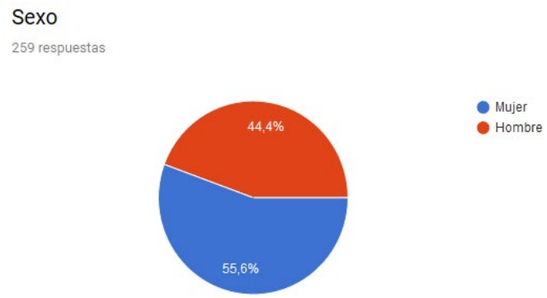
Universidad Santo Tomás. (2019). Maestría en Ciencias Contables. Recuperado de http://facultadcontaduriapublica.ustabuca.edu.co/index.php/presentacion-maestria

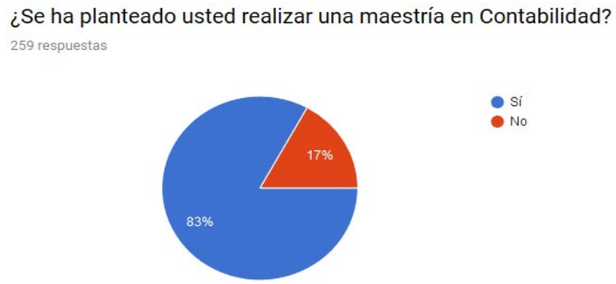
Villarreal, J., Córdoba Martínez, J. y Castillo Muñoz, C. (2016). De la educación contable internacional al desarrollo de competencias. *Espacios, 37*(33).

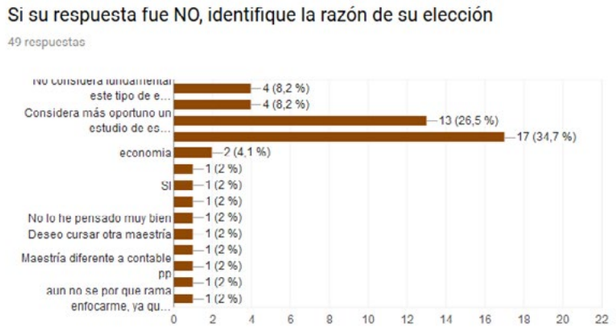
Zapata Monsalve, M. (1997). Paradojas en las propuestas de rediseño curricular. *Contaduría, Universidad de Antioquia, 31*, 51-82.

Apéndices

Apéndice A. Encuesta y Resultados







Apéndice B. Mallas curriculares maestrías en Contabilidad

1. Universidad Nacional de Colombia

Programa	Maestría en Contabilidad y Finanzas
Título	Magister en Contabilidad y Finanzas
Perfil egresado Plan de Profundización	Capacidades académicas necesarias para aplicar los avances teóricos a la solución de problemas colombianos. Comprensión del comportamiento empresarial en términos de los sistemas de información, de control y de las decisiones de inversión y financiación. Incorporación del aprendizaje adquirido para diseñar y agenciar nuevas alternativas instrumentales que mejoren el desarrollo empresarial. Aproximación a la comprensión de los mercados de capitales, liderando el desarrollo de mecanismos que eviten crisis o procesos especulativos que afecten el adecuado desempeño empresarial y de los mercados.
Perfil egresado Plan de Investigación	Integración de desarrollos disciplinarios diferentes y experiencias colombianas propias para producir nuevo conocimiento sobre: la Teoría de la Contabilidad, el Control, las Finanzas y los Mercados de Capitales. Potenciación del desempeño pedagógico y metodológico en la docencia. Capacidades y fundamentación conceptual e instrumental para identificar y abordar problemas contables sociales y contextuales, potenciando el desarrollo disciplinar para el tratamiento de asuntos críticos en las organizaciones.

Fuente: Universidad Nacional de Colombia. (s.f.). Facultad de Ciencias Económicas.

Plan de estudios:

Plan de Profundización

Estructura	Créditos
Actividades académicas	
Tesis	25
Proyecto de Tesis	3
Seminarios de investigación	8
SUBTOTAL	**36**
Asignaturas elegibles	24
TOTAL	**60**

Área de profundización	Asignatura	Créditos
PRIMER SEMESTRE		
Contabilidad	Teorías y modelos contables	4
	Regulación contable	4
	Asignatura obligatoria I (línea de control)	4
	Asignatura obligatoria I (línea de finanzas)	4
Control	Aseguramiento de la información financiera	4
	Estructura regulatoria del aseguramiento	4
	Asignatura obligatoria I (línea de contabilidad)	4
	Asignatura obligatoria I (línea de finanzas)	4
Finanzas	Economía financiera	4
	Inversiones	4
	Asignatura obligatoria I (línea de contabilidad)	4
	Asignatura obligatoria I (línea de control)	4
SEGUNDO SEMESTRE		
Contabilidad – Control – Finanzas	Seminario de investigación I	4
	Asignatura electiva	4
	Asignatura electiva	4
	Asignatura electiva	4
TERCER SEMESTRE		
Contabilidad – Control – Finanzas	Propuesta de trabajo final	3
	Asignatura electiva	4
	Asignatura electiva	4
	Asignatura electiva	4
CUARTO SEMESTRE		
Contabilidad – Control – Finanzas	Asignatura electiva	4
	Trabajo final	9
Total		60

Área de profundización

Plan de Investigación

Estructura	Créditos
Actividades académicas	
Trabajo final	9
Propuesta de Trabajo final	3
Seminarios de investigación	4
Subtotal	16
Asignaturas obligatorias	16
Asignaturas elegibles	28
Total	**60**

Asignatura	Créditos
PRIMER SEMESTRE	
Seminario de investigación I	4
Asignatura electiva	4
Asignatura electiva	4
Asignatura electiva	4
SEGUNDO SEMESTRE	
Seminario de investigación I	4
Proyecto de tesis	3
Asignatura electiva	4
TERCER SEMESTRE	
Asignatura electiva	4
Asignatura electiva	4
CUARTO SEMESTRE	
Tesis	25
Total	60

2. **Universidad de Antioquia**

Programa	Maestría en Ciencias Contables
Título	Magister en Ciencias Contables
Perfil egresado Plan de Profundización	Capacidad de desarrollar un pensamiento analítico y crítico que le permita comprender las bases conceptuales, teóricas, metodológicas y técnicas que desde la Contabilidad orienta las actividades de planificación, gestión, dirección y evaluación de los recursos, de manejo eficiente de los sistemas de información contable, del desarrollo de procesos de control organizacional, de los procesos de armonización contable y del desarrollo investigativo en un contexto global.

Fuente: Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Contables

Plan de estudios:

	I Semestre	II Semestre	III Semestre	IV Semestre
Tronco común	Teoría contable	Teoría del control	Electiva I	Electiva II
	Metodología de la investigación	Contabilometría		
Investigación	Asignatura obligatoria de acuerdo a la línea temática	Asignatura obligatoria de acuerdo a la línea temática	Asignatura obligatoria de acuerdo a la línea temática	Trabajo de investigación
	Evolución del pensamiento contable	Seminario de investigación I	Seminario de investigación II	
Costos y gestión	Evolución de la contabilidad de gestión	Cálculo de costos	Análisis de costos y toma de decisiones	Trabajo de grado
	Consultorio Contable I: Diseño y mejoramiento de procesos	Consultorio Contable II: Diseño de modelos de costos	Consultorio Contable III: Uso de T.I en la contabilidad de gestión	
			Seminario de investigación	
Contabilidad internacional	Modelo contable internacional	Estándares internacionales de la información financiera I	Estándares internacionales de la información financiera II	Trabajo de grado
	Consultorio Contable I: Diagnóstico organizacional	Consultorio Contable II: Implementación por primera vez de los estándares internacionales	Consultorio Contable III: Aplicación NIC-NIIF	
			Seminario de Investigación	
Tributaria	Régimen y procedimiento tributario	Consultorio Contable II: Planeación y auditoría tributaria	Tributación internacional y precios de transferencia	Trabajo de grado
	Consultorio Contable I: Procedimiento tributario	Planeación y auditoría tributaria	Consultorio Contable III: Tributación internacional y precios de transferencia	
			Seminario de Investigación	
Auditoría y Control	Control interno contable	Control externo: Auditoría y revisoría fiscal	Control fiscal: auditoría gubernamental	Trabajo de grado
	Consultorio Contable I: Implementación de modelos de control interno	Consultorio Contable II: Implementación de las NIAs	Consultorio Contable III: Implementación de modelos de control gubernamental	
			Seminario de Investigación	

3. Universidad Santo Tomás

Programa	Maestría en Ciencias Contables
Título	Magister en Ciencias Contables
Perfil del egresado	Líder en normas internacionales de información financiera y en aseguramiento de la información y en planificación tributaria, con formación integral y visión global, proyección nacional e internacional, capaz de analizar la realidad social e identificar complejos procesos en un contexto globalizado, ser agente de cambio con enfoque interdisciplinario en las ciencias económicas, y generar soluciones en las organizaciones para la toma de decisiones en entornos cambiantes y complejos que implican una actitud de compromiso con la excelencia. Investiga con un alto nivel reflexivo, crítico y con formación ética, para favorecer el desarrollo humano integral, produce conocimiento con relevancia científica, pertinencia y trascendencia social en el campo del área Contable y Financiera en el ámbito local, nacional o internacional.

Fuente: Universidad Santo Tomás (2019)

Plan de estudios:

PRIMER SEMESTRE		SEGUNDO SEMESTRE	
Asignatura	**Créd.**	**Asignatura**	**Créd.**
Inducción y Nivelación	0	Análisis y Gestión de Costos	3
Teoría del Pensamiento Contable y las Organizaciones	4	Auditoria	3
Entorno Económico y Geopolítico de los Negocios Internacionales	4	Seminario de Tributación	3
Epistemología Contable	4	Seminario de Normas Internacionales y Aseguramiento	3
Investigación I	2	Investigación II	2
Total	**14**	**Total**	**14**
TERCER SEMESTRE		**CUARTO SEMESTRE**	
Asignatura	**Créd.**	**Asignatura**	**Créd.**
Contabilidad Financiera	2	Humanismo, Sociedad y Ética	4
Sistemas de Información	2	Énfasis II	6
Énfasis I	6	Electiva II	2
Electiva I	2	Investigación IV	4
Investigación III	2	**Total**	**14**
Total	**14**	**Total créditos**	**56**

4. Universidad La Gran Colombia

Programa	Maestría en Contabilidad
Título	Magister en Contabilidad
Perfil del egresado	El magister egresado de la Universidad La Gran Colombia se caracterizará por sus competencias para entender, aplicar e investigar los aspectos relacionados con el campo epistemológico y ontológico de la contabilidad, el control y las finanzas y las relaciones entre teoría y práctica, en el marco de la crítica, la ética, la contribución al mejoramiento de las condiciones de vida, el desarrollo económico y social de nuestro país y al desarrollo de la disciplina contable.

Fuente: Universidad La Gran Colombia (2019)

Plan de estudios:

Núcleo	Componente	Área	Semestre 1	Semestre 2	Semestre 3	Semestre 4
Formación disciplinar	Formación Disciplinar	Contabilidad dimensión técnica	Epistemología general y teoría contable	Epistemología contable		
		Créditos	2	2		
		Contabilidad dimensión empírica	Contabilidad internacional	Contabilidad financiera	Contabilidad de gestión	Contabilidad integral
		Créditos	2	2	2	2
		Control organizacional	Gobierno corporativo y modelos de control y evolución	Modelos de aseguramiento	Modelos de fiscalización	Control integral
		Créditos	2	2	2	2
Formación interdisciplinar	Formación interdisciplinar	Regulación	Teoría de la regulación		Regulación forense	Regulación informacional
		Créditos	2		2	2
		Economía y finanzas	Contexto global	Mercados de capitales	Modelos de riesgo	Modelos de valoración
		Créditos	2	2	2	2
Formación en investigación	Formación en investigación	Investigación		Seminario de planeación de la investigación	Seminario de implementación de la investigación	Seminario de sistematización de la investigación
		Créditos		2	2	2
Formación optativa	Formación optativa disciplinar y no disciplinar	Optativas no disciplinares	Optativa no disciplinar			
		Créditos	2			
		Optativas disciplinares		Optativa disciplinar	Optativa disciplinar II	Optativa disciplinar III
		Créditos		2	2	2
Total de créditos		48	12	12	12	12

5. Universidad Libre

Programa	Maestría en Contabilidad
Título	Magister en Contabilidad
Perfil del egresado disciplinar	Experto en gestionar, transferir y comunicar información y conocimiento Preparado para asumir y buscar solución a problemáticas complejas de las organizaciones, propias de la medición, valoración, evaluación y control de la riqueza representada en el patrimonio, y de la información contable y financiera de los niveles micro y macro, en contextos globalizados, haciendo uso de los avances científicos y tecnológicos.
Perfil del egresado personal	Competente para liderar el diseño de procesos complejos de determinación e información contable y financiera de nivel micro y macro; para gerenciar y evaluar sistemas de información financiera y de control en escenarios internacionalizados; para influir en la construcción de metodologías que coadyuven el desarrollo científico y tecnológico del conocimiento contable; y para asumir los roles de gerencia institucional y sectorial, asesoría técnica y promocional para las organizaciones.
Perfil del egresado ocupacional	Persona íntegra, con claridad ética, valores ciudadanos, pensamiento abierto al cambio y a la innovación, crítico, persistente en la defensa de los mandatos de la Ley y de la moral.
Perfil del egresado investigativo	Formado para asumir con alta eficiencia sus responsabilidades en la docencia y la investigación; para desarrollar pensamiento crítico con enfoque holístico; para conocer, comprender y promover el estudio y desarrollo de las teorías, paradigmas y escuelas contables y financieras.

Fuente: Universidad Libre (2019)

Plan de estudios:

PRIMER SEMESTRE	C.A	SEGUNDO SEMESTRE	C.A
Hermenéutica Contable *	2	Teoría de la Regulación *	2
Teoría Contable*	2	Pensamiento Contable *	2
Contametría Básica *	2	Regulación Comparada *	2
Contexto Económico *	2	Electiva II *	2
Electiva I *	2	Investigación II *	2
Investigación *	2	Énfasis I (Contabilidad Forense) – Teoría de la Prueba	2
Total créditos	**12**	Énfasis II (Contabilidad de Gestión) - Contabilidad Logística	2
TERCER SEMESTRE	**C.A**	Énfasis III (Contabilidad Financiera Internacional) – Contabilidad Internacional	2
Tecnologías de la Información y la Comunicación *	2	Énfasis IV (Contabilidad Estatal) - Planeación y Presupuesto	2
Contametría Dinámica *	2	**Total créditos**	**12**
Electiva III*	2	**CUARTO SEMESTRE**	**C.A**
Investigación III *	2	Responsabilidad Social*	2
Énfasis I (Contabilidad Forense) – Responsabilidad Profesional	2	Electiva IV *	2
Énfasis I (Contabilidad Forense) – Criminología	2	Investigación IV *	4
Énfasis II (Contabilidad de Gestión) – Contabilidad de Gestión	4	Énfasis I (Contabilidad Forense) – Contabilidad Forense	4
Énfasis III (Contabilidad Financiera Internacional) – Valor Razonable	2	Énfasis II (Contabilidad de Gestión) – Modelos de Decisión	2
Énfasis III (Contabilidad Financiera Internacional) – Estándares para PyMEs	2	Énfasis II (Contabilidad de Gestión) – Contabilidad Regulatoria	2
Énfasis IV – Regulación Internacional	2	Énfasis III (Contabilidad Financiera Internacional) – Estándares Internacionales	4
Énfasis IV (Contabilidad Estatal) – Políticas Públicas	2	Énfasis IV (Contabilidad Estatal) – Contabilidad Internacional	4
Total créditos	**12**	**Total créditos**	**12**
Total créditos maestría			**48**

6. Universidad de Medellín

Programa	Maestría en Contabilidad Internacional y de Gestión
Título	Magíster en Contabilidad Internacional y de Gestión
Perfil del egresado	Experto en gestionar, transferir y comunicar información y conocimiento contable desde la interpretación de los modelos de contabilidad financiera bajo estándares internacionales y de la contabilidad de gestión. Estará formado en los modelos de regulación contable bajo estándares internacionales, en los modelos contables de medición y desempeño, en herramientas para la generación de información, en pensamiento sistémico, en estudio de teorías y paradigmas que permean la contabilidad, en la forma de gerenciar los sistemas de información y en otros conocimientos, que le permitirán comprender, interpretar y argumentar los modelos de regulación contable, para resolver las problemáticas de reconocimiento, medición, revelación y especialmente lo relacionado con la utilidad de la información financiera.

Fuente: Universidad de Medellín (2012)

Plan de estudios:

PRIMER SEMESTRE	
Seminarios	**Créditos**
Fundamentos teóricos de la regulación contable internacional	2
Modelos de regulación contable internacional I	3
Modelos de regulación contable internacional II	2
Modelos de regulación contable internacional III	2
Modelos de regulación contable internacional IV	2
Subtotal	**11**
SEGUNDO SEMESTRE	
Seminarios	**Créditos**
Trabajo de Grado I	2
Modelos de regulación contable internacional V	3
Hermenéutica Contable	2
Evaluación financiera en los modelos de regulación contable internacional	2
Gerencia de Sistemas de Información Contable	2
Subtotal	**11**
TERCER SEMESTRE	
Seminarios	**Créditos**
Trabajo de Grado II	2
Contabilidad de Gestión I	2
Contabilidad de Gestión II	2
Contabilidad de Gestión III	2
Contabilidad de Gestión IV	2
Subtotal	**10**
CUARTO SEMESTRE	
Seminarios	**Créditos**
Trabajo de Grado III	2
Contabilidad de Gestión V	2
Énfasis I (Electiva)	2
Énfasis II (Electiva)	2
Énfasis III (Electiva)	2
Subtotal	**10**
Total	**42**

7. Universidad ICESI

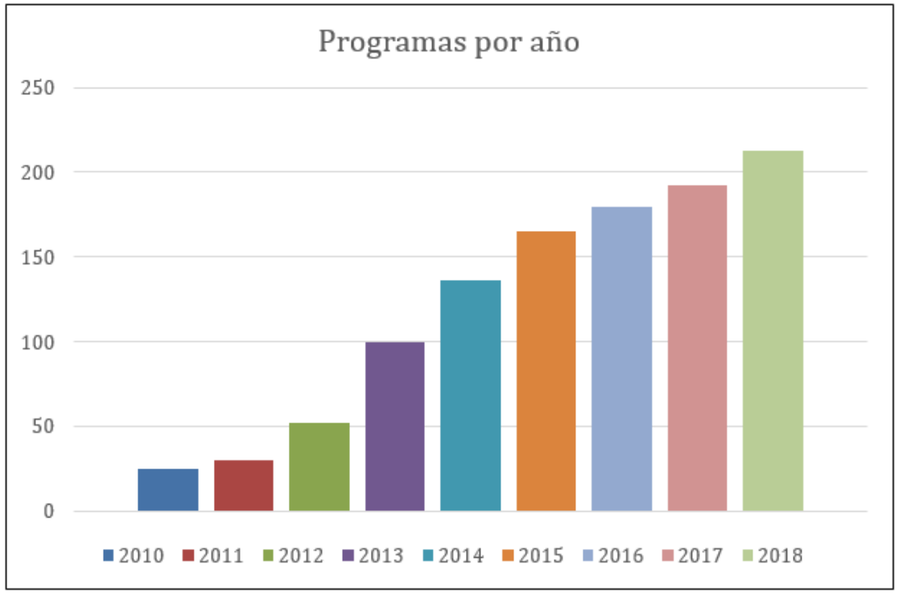
Programa	Maestría en Contabilidad y Tributación
Título	Magíster en Contabilidad y Tributación
Perfil del egresado	Conocimientos y capacidad para optimizar la toma de decisiones en las áreas contable, tributaria y -financiera, en los contextos nacional e internacional, evaluando y gestionando el riesgo, dentro de un marco de actuación socialmente ético y responsable.

Fuente: Universidad ICESI (s.f.).

Plan de estudios:

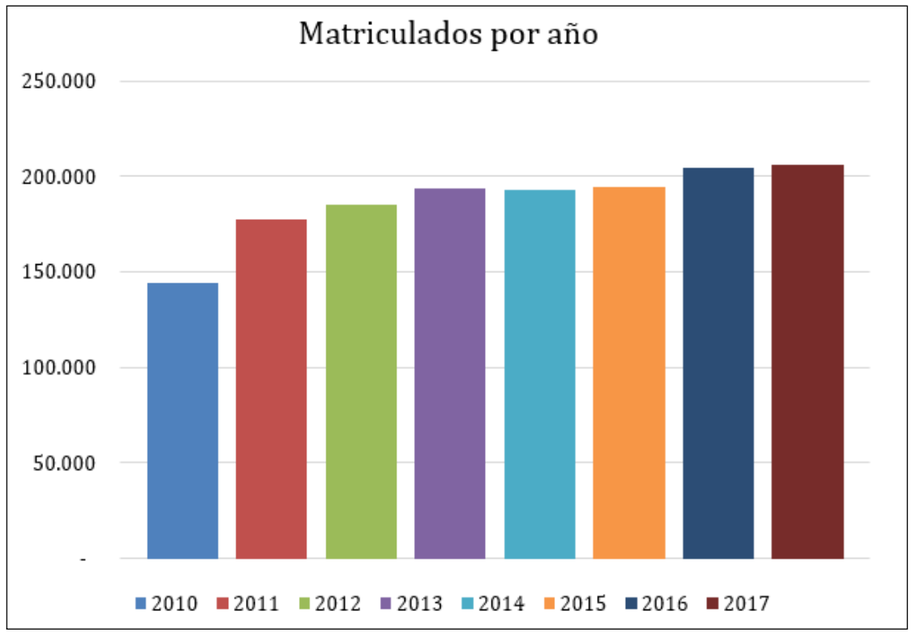
Año 1		Año 2	
Semestre 1	**Semestre 2**	**Semestre 3**	**Semestre 4**
Teoría de la Regulación Contable	Comunicaciones gerenciales	Estados e instrumentos financieros	Regulación comparada
Políticas Contables y Activos	Métodos de medición de valor y riesgo	Estándares internacionales de auditoría y aseguramiento	Ética y responsabilidad social
Estrategia Financiera	Reconocimiento y medición	Procedimiento y planeación tributaria	Electivas I, II y III
		Proyecto de grado I	
Derecho Contractual y Societario	Administración estratégica de costos		Proyecto de grado II
Fundamentos de estadística y econometría	Gobierno corporativo y control		
	Tributación nacional		
Total créditos: 50			

Apéndice C. Programas pregrado Contaduría Pública



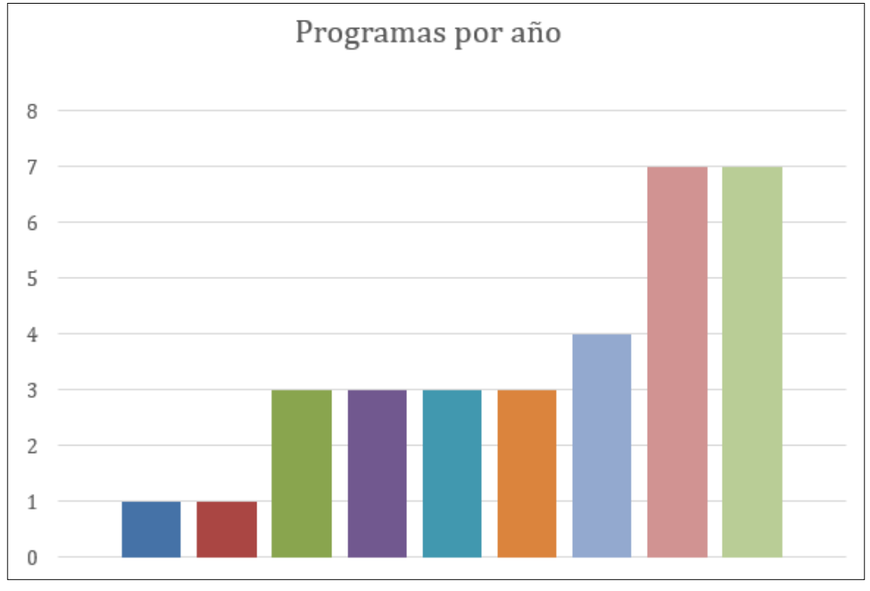
Fuente: elaboración propia con base en datos SNIES, MEN (2018)

Apéndice D. Estudiantes matriculados pregrado Contaduría Pública



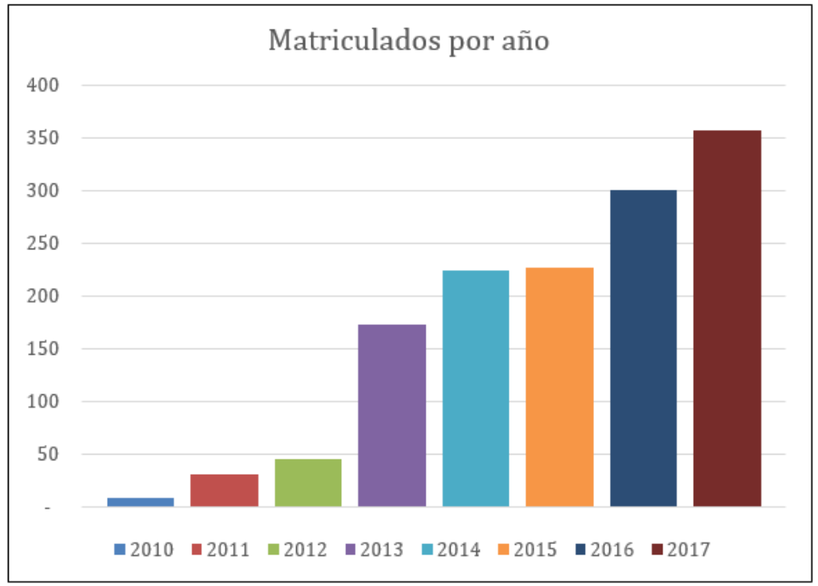
Fuente: elaboración propia con base en datos SNIES, MEN (2018)

Apéndice E. Programas Maestría en Contabilidad



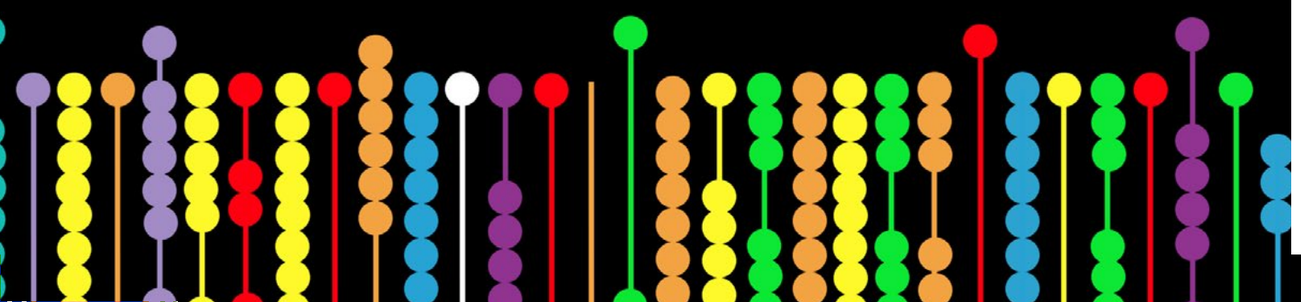
Fuente: elaboración propia con base en datos SNIES, MEN (2018)

Apéndice F. Estudiantes matriculados Maestría en Contabilidad



Fuente: elaboración propia con base en datos SNIES, MEN (2018)

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Investigación contable entre imaginación y burocratización: tensiones y sentidos

William Bernardo Macías Orozco[1]
Nancy Liliana Chávez Palomino[2]

Resumen

El presente trabajo se orienta a comprender los sentidos de la investigación contable en el contexto educativo actual. Para ello se emplea una metodología cualitativa descriptiva e interpretativa basada en las estrategias de la entrevista, un conversatorio y la observación directa. Esto permite reflexionar sobre las presiones y demandas de los procesos de burocratización a través de las políticas de ciencia y tecnologías desarrolladas por Colciencias y los procesos de acreditación que configuran estructuralmente un sentido de la investigación contable. Al tiempo, se explora otros sentidos de la investigación contable en particular: los que agencian los sujetos de la investigación contable. Lo anterior permite dar cuenta de las tensiones en torno a lo que se concibe como la investigación contable en un contexto de mercantilización de la universidad, predominio de la mirada técnica sobre lo contable y la burocratización de la investigación. Y, asumiendo una perspectiva crítica, se propone reivindicar la investigación contable como imaginación, en una puesta por superar la mercantilización y banalización de los procesos de investigación.

Palabras clave: investigación contable, imaginación, burocratización.

Accounting research between imagination and bureaucratization: tensions and senses

Abstract

This work is aimed at understanding the meanings of accounting research in the current educational context, for which a descriptive and interpretive qualitative methodology based on interview strategies, a conversation and direct observation is used, which allows reflection on the pressures and demands of bureaucratization processes through the science and technology policies developed by Colciencias and the accreditation processes that structurally shape a sense of accounting research. At the same time, other senses of accounting research are explored in particular: those that are organized by the subjects of accounting research, which allow us to account

[1] Doctorando en Sociología, Universidad del Valle. Contador Público y Economista. Investigador de la Corporación Universitaria Comfacauca - Programa de Contaduría Pública. ORCID: https://orcid.org/0000-0001-9025-0318 wmacias@unicomfacauca.edu.co – Cel.: 3206398507
[2] Especialista en Administración estratégica de control interno, Universidad Libre sede Cali. Contadora Pública e Investigadora. ORCID: https://orcid.org/0000-0001-8945-3636 - lilianapalomino71@gmail.com Cel.: 3216830197

for the tensions around what is conceived as accounting research in a context of commercialization of the university, the predominance of the technical perspective on accounting and the bureaucratization of research. Assuming a critical perspective, it is proposed to claim accounting research as an imagination, in a position to overcome the commercialization and trivialization of research processes.

Key words: accounting research, imagination, bureaucratization.

1. Introducción

En el ámbito de la comunidad profesoral de los programas de Contaduría pública existe una amplia ambigüedad sobre las prácticas investigativas, el universo temático de investigación, las corrientes de investigación, los problemas de la investigación contable y, por sobre todo, del sentido de la investigación contable. Este panorama dificulta la configuración de comunidades académicas críticas y contextualizadas y menos aún de los investigadores como actores sociales. Algunas razones, sobrediagnosticadas, que explican lo anterior son: el predominio de la mirada técnico-normativa al quehacer de los contables y su formación, junto con las demandas que hace el mercado al profesional y la formación contable centrada en la instrumentalidad y la fiscalidad.

Las consecuencias del predominio de la mirada funcionalista en la comunidad profesoral y en la formación contable han sido, a juicio de García López (2003), la baja productividad académica y de innovación, programas académicos descontextualizados, deficiencia en los procesos lectoescritores y ausencia de condiciones para el desarrollo de procesos de investigación contable sostenidos. Actualmente, al menos el primer aspecto parece superarse con el aumento de la productividad académica gracias a los actuales procesos de institucionalización de la investigación contable agenciada a través de políticas de educación superior e investigación y la generación de grupos de investigación, revistas académicas y clasificación de investigadores. Estos últimos han adoptado prácticas que permiten elevar la productividad académica o, al menos, indicadores relacionados con ésta.

Pero, a pesar de lo anterior, el diagnóstico de ambigüedad en torno a la investigación contable y debilidad de las comunidades académicas, parece no superarse. A esto se suma que los procesos de institucionalización mencionados, en vez de aportar a la dilucidación y debate respecto al sentido de la investigación contable, tienden a incrementar la ambigüedad y la ausencia de reflexividad crítica sobre el sentido de la investigación y a reforzar posturas funcionalistas, al menos profesionalizantes y el fetichismo de los indicadores.

Si se observa desde los procesos de subjetivación, siguiendo a Ospina-Zapata, Gómez-Villegas y Rojas-Rojas (2014), esto redunda en la generación de una formación lectoescritora ajena al saber crítico que produce *computatoris globalizzatus* incapaces de comprender las necesidades de trasformación social. Contextualizando tal argumento a los procesos de investigación, es posible señalar que el actual contexto genera investigadores contables alfabetizados en procedimientos burocráticos relacionados con investigación, pero lejos de ello se genera subjetividades autorreflexivas y críticas. Se trata de alfabetismo funcional en procedimientos de investigación y lectoescritura que produce *computatoris globalizzatus* en investigación. Aunque tenga cierta relevancia el incremento en productividad académica, es necesario entender cuáles son las miradas y sentidos que sobre la investigación contable se está reproduciendo en los actuales procesos de burocratización y los tipos de subjetivación que agencian, subjetivaciones relacionadas además, con las concepciones que se tiene de la universidad, la investigación, lo contable y el papel del investigador.

Para dilucidar la tensión expuesta en los dos párrafos anteriores, se puede abordar esta argumentación desde el desarrollo histórico de la investigación contable. A criterio de García López (2003) la investigación en contaduría inicia hacia la década de los años sesenta, marcada por una impronta política y crítica que identificó las falencias y contradicciones del modelo contable ortodoxo; por ende, las miradas sobre la contabilidad reflexivas. La investigación contable en Colombia inicia en los 70 para responder a exigencias del entorno económico y en un afán por mejorar la situación del contador en el mercado laboral. En los años ochenta cobran fuerza los procesos de apropiación teórica, conceptualización y estudios disciplinales. Ello da lugar a diversos esfuerzos por mejorar la condición académica de la contabilidad, al tiempo que confluye un proyecto nacionalista en torno a la profesión contable. Siguiendo a García López, en los años setenta y ochenta se da un abordaje en investigación contable de temas como: el objeto de estudio de la contabilidad, la naturaleza de la contabilidad, la historia de la contabilidad, la relación contabilidad – sociedad, la investigación propiamente dicha, la información contable y la estructura del modelo contable colombiano. Esto genera un proceso de reconocimiento social de la investigación.

Ello va a dar lugar a un proceso de búsqueda de líneas de trabajo más definidas que tienden a la constitución de 'programas de investigación' y a la generación de núcleos académicos que exponen sus necesidades. Según García López, este período de búsqueda de postulaciones científica permitió identificar las limitaciones de la contabilidad y nuevas dimensiones de trabajo. En este período, señala el autor, tendencias hacia estudios de macrocuentas, la contabilidad de flujos sociales, el enfoque de la teoría del valor, el control económico y tendencias emergentes desde un enfoque histórico con los trabajos de Ariza y Franco y la contabilidad del recurso humano. También se menciona el papel de la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública (FENECOP) como escuela de aprendizaje, y resalta el papel de los esfuerzos individuales en un contexto donde la universidad se centra en lo técnico, las demandas de fuerza laboral y la ausencia de fundamentación académica.

Otro referente importante es el C-Cinco Centro Colombiano de Investigación Contable cuyos desarrollos investigativos durante 23 años fueron analizados por Barrios, Fuquene y Lemos (2010), quienes señalan que las temáticas predominantes en las publicaciones son: Contabilidad social, ambiental, Educación contable, Historia de la contabilidad, Contaduría pública, Normalización, regulación, control, Revisoría fiscal, Teoría, Metodología y epistemología de la contabilidad.

Con relación a las últimas décadas de 2000 a la fecha, puede decirse que se define corrientes de investigación, al tiempo que se da procesos de burocratización que aparentan ser un paliativo a la falta de fundamentación científica, pero lejos están de

ello. Respecto a lo primero, en el escenario nacional se logra identificar la consolidación de corrientes críticas e interpretativas a través de una importante producción académica que se puede observar en los trabajos de Macías (2013) y Barrios et al., (2010). También se da la proliferación de trabajos tecnológicos asociados con finanzas, valoración de empresas, entre otros cuyo objeto es la aplicación y resolución de problemas empresariales. Estos últimos, sin constituir un enfoque explícito.

Así mismo, en estas últimas décadas los procesos de acreditación y la medición de grupos de investigación han dado lugar a una mayor aceptación de la investigación en el campo contable y su promoción institucional. En este contexto se da el surgimiento de diversos grupos de investigación, se crea la Red Colombiana de Editores y Revistas Contables (Reditores) en 2015, que propende por la colaboración académica y la construcción de comunidad académica, señalando cierta separación con los procesos institucionalizantes. No obstante, también se asiste a la implementación propia de las políticas de ciencia y tecnología que burocratizan y masifican la investigación. Al respecto, cabe señalar que:

> Si bien existe una tradición de varias décadas de investigación contable en Colombia alrededor de la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública, FENECOP, (Sarmiento y Muñoz, 2011) y el C-CINCO (Centro Colombiano de Investigación Contable) también ha trabajado varias décadas para desarrollar la investigación contable (Barrios et al., 2010), el número de grupos reconocidos por Colciencias ha crecido solo recientemente. En 2004 solo un grupo contable estaba reconocido por Colciencias, en 2006 11 grupos lograron escalafón, en 2008 pasaron a 33 (Macías y Cortés, 2009, pp. 28-30) y han venido creciendo hasta llegar a los 62 grupos con escalafón vigente en 2016. (Macías, 2016, p. 40).

No obstante esta emergencia de grupos de investigación, el proceso de investigación y los sentidos de la investigación contable no han sido dilucidados y, las prácticas que adelantan los grupos de investigación docente de los programas de Contaduría están impregnados más por la tendencia de cumplir con indicadores cienciométricos de revistas, grupos e investigadores y eventos, cayendo en el fetiche cuantitativo, que por la construcción de un sentido de la investigación contable que permita la reflexión y debate configuradores de comunidades de pensamiento, de subjetividades críticas y de colocar a la universidad como un espacio de reflexión. Es decir, lejos se está de la cualificación en términos de procesos de fundamentación teórica y, menos aún, de la promoción del saber crítico o de la generación de tejidos de colaboración académica y de comunidad académica.

Por lo anterior, a la par que el escenario actual supera la necesidad de justificar la investigación contable -pues al parecer se ha reconocido su importancia social-, y se cuenta con mayores recursos, eventos y espacios dedicados a la investigación contable, poco se aborda la reflexión sobre su sentido y la construcción de lenguajes comunes. En resumen, a la inicial ambigüedad sobre las prácticas investigativas se adiciona el peso actual de un proceso de burocratización ciego que poco y nada contribuye a generar comunidades y sujetos contables autorreflexivos y críticos. A criterio de Macías (2013),

> Un grupo amplio de autores colombianos ha llegado por distintos caminos a la misma conclusión: a pesar de los avances del Ccinco y de la formalización de algunos grupos ante Colciencias, la investigación contable en nuestro país permanece aún en estado embrionario. (p. 702).

…y cita cómo varios autores (Gómez Villegas, 2003; Patiño, Valero, Acosta, Parra y Bautista, 2016, entre otros) han tratado de describir este estado como una 'etapa germinal de difusión y desarrollo profesional', con 'escasa tradición académica' que hace que 'la investigación contable en Colombia se encuentre en proceso de consolidación', haciendo muy difícil la "interpretación y transformación de la compleja realidad social y económica del país" (Gómez Villegas, 2003, p. 139).

Para terminar este apartado, cabe señalar que lejos de pensar en una serie de recomendaciones burocráticas para consolidar los grupos e indicadores de investigación, el propósito de este trabajo es pensar el sentido de la investigación contable como primer paso para cuestionar las prácticas de investigación, la construcción de comunidad académica, las rutas de trabajo en investigación (centradas hoy en la consolidación de grupos de investigación), la investigación formativa, la formación contables en general y el tipo de subjetividades que produce. Con base en lo anterior, se pregunta: ¿Cuál es el sentido de la investigación contable vinculado a los procesos de burocratización generados por el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) y la Política de educación superior a través de los procesos de acreditación?, ¿Cómo comprenden la investigación contable los docentes investigadores?, ¿Cómo es posible reivindicar espacios que permitan pensar la investigación contable como imaginación contable? Se tratará de resolver estas preguntas a través de un acercamiento crítico e interpretativo en el marco de la vida universitaria y el rol del investigador contable.

2. Bases conceptuales

De los enfoques de investigación

Existen diversos abordajes sobre la investigación contable en términos de programas o paradigmas. Para los fines de este trabajo, se propone distinguir entre 'corrientes de investigación' de 'investigación contable'. Para comenzar, es preciso señalar que Larrinaga González (1999) establece cuatro enfoques de investigación contable: el primero es el funcionalista, donde la contabilidad se entiende como una técnica racional o un sistema de información. Desde este enfoque, los problemas de investigación relevantes son de organización, control y regulación, tal y como se observa desde el punto de vista del directivo. El propósito de la investigación es generar soluciones de la misma; para ello, el investigador asume una ontología realista, ahistórica y apolítica. Así mismo, se apropia de una epistemología positivista y una perspectiva monodisciplinar, a la par que una metodología cuantitativa.

El segundo es el enfoque interpretativo, el cual comprende la contabilidad como una práctica social cuyo sentido se construye en interacción. Asumiendo lo anterior, los problemas de investigación son problemas relacionados con la interpretación y buscan comprender el sentido de lo contable en cuanto a texto. El propósito de la investigación es más, comprender el mundo social, que solucionar problemas o mejorar aplicaciones. Para ello se ocupa una ontología constructivista donde la realidad social se entiende como intergenerada o construida. El investigador también asume una epistemología interpretativa y un enfoque metodológico cualitativo.

El tercero es el crítico: el investigador define la contabilidad como una práctica social o una forma de racionalidad 'calculativa' que se construye y a su vez está construida por relaciones sociales. Los problemas de investigación están relacionados con la desigualdad, conflictos entre las clases sociales y la manera como la contabilidad reproduce las condiciones sociales y sirve como dispositivo de dominación, alienación y control. El propósito de la investigación es transformar las prácticas sociales inequitativas, desiguales y las relaciones de dominación. Así, el investigador asume la realidad como: antropológica, histórica, social y relacional. La epistemología es crítica, dialéctica y se enfoca al análisis de la totalidad desde una postura interdisciplinar. Ello implica el uso de una metodología cualitativa e histórica.

Finalmente, se encuentra la corriente de contabilidad y poder que entiende la contabilidad como un dispositivo de poder y conocimiento determinado por regímenes de verdad, imponiendo sistemas de pensamiento y construcción de mecanismos, con el objetivo principal de garantizar la gobernabilidad y la creación de cuerpos dóciles. En términos teóricos, la pregunta asociada es ¿Cuál es el enfoque de investigación implícito a las miradas profesionalizantes y burocráticas de la investigación contable y cuál el sentido en disputa?

La investigación como burocracia

Lejos de superar la crisis de la ciencia y la crisis de la modernidad, lejos de abordar los problemas globales presentados como monstruos derivados de la promesa de la razón, la razón misma ahora se encierra a sí misma y a su producción (la investigación) en la jaula de hierro burocrática. La investigación se convierte hoy en conjunto de técnicas burocráticas que reducen la investigación a cuestiones fragmentarias, conceptos oscurantistas, centrada en problemas irrelevantes, indicadores cuantitativos y sierva de los intereses dominantes. En las formas de organización de la ciencia burocratizadas priman los actos burocráticos proyectos, informes y medición de indicadores.

Frente a lo último, los problemas son tomados como dados, y los proyectos de investigación están centrados en los problemas que predominan en la 'opinión pública', construida por la agenda del poder y el mercado. Sobre todo, se trata de problemas de eficiencia y de productividad; priman las miradas funcionalista y positivista; sucede así, son los nuevos temas de moda: competitividad, finanzas, responsabilidad social, innovación, emprendimiento, economía naranja, etc. No hay ni por asomo una reflexión sobre para quién y por qué estos son problemas; o si son los problemas que merecen ser abordados. No hay espacio para reflexionar sobre la investigación de qué, para qué y para quién. La investigación deviene en un acto compulsivo e irreflexivo que da por sentada la repetición eterna del presente como aceptable y deseable, enfocada a los productos e indicadores. Es esto lo que hoy hace la mayoría de proyectólogos, publicólogos de las revistas indexadas, consultólogos, entre otro vasto territorio de personajes burocratizados, mercaderes de la investigación, cuya observación muestra la crisis de la ciencia.

Se trata, cuando más, de una ciencia mercantilizada y domesticada que asume un programa derivado de la ciencia natural como canon, aunque en otros casos los sistemas de indicadores revelan una ciencia irreflexiva de sí misma que ha devenido en puro acto burocrático y mercancía, desconectados de la comprensión de sí, de las crisis sociales, de la historia y de los grandes problemas de la humanidad.

Pero no se trata solo del cierre del universo burocrático, enajenado y racionalizante, sino de la inhibición de la imaginación sociológica propuesta por Mills (2003) o de la teoría crítica propuesta por Boaventura De Sousa Santos (2006). Como diría el primero, esta ciencia o puro acto burocrático 'deshistorizado' y fetichista, deviene en un abstracto desconectado de la realidad que no permite su comprensión. No es de extrañar que problemas globales y el amplio desarrollo de la burocracia 'científica' se manifiesten en una incapacidad para el asombro, para la pregunta y para la crítica. Este tipo de investigación está inmerso tanto en las políticas públicas de ciencia y tecnología, como en la política de educación superior. En el campo contable, refuerza la mirada profesionalizante, técnica y funcionalista de la investigación. La mayoría de las veces, sin siquiera tener conciencia de ello.

La investigación como imaginación

Desde la reflexión de Mills (2003), es posible situar el sentido de la investigación desde el papel del científico social, el cual consiste en dilucidar el sentido de la época, las fuerzas que generan crisis, y orientar a la sociedad. Frente a la irracionalidad de la razón instrumental enajenante que guía la razón, el autor plantea que sería la imaginación sociológica la que debería presidir a la razón, para orientarla y brindarle construcción de sentido. Mientras el hombre contemporáneo se refugia en la vida privada, más se da cuenta de las amenazas de su contexto y más enajenado e impotente se siente. Y es precisamente porque los cambios impersonales de la estructura misma de las sociedades cambian la vida de los individuos. Se trata de cambios en la época de Mills que hoy han devenido en amenazas globales: la sexta parte de la humanidad ha pasado a ser moderna y temible ante las nuevas formas de imperialismo, las sociedades totalitarias, el predominio del aparato industrial, el totalitarismo de la autoridad y la violencia, entre otros ya mencionados. En consecuencia, la imaginación sociológica permitiría comprender que "ni la vida de un individuo ni la historia de una sociedad pueden entenderse sin entender ambas cosas" (Mills, 2003, p. 23).

Como señala Mills, es la imaginación sociológica la que debería presidir a la razón, para orientarla, brindarle construcción de sentido. Así, plantea que en la edad del dato,

> Lo que necesitan, y lo que sienten que necesitan [los hombres], es una cualidad mental que les ayude a usar la información y a desarrollar la razón para conseguir capitulaciones lúcidas de lo que ocurre en el mundo y de lo que está ocurriendo dentro de ellos. (p. 25).

Es precisamente esta necesidad de darle sentido a la época, de entender las crisis, los valores en juego, sus efectos, las amenazas globales y riesgos, lo que se requiere en la imaginación sociológica, de modo que permita:

1) Comprender el escenario histórico amplio y su significado para la vida interior y trayectoria exterior

2) Entender que los individuos son falsamente conscientes de sus posiciones individuales

3) "El individuo solo puede comprender su propia experiencia y evaluar su propio destino localizándose a sí mismo en su época" (Mills, 2003, p. 25)

4) Captar la historia y la biografía y la relación entre ambas en la sociedad

5) Tener capacidad de pasar de una perspectiva a otra

6) Tener conciencia de sí mismo

Solo en la posibilidad de comprender el mundo actual y el sentido histórico, radica la posibilidad de ser actores sociales y no meros agentes de los poderes cuyos privilegios son perpetuados a partir de las crisis sociales. Frente a la crisis global del mundo actual y la crisis de la investigación burocratizada, se requiere retomar los elementos que Mills consideraba medulares, así como otros propuestos por pensadores contemporáneos: reconocer la diversidad humana, partir de la superación de las disciplinas y actualizar la libertad, la democracia, el artesano intelectual y entender la centralidad de los sujetos y su acción transformadora. Aplicando lo anterior a la investigación contable, ello implica no solo comprender la contabilidad como práctica histórica, sino además el papel del investigador contable.

3. Metodología

Este trabajo asume un enfoque crítico, interpretativo y cualitativo y emplea estrategias de investigación basadas en la entrevista, un conversatorio y la observación directa. Estas estrategias fueron empleadas para explorar lo que varios docentes investigadores entienden por investigación contable, sus experiencias investigativas particulares con relación a la vinculación de la investigación, sus percepciones respecto a la investigación contable y las tensiones que en torno a ello observan, dado que lo que se entiende por investigación contable es el resultado de diversos sentidos en disputa.

En particular, se puede señalar que las disputas por el sentido de la investigación contable están dadas, de un lado, por procesos de burocratización de la investigación concretados en las políticas de ciencia, tecnología y educación superior (CTI), que demandan generalmente investigación aplicada y funcional; y de otro lado, por investigadores que comprenden la investigación contable desde posturas y experiencias concretas, asumiendo la definición institucional o redefiniéndola en muchas ocasiones como experiencias de vida.

Para los fines de este trabajo, las primeras voces reproductivas de la investigación contable, como burocratización, son asumidas como parte de las demandas externas del Estado y el mercado. En las entrevistas realizadas a cuatro profesores de universidades del sur occidente colombiano, se trata de entrever la existencia de enfoques, temas compartidos y, por ende, de vislumbrar la existencia de sentidos de la investigación contable, más aún si estos sentidos son compartidos. El conversatorio se realizó con el fin de encontrar tensiones entre diferentes maneras de entender la investigación contable en la Corporación Universitaria Comfacauca, el cual contó con siete investigadores que alrededor de cuatro preguntas expusieron sus experiencias y maneras de concebir la investigación contable. En cuanto a la observación directa, se empleó la participación en diferentes grupos de investigación locales, observando las prácticas de selección de los investigadores, sus propósitos, la manera de gestión de los grupos y las tensiones que el cumplimiento con indicadores genera.

4. Resultados

Como ha quedado dicho en el anterior apartado, en Colombia se asiste a una temprana etapa de los procesos de institucionalización de la investigación en el campo de los programas de Contaduría pública, cuyas raíces puede señalarse en los años 60. Sobre esta base, en los ochenta y noventa se dio un peso fuerte a los procesos de organización, desde una mirada nacionalista y crítica a los procesos de globalización y estandarización de la profesión contable, al tiempo que se dio la producción de literatura académica centrada en el problema de la cientificidad de la contabilidad y la necesidad de procesos de investigación.

Hacia la década del año 2000 hasta los años más recientes, se asistió a una institucionalización y burocratización de los procesos de investigación basada en la política de CTI, la medición de grupos de investigación, revistas académicas, investigadores derivados de la creación de Colciencias (2017). Al mismo tiempo, desde la Ley 30 de 1992 se ha acentuado la mercantilización de la universidad en sus diferentes ámbitos. Estos procesos enmarcan los desarrollos de la investigación contable que está atravesada por tendencias con tensiones, ya sea hacia la investigación, formación integral o la mercantilización y burocratización, al tiempo que la profesión de la contaduría también se ve atravesada por visiones tecnológicas, de formación para el mercado, los mercados financieros (una moda en algunos casos inexistente) y las posibilidades de la formación integral y crítica.

Es en este espacio en el que los procesos de consolidación de la investigación y comunidad académica contable quedan atravesados por las lógicas mercantiles y burocráticas. La mayoría de los entrevistados han ejercido la docencia e investigación en este último contexto, lo que permitirá entender mejor su posicionamiento y miradas. De un lado están las presiones por el cumplimiento con indicadores, la venta de servicios en las universidades y la clasificación de grupos. De otro lado, los procesos de investigación contable como ejercicio de la imaginación, la crítica, la fundamentación-rigurosidad, la construcción de pensamiento colectivo y su pertinencia social. Estas perspectivas se entrecruzan generando tensiones y miradas disimiles sobre la investigación contable.

Un entorno de burocratización limitada y tensiones

Un entorno de burocratización limitada y de tensiones quiere señalar que la burocratización de la investigación y, en particular de la investigación contable, no se constituye al modo de la jaula de hierro perfectamente cohesionada. En sí misma, se trata de una burocratización incoherente y contradictoria; incluso, una burocratización formal pero sin recursos y condiciones para su establecimiento. Como factor común, los entrevistados señalan la existencia de políticas no articuladas y carentes de recursos,

que se convierten en requisito sin recursos para el fomento de la ciencia y la tecnología. Si bien da cuenta de la institucionalicen de la ciencia y la investigación, ésta queda incompleta al ser carente de los recursos, formación, articulación y financiación.

La institucionalización, a decir de los entrevistados, queda en el papel, pero son los sujetos los que permanecen con las tensiones de responder a metas, objetivos, indicadores, en algunos casos, desprovistos de las capacidades. En suma, se trata de un panorama de ausencia de recursos y procesos estructurados en torno al desarrollo de la ciencia y la tecnología en general y, en particular, en el contexto de los programa de Contaduría, de manera que la estructura desencadena un conjunto de requerimientos y demandas, donde la agencia de los actores queda restringida y se va acoplando mediante prácticas que les permiten responder, pero que no necesariamente son éticas; no están basadas en la actividad de la investigación orientada a la formación integral, el desarrollo científico y la construcción de comunidad académica. Se trata del ejercicio de la investigación contable como práctica de sobrevivencia y cumplimiento de indicadores, sin condiciones materiales y formativas para ello.

No obstante, ello viene a reforzar la presencia de la investigación en los programas de Contaduría que generalmente son mirados desde los aspectos técnicos, empresariales y laborales. Si bien unas décadas atrás fue necesario justificar la presencia de la investigación contable, la burocratización limitada ha venido a dar por hecho la necesidad de ésta. Lo anterior, tanto por la lógica de medición burocrática de grupos, investigadores, revistas y universidades, como por la necesidad de las instituciones universitarias que se someten a procesos de acreditación, lo que implica invertir en investigación algunos recursos. Aun así, aunque parece ser que se avanza en la premisa de la necesidad de la investigación, no así en concretar los procesos como tales, los cuales son mirados más desde la necesidad de 'cumplir requisitos'. Con todo este contexto, los procesos de acreditación empiezan a institucionalizar la investigación contable, que tiene lugar en el presente estudio, un contexto que está por demás en distopía con el sentido de la universidad:

> La Universidad hoy, es una empresa que pretende transmitir destrezas para el mundo del trabajo. Le da competencia a la gente para que trabaje. Así, en la universidad se hace cosas que se vendan y que reproducen las lógicas burocráticas. Lo que debería ser, es lugar de conocimiento, mediado por los profesores, basado en el amor por el saber y espacio de reflexión crítica. (Entrevista investigador 1).

La investigación contable, producto de la burocratización limitada, no solo fetichiza el cumplimiento de indicadores sin pensar en el proceso mismo de investigación, sino que además implica el sentido de la universidad como empresa y la investigación como oficio de sobrevivencia académica, cuyo fin son productos, mercancías cuyo contenido no tiene relevancia.

Investigación contable como imaginación y sentido de la subjetivación

La investigación contable, como burocracia, genera procesos de subjetivación en que los investigadores se definen de manera funcional, asumiendo la burocratización agenciada a través de las políticas públicas antes mencionadas. Algunos investigadores, al contar su experiencia personal y los motivos que los llevaron a investigar, se definieron usando la metáfora del proyecto de investigación y los productos de investigación:

> Cuando yo estaba en la universidad, al igual que todos ustedes, me propuse una meta y era inicialmente, terminar la carrera […] La investigación no es más que saberse proponer una meta y sacarla adelante y, de cierta manera, por unos lineamientos y unos parámetros poder seguir todo eso para al final poder generar un resultado. (Entrevista investigador 4).

De otro lado, la investigación contable está inmensa y genera procesos de subjetivación críticos. Los investigadores, tanto en el conversatorio como en las entrevistas, hicieron referencia a su inconformidad con el estado actual del mundo, la contabilidad o la institución universitaria y a una toma de distancia crítica que los incentivó e incentiva a tomar la investigación contable como una opción de vida, comprensión de la realidad o trasformación:

> […] la verdad, no me autodefino como investigador; pienso que soy una persona preocupada por la realidad que me rodea, por el contexto en el que yo estoy, y eso me lleva a entender que hay una serie de problemas en este país que es tan bonito, pero que tiene un nombre que no es tan bonito, porque está haciendo homenaje a un invasor: a Colón.
>
> […] investigadores somos todos, y se trata de entender la realidad; además, el problema de la educación pública que estamos enfrentando en Colombia, sobre todo porque la Contaduría pública debe dar cuenta de lo que está pasando con el manejo de por qué hay corrupción, por qué hay evasión, por qué hay fraudes financieros; cada vez que se roban un peso en el país, es como si estuviéramos diciéndole al atracador 'sáqueme la plata, yo no la necesito y usted sí la necesita'. En Colombia se pierde billones de pesos anuales, pero esa cifra se queda corta; y si dividiéramos todo lo que se ha perdido en Colombia desde hace 526 años, con seguridad este país sería de clase media para arriba y lo que les quiero dar a entender es que yo me motivo a entender la realidad y no sé si eso me catalogue a mí como investigador o no. Entonces, tengo una obligación moral como ciudadano, de entender qué está pasando en este país; y digamos que le hice caso a la onceaba tesis que dice que los filósofos se han encargado de interpretar la realidad, pero se trata es de transformarla. Entonces, hay que tratar que lo que está sucediendo en nuestro país, tratémoslo de transformar. (Entrevista investigador 3).

También aparece la investigación, como comprensión del lugar biográfico con relación a los problemas sociales. En este sentido, se comprende que la investigación contable debe estar atravesada por la posibilidad del investigador de 'comprender su propia experiencia', comprender los problemas de la sociedad y 'evaluar su propio destino, localizándose a sí mismo en su época'. Es así como el investigador citado se subjetiva como actor social en cuanto ciudadano, 'partícipe de esa serie de problemas y realidades que nos rodean a nosotros', que van más allá de la subjetivación como técnico o profesional, hacia la búsqueda de la trasformación social. En el apartado anterior también aparece la investigación contable como imaginación para comprender los problemas relevantes de la época, su mirada holística e interdisciplinaria. Ello en el campo de la investigación contable implicaría asumir la interdisciplinariedad en torno a los problemas que van más allá de lo disciplinar. Otra ruptura necesaria frente al científico social burocratizado y enajenado, incapaz de comprender las crisis y amenazas globales generadas por el soñar de la razón instrumental moderna, se encuentra en lo que Mills (2003) señala respecto a las disciplinas. A juicio de Mills, debe superarse la especialización de éstas por temas o por métodos o contenidos para converger en torno a los problemas. Aquí es preciso señalar que para Mills no se trataba de problemas particulares o privados, sino de aquellos grandes problemas de la

sociedad; hoy se diría, de la sociedad contemporánea que, en común con la experiencia histórica del citado autor, no ha superado la crisis de la modernidad y del modo de producción vigente.

> […] en el mundo hay problemas relevantes, desde diferentes perspectivas económicas, políticas, ambientales, etc. Y esos problemas que son relevantes, muchas veces desde la perspectiva contable no son abordados; por tanto, desde la contabilidad se tiene ya una construcción ideológica de que es la realidad que difícilmente posibilita a aproximarse a dichos problemas. En ese sentido, yo diría que en contabilidad es supremamente urgente hacer el ejercicio de indagar más allá de lo que las fronteras de esta disciplina otorgan, porque la disciplina, desde las problemáticas que se suscitan en el mundo, es ingenua y muchas veces es débil para poder interpretar el mundo; entonces, en ese sentido yo creería que hay una urgencia por parte de los estudiantes de Contaduría, de que puedan abordar estudios de problemáticas más allá de esas fronteras racionales, económicas y financieras que limitan la disciplina de tal manera que, incluso, pueda posibilitar la salida de la crisis en la que se encuentra una disciplina como la contabilidad. (Entrevista investigador 2).

En ese sentido, lo contable debe entenderse como la manera de asumir la contabilidad, no como una disciplina cerrada sino como práctica social histórica atravesada con racionalidades e ideologías, lo que implica posibilidades limitadas de comprensión de los problemas relevantes del mundo o la necesidad de ruptura para posibilitar su comprensión. Por ende, la investigación contable, como imaginación, implica una ruptura en términos de la comprensión de lo contable y un lugar en la totalidad social, al tiempo que permite la pregunta por el lugar del investigador en esa totalidad social y frente a la práctica social contable.

Investigación contable como imaginación y los problemas pertinentes

Algunos investigadores definen la contabilidad con una visión burocratizada de la investigación, reducida al sistema de información financiera coherente con un enfoque funcionalista. En el caso de la investigación contable como imaginación, algunos investigadores definieron la contabilidad en general desde un enfoque crítico e interpretativo; algunas de las definiciones dadas están relacionadas con la institución social, o con las reglas de comportamiento práctico en la sociedad. Y, en su dimensión empresarial, con una herramienta que aporta a la racionalidad, al proceso de acumulación capitalista, en términos de cálculos de medios y fines. Estas definiciones son enmarcadas en las definiciones de la contabilidad desde la perspectiva crítica e interpretativa que la define como práctica social, con sentidos intersubjetivamente construidos y práctica social producida y reproductora del modo de producción.

La contabilidad, a juicio de los investigadores, para que permita el ejercicio de la investigación no burocratizada, debe comprenderse como una institución que

> …dirige las prácticas, dirige el comportamiento, esto que no tiene que ver con lo práctico y lo que sostiene a la contaduría en la universidad. No se entiende para que la historia, metodología, teoría contables y sin ello la contaduría, pierda la justificación en la universidad. (Entrevista investigador 6).

Más aún: es esta perspectiva de la contabilidad la que justifica su presencia en la universidad. En tal sentido, se trata a la contabilidad como una ciencia social que hace posible hablar de investigación y permite abrir el campo del conocimiento. Se trata de comprender que sin esta apertura conceptual no es posible tratar de desarrollar procesos de investigación como imaginación.

Lo anterior, si se da, permite entender la investigación contable como campo que entiende la contabilidad como práctica social; permite el desarrollo de la imaginación, comprender y explorar problemas de la disciplina y profesión, y su relación con los grandes problemas sociales. La investigación contable como imaginación, implica la definición de la contabilidad como práctica social histórica, lo que la enraíza a lo interdisciplinario y a la posibilidad de subjetivación del investigador.

Pero de otro lado, persisten presiones que tienden a reducir la contaduría a una formación con énfasis en lo técnico e instrumental; a mantener una definición cerrada ideológica, cultural y políticamente de la contabilidad como sistema de información al servicio de los intereses del capital y los directivos. Ello no permite ver los grandes problemas de las sociedades contemporáneas, de las disciplinas y mucho menos, trascender a una formación integral que derive en procesos de subjetivación de seres humanos que comprendan su lugar en el mundo y su papel como actores frente a los grandes los problemas de la sociedad.

Problema de investigación

Para los entrevistados, un problema puede entenderse como ‘una inquietud que no se ha resuelto’. En consecuencia, el marco de temas posibles tiene que ver con la existencia de una tradición del malestar con las prácticas empresariales y realidades vigentes y con los problemas presentes en la realidad. En la medida en que la investigación se burocratiza y prima la perspectiva técnica sobre lo contable, pareciera que esta inquietud pasa a un segundo plano, así como los procesos de vinculación a las investigaciones antes mencionadas, para dar paso a la prisa por el cumplimiento de la investigación como requisito sin reflexión. Por tanto, asumir la investigación contable como imaginación trata de una transformación cualitativa de la investigación contable. No obstante, hasta el presente parece que existe un lugar importante a la perspectiva crítica interpretativa a la hora de definir los temas tanto por las preguntas de investigación que señalaron los entrevistados, como por su abordaje crítico. También en las entrevistas aparecen temas de educación contable, teoría contable, contabilidad y literatura, y contabilidad social y ambiental, cuya mirada crítica y social permite el desarrollo de la investigación contable como imaginación. Estos temas son traídos del contexto, de las inconformidades con el contexto económico, social y educativo. En consecuencia, son los enfoques alternativos de la contabilidad los que permitirían el desarrollo de la imaginación en la investigación contable y de la investigación contable como imaginación.

5. Conclusiones

Pensar el sentido de la investigación contable pasa por reconocer al menos dos sentidos en disputa: de un lado, uno coherente con los procesos profesionalizantes de la contaduría y la burocratización limitada de la investigación a partir de las políticas públicas de ciencia, tecnología y educación superior. Este sentido implica asumir la universidad como empresa mercantilizada que produce *homos globalizzatus*, el fetichismo de los

indicadores, una investigación como mero acto burocrático formal de alfabetización funcional en procedimientos de investigación. Afín a este sentido de la investigación está el enfoque funcionalista, aunque muchas veces se asuma de manera irreflexiva.

De otro lado, la cuestión de la investigación contable como imaginación, implica la comprensión de lo contable como fenómeno social, más allá de lo cuantitativo y financiero y, asumir una perspectiva de comprensión de los grandes problemas de la sociedad que interpelan al investigador contable por su lugar en el mundo. Esto implica interpelar los procesos de subjetivación del investigador contable y de la concepción de la universidad como espacio de reflexión que permite asumir tales procesos de subjetivación, en abierta ruptura con la visión mercantilizada de la universidad. Tal sentido de la investigación contable como imaginación, impele a abordar estudios de problemáticas más allá de esas fronteras racionales, económicas y financieras que limitan la disciplina, entendida como técnica o sistema de información. Propende por la centralidad de los problemas sociales, la necesaria interdisciplinariedad y la posición situada del investigador que se asume a sí mismo de manera reflexiva. Además, desde la investigación contable como imaginación, la contabilidad se entiende en el sentido de práctica social institucional atravesada por lo social, económico, político, cultural e ideológico. Ello exige entender la investigación como parte de la problematización de las prácticas contables y su racionalidad con relación a los problemas de la sociedad. Ello implica también, asumir la investigación desde un enfoque interpretativo y crítico que indague por los sentidos de esas prácticas y por su papel en la reproducción de desigualdades y jerarquías.

En medio de la burocratización limitada y el clientelismo excluyente imperante en algunos espacios académicos de los programas de Contaduría, así como de los requerimientos de la acreditación y mercantilización de la universidad, donde se hace hegemónico el fetichismo que el indicador impone, la falta de reflexión y ausencia de alfabetismo moral e imaginación contable, se hace necesario confrontar las tensiones y contradicciones, proponiendo nuevos imaginarios en torno a la investigación contable como imaginación.

Referencias

Barrios, C., Fuquene, T. y Lemos, J. (2010). Desarrollo de la investigación contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable. *Contaduría y Administración, 231,* 151-177.

Boaventura De Sousa Santos. (2006). Renovar la teoría crítica y reinventar la emancipación social (encuentros en Buenos Aires). Recuperado de http://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/coediciones/20100825032342/critica.pdf

Congreso de la República de Colombia. (1992). Ley 30 de 1992 "por la cual se organiza el servicio público de la educación superior". Bogotá, Colombia. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/article-86437.html

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Investigación (Colciencias). (2017). Modelo de Medición de Grupos de Investigación, Desarrollo Tecnológico o de Innovación y de Reconocimiento de Investigadores del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, año 2017. Recuperado de https://www.colciencias.gov.co/sites/default/files/upload/convocatoria/anexo_1._documento_conceptual_modelo_medicion_de_grupos_e_investigadores_2017_-_12_05_2017_protected.pdf

García López, E. (2003). Situación actual de la investigación contable en Colombia. *Revista Visión Contable, 3*, 27-40.

Gómez Villegas, M. (2003). Algunos comentarios sobre la potencialidad de la investigación en contabilidad. *Innovar, 1*(21), 139-144.

Larrinaga González, C. (1999). Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad, 2*(3), 103-131.

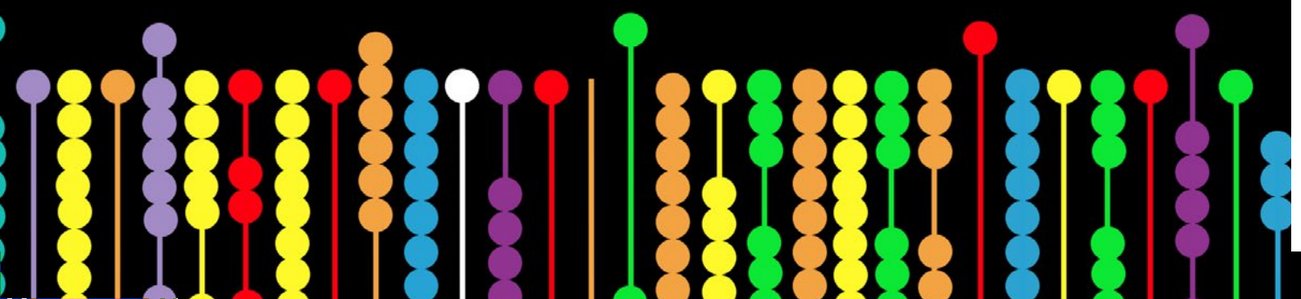
Macías Cardona, H. (2013). Vínculos de la investigación contable interpretativa con la producción académica colombiana: avances y oportunidades. *Cuadernos de Contabilidad, 14*(35), 699-727.

-------. (2016). La investigación contable colombiana frente a los nuevos criterios de medición de Colciencias. *En-Contexto, 4*(4), 39-48.

Mills, C. W. (2003). *La imaginación sociológica* (3.ª ed.). México: Fondo de Cultura Económica.

Ospina-Zapata, C., Gómez-Villegas, M. y Rojas-Rojas, W. (2014). La constitución de la subjetividad en la educación contable: del proceso implícito a la visibilización de sus impactos. *Cuadernos de Contabilidad, 15*(37), 187- 211.

Educación contable
de calidad para la
transformación social



La ética de la antiética, una propuesta para los profesionales de la Contaduría Pública

Martha Isabel Amado Piñeros[1]

Resumen

La reflexión sobre el quehacer de los profesionales de la Contaduría en Colombia, alrededor del componente ético, es una tarea que aún no ha permitido erradicar el gran problema de la corrupción de muchos colegas. Este artículo pretende realizar un análisis comparativo entre las postulaciones sobre Ética de la IFAC en sus Normas Internacionales de Formación, los postulados que asume el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, las percepciones que tiene la principal agremiación de facultades de Contaduría Pública en Colombia - ASFACOP y lo definido por la Junta Central de Contadores, como ente encargado de expedir la tarjeta profesional y hacer los respectivos seguimientos a las actuaciones que lleven a realizar acciones como sancionar, amonestar, inhabilitar o suspender dicha tarjeta para efectos de ejercer el cargo. La metodología usada es documental y analítica de las definiciones y forma de concebir la ética y la manera como la han entendido las instituciones como la IFAC, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, ASFACOP como asociación de instituciones universitarias y la labor que desarrolla la Junta Central de Contadores. Dentro de los resultados obtenidos están la realización de un cuadro comparativo de los imperativos de Kant con la postulación del estándar de ética de la IFAC, así mismo, la presentación de preguntas de análisis que permitan para próximos temas de investigación que surgen de la urgente necesidad de acabar con la corrupción de muchas personas naturales y jurídicas que aún no se han contemplado de forma definitiva dentro de las estrategias de las universidades en su objetivo de formación.

Palabras clave: ética, código de ética, Contador Público.

The ethics of the unethical, a proposal for the professionals of Public Accounting

Abstract

The reflection on the work of accounting professionals in Colombia around the ethical component is a task that has not yet allowed to eradicate the great problem of corruption of many colleagues. This article intends to carry out a comparative analysis between IFAC's Ethics applications in its International Training Standards, the postulates that the CTCP assumes, the perceptions that the main aggregation of Public Accounting faculties in Colombia - ASFACOP has and what is defined by the Central Board of

[1] Docente investigadora, Fundación Universitaria del Área Andina - Bogotá, Colombia. mamado7@areandina.edu.co – Contacto: 3105549122

Accountants, as the entity in charge of issuing the professional card and making the respective follow-up to the actions that lead to actions such as sanctioning, admonishing, disabling or suspending said card for the purpose of exercising the position. The methodology used is documentary and analytical about the definitions and way of conceiving ethics and the way it has been understood by institutions such as IFAC, CTCP, ASFACOP, as an association of university institutions and the work carried out by the Central Board of Accountants. Among the results obtained are the realization of a comparative chart of the imperatives of Kant with the postulation of the IFAC ethics standard, the presentation of analysis questions that allow continuing research topics that arise from the urgent need to end the corruption of many natural and legal persons, since it has not yet been definitively contemplated within the strategies of the universities, in their training objective.

Key words: ethics, code of ethics, Public Accountant.

1. Introducción

Las grandes áreas tecnológicas han traido modificaciones en las prácticas de los contadores. Muchas entidades han desarrollado legislaciones y estandares frente a la práctica de la ética dentro de los profesionales contadores y las áreas que puedan desempeñar como Revisores, Auditores, entre otras.

Dentro de las formulaciones que se presenta al interior del artículo, se hace una revisión bibliográfica y un acercamiento a los apoyos tecnológicos que, en resumidas cuentas, no han permitido obtener información creíble frente a investigaciones de índole disciplinar y se constituyen en un arma de doble filo, usada únicamente para las pretensiones de pocos y el detrimento de toda una profesión contable.

En la primera parte del escrito se expondrá qué es ética para teóricos; en el segundo momento, las formulaciones de ética que realiza la *International Federation of Accountants* (IFAC); en el tercer momento, la revisión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) y la Agremiación de Facultades de Contaduría Pública (ASFACOP) frente a la ética de los profesionales y las facultades de Contaduría con objeto social, formación de contadores en Colombia, para terminar con una revisión descriptiva de lo postulado por la Junta Central de Contadores, como ente sancionador.

Las revisiones documentales de las entidades enunciadas dieron herramientas de análisis para la postura investigativa, y se constituyen en base para próximas consultas y nuevos artículos de investigación.

2. Desarrollo

Dentro de las cuestiones de ética que se ha planteado en la elección de representantes, Siches (1946, citado por Pinilla Bedoya y Álvarez Arroyave, 2013) afirma:

> Hay valores éticos que se refieren a la esencia de lo humano y, por tanto, fundan normas ideales de aplicación general para todos los hombres y todas las sociedades. Pero, así mismo, hay otros valores que (teniendo también validez objetiva) implican en su propia materia o contenido, una indicación particular a la situación de una persona, de una nación o de un momento histórico. Hay, desde luego, una moral común, genérica que incluye a todos los hombres y que constituye el mínimo indispensable para todos. Pero, además, hay una serie de morales vocacionales y de las situaciones concretas e individuales, que no contradicen ni menoscaban aquella moral general, [sino] que la complementan. (p. 136).

¿Pero qué significa ética?

La palabra ética viene del término *Ethos*, que significaba 'carácter' o 'modo de ser'.

La ética Kantiana se caracteriza por la evaluación del impacto de la acción individual, antes de la ejecución de la acción; eso quiere decir, siguiendo la pregunta de ¿quisiera que todos se comporten como me comporto yo? que, si la respuesta es 'no', el impacto de la acción es lo suficientemente negativo para constituirse en un imperativo inviable, algo que no debe ocurrir. Desde otra perspectiva, y acercándonos también al planteamiento de Maquiavelo o de Gandhi, se trata de evaluar si los otros individuos son medios o fines de mi acción. La pregunta en este caso sería: ¿mi acción respeta los intereses, objetivos y derechos de otros seres humanos? Si la respuesta es 'no', se encuentra pues, otro imperativo inviable, de otro tipo de acción en la que no se debería incurrir.

De acuerdo con Abreu (2017),

> Immanuel Kant (1724-1804) reconoció que las acciones resultantes de los deseos no pueden ser libres. La libertad se encuentra solamente en acciones racionales. […] La contribución más significativa de Kant a la ética fue su insistencia que nuestras acciones poseen valor moral solamente cuando nosotros cumplimos nuestro deber por cumplirlo. (p. 392).

Lo anterior, traído al contexto contable, hace reflexionar sobre el hecho de pensar si el imperativo categórico o el hipotético identifican las acciones de los profesionales de la contabilidad. El imperativo es algo *a priori* y vinculado con el concepto de voluntad de un ser racional en general. El imperativo hipotético nos exige que hagamos ciertas cosas bajo el supuesto de alguna condición:

> *Si quieres hacerte rico, entonces debes llegar a ser un ladrón profesional*, estaría formulando un imperativo hipotético problemático o de habilidad, aunque fuera inmoral. Por su parte, los imperativos hipotéticos asertóricos, son aquellos que no tienen el modo estricto de una fórmula condicional (Si quieres... entonces…). Por ejemplo, si alguien formulara el imperativo siguiente: deseas la felicidad por una necesidad de la naturaleza; por lo tanto, has de llevar a cabo una serie de acciones que te permitan alcanzarla; es evidente que estaríamos ante un imperativo hipotético. (Anónimo, s.f., párr. 4).

Por otra parte, el categórico exige incondicionalmente que hagamos ciertas cosas o que las dejemos de hacer; esto es, sin suponer ninguna condición: uno debe, por ejemplo, respetar a los demás sin importar lo que uno piense, quiera o desee. "La persona moral actúa moralmente, porque valora a la humanidad como un fin en sí mismo, en su persona y en la de los demás" (Anónimo, 2004, párr. 3).

Para Curvelo (2017), la contabilidad cumple una función decisiva, como modelo de virtud moral, mediante el hecho de estar suministrando información tendiente a la

emisión de juicios, la comprensión de las culturas y los discursos de las ideologías y de arreglos económicos e institucionales actuales, que terminan por solaparse dentro de los sistemas de reportes dominantes.

Las prácticas corruptas son el resultado de tres factores: "Oportunidad, Beneficio y Riesgo" (Argandoña, 1999, p. 3). Y si esto lo traducimos en diferencias ejemplificadas de ambos imperativos, se podría tener una tabla como la que sigue:

Según Kant, toda la moral del ser humano debe poder reducirse a un solo mandamiento fundamental, nacido de la razón, no de la autoridad divina, a partir del cual se pueda deducir todas las demás obligaciones humanas. Teniendo en cuenta esto, los imperativos categoriales son comparados con los postulados del código de ética de la IFAC:

Tabla 1. *Imperativos categoriales, comparados con los postulados del Código de Ética de la IFAC.*

IMPERATIVO DE KANT	EJEMPLO CONTABLE DEL CÓDIGO DE ÉTICA IFAC
1) Tener un trato digno y respetuoso hacia las demás personas.	El principio de integridad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales.
2) Reconocer y afrontar mis errores, haciéndome cargo de estos sin recargar la responsabilidad en los demás.	El profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas razonables para que la información de la que es responsable: (a) Describa con claridad la verdadera naturaleza de las transacciones empresariales, de los activos o de los pasivos, (b) Clasifique y registre la información de modo oportuno y adecuado, y (c) Represente los hechos con exactitud e integridad en todos los aspectos materiales.
3) A pesar de la o las condiciones que se presenten, conservar mis principios y valores sin perder mi esencia.	El Contador Público solo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos sean realizados de forma eficaz y satisfactoria.
4) Tener un pensamiento autónomo y consiente.	La independencia es: (a) Actitud mental independiente — Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional. (b) Independencia aparente - Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo de auditoría o del encargo que proporciona un grado de seguridad, se han visto comprometidos.
5) Mirar la paja en el ojo propio antes que en el ajeno.	Los profesionales de la contabilidad serán honestos y sinceros y evitarán: (a) Efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrecen, sobre su capacitación, o sobre la experiencia que poseen, o (b) Realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento con relación al trabajo de otros.
6) Actuar de manera correcta y honesta. No hagas a los demás lo que no quieres que te hagan a ti.	El Contador Público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal.
7) Buscar el desarrollo y perfeccionamiento de mí mismo, ocupándome de mi ser, para poder actuar bien dentro de la sociedad y así contribuir a ésta.	El principio fundamental de competencia y diligencia profesionales obliga al profesional de la contabilidad en la empresa a emprender únicamente tareas importantes para las que tiene o puede obtener suficiente formación o experiencia específicas. El profesional de la contabilidad en la empresa no inducirá a error intencionadamente a un empleador referente a su nivel de especialización o de experiencia, ni dejará de buscar asesoramiento y ayuda de un experto cuando lo necesite.
8) Fijar puntos claros acerca del futuro, tener autonomía en mis decisiones y las consecuencias que éstas traen, considerando que las demás personas son seres conscientes que merecen un trato debido.	En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.
9) Darle la mano a la persona que requiera de mi ayuda y estar dispuesta a colaborar.	El Contador Público tiene la obligación de contribuir, de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o de la docencia, le sean asequibles.
10) Afrontar de manera madura y consciente mis acciones: Ocuparse en vez de Preocuparse.	Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.

Fuente: Elaboración propia con base en IFAC (2009)

La Tabla 1 fue desarrollada analizando las relaciones entre los imperativos categóricos y los postulados del código de Ética de la IFAC y, enseguida se analiza su posición frente a la Ética.

La IFAC

Dentro del análisis que se tiene que realizar a la temática de la ética en los profesionales de la Contaduría Pública, está en la mesa el argumento de la IFAC.

En el año 2003, la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) publicó las Normas Internacionales de Formación en Contaduría 1-6. En 2004 y en 2006 fueron publicados los Estándares Internacionales de Educación (IES, por su nombre en inglés) 7 y 8. Esta traducción es de la publicación más reciente de las IES 1-8 de agosto de 2008 que engloba todas las normas vigentes. El Departamento de América Latina y el Caribe del Banco Mundial ha llevado a cabo esta traducción al español, con el objetivo de promover el desarrollo de la profesión contable en general y favorecer la difusión, adopción y uso de estas normas (Federación Internacional de Contadores, 2008).

Norma Internacional de Formación IES 4: valores, ética y actitud profesionales.

Expedida por la IFAC, a través del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB), en agosto de 2008. Prescribe los valores, ética y actitud profesionales que los futuros contadores deben adquirir durante el programa de calificación profesional, cuyo objetivo es, "asegurar que los aspirantes a integrarse en un organismo miembro de IFAC estén equipados con los valores, ética y actitudes profesionales apropiados para desarrollarse satisfactoriamente como contadores profesionales" (IFAC, 2009, p. 47).

En este sentido, en un análisis documental de los planes de estudio de los programas de Contaduría Pública que tienen actualmente en sus ofertas, instituciones universitarias con categorización profesional, de una muestra de 134 planes a nivel nacional, aproximadamente el 15 % de ellos no contempla el componente ético para la formación de los futuros profesionales.

La IFAC formuló desde al año 2008, las Normas Internacionales de Formación 1-8 y dentro de ellas, presenta la IES 4, referida a valores, ética y actitudes profesionales. Esta IES prescribe los valores, ética y actitud profesionales que los futuros contadores profesionales deberán adquirir antes de finalizar su programa de calificación profesional. Alrededor de los 27 ítems de esta norma están enmarcarlos en tres grupos, sin perder de vista los ítems introductorios del 1 al 12: del 13 al 26 Valores, Ética y Actitud profesionales; del 17 al 22 La enseñanza de los valores, ética y actitud profesionales y del 23 al 27, El aprendizaje en el lugar de trabajo y su relación con los valores, ética y actitud profesionales.

> El programa de formación en contaduría debe proporcionar a los futuros contadores profesionales, un marco de valores, de ética y de actitud profesionales que les permita formar su criterio profesional y actuar de manera ética en el mejor interés de la sociedad y de la profesión. (IFAC, 2009, p. 249).

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) y su postura frente a la ética

Siendo una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo, los artículos 4 y 41 del proyecto de ley radicado el 15 de agosto de 2017 al Senado de la República de Colombia por el Consejero Luis Henry Moya, contemplan adición a la Ley 599 de 2000 o ley anticorrupción, incluyendo dentro de las funciones de los revisores fiscales, informar a la Unidad de Información y Análisis financiero (UIAF), operaciones sospechosas de corrupción, no solo desde lo monetario sino desde una índole de gestión de los funcionarios de una empresa o que trabajen de manera independiente (CTCP, 2017).

De manera conjunta con la Junta Central de Contadores, el CTCP ha desarrollado eventos de divulgación y aplicación sobre las Normas de Aseguramiento de la información, especialmente sobre la norma de control de calidad y código de ética obligatorio para todos los contadores públicos desde el 1 de enero de 2016.

Con más de 27 eventos durante el año 2017, el CTCP planeó acciones tendientes a fortalecer la infraestructura contable del país. La Figura 1 muestra los marcos sobre los cuales propone estrategias para actualizarse y seguir en la formulación de políticas contables.

Figura 1. Marcos para actualizarse.

Fuente: CTCP (2018, p. 26).

Por otro lado, las acciones frente al tema de ética están en las participaciones en eventos como Implementación de la NICC 1 e Impacto sobre la aplicación del Código de ética, dado en diferentes ciudades del país como Ibagué, Bogotá, Florencia, Pasto, entre otras.

Con los esfuerzos que se ha denotado de acercarse más a la comunidad académica, garante de una formación amplia en valores y ética responsable, el Consejo Técnico va más allá de sus funciones iniciales, consolidando escenarios de intercambio y actualización normativa, pero a la vez, de constante apoyo al gremio contable.

ASFACOP y la ética de las facultades de Contaduría

ASFACOP fue creada el 15 de mayo de 1974 y reconocida jurídicamente el 17 de marzo de 1978, mediante Resolución 817 del Ministerio de Justicia (ASFACOP, 2017, párr. 1). Dentro de sus funciones está, propender por el mejoramiento del ejercicio de la profesión del Contador Público y colaborar con los organismos del Estado, asociaciones científicas y otras entidades, en su reglamentación.

En el listado de universidades adscritas a ASFACOP aparecen para el año 2018, 89 instituciones vinculadas, que representan un 70 % de la totalidad.

Dentro de sus objetivos de acción están:

- Velar por el mejoramiento permanente del nivel académico en el proceso de enseñanza - aprendizaje de la Contaduría Pública.
- Propender por el mejoramiento del ejercicio de la profesión del Contador Público y colaborar con los organismos del Estado, asociaciones científicas y otras entidades, en su reglamentación.
- Cooperar con el Gobierno Nacional a través de los organismos competentes en la evaluación y actualización de los planes de estudio de la Contaduría Pública.

El componente de establecer jornadas anuales de presentación de ponencias es un aporte significativo a sus objetivos institucionales; sin embargo, es preocupante que el número de eventos no sea más amplio, dada la obligatoriedad de fortalecer y propender por un mejoramiento continuo de las prácticas contables.

Junta Central de Contadores

La Junta Central de Contadores es un organismo que tiene como propósitos especiales, emitidos en la Ley 145 de 1960

> Resaltar la importancia de la fe pública para fomentar la confianza pública de los usuarios de los servicios profesionales de la contaduría pública, a través de la investigación de las conductas que puedan vulnerar el ordenamiento ético, aplicando las sanciones disciplinarias a que haya lugar. Así mismo, contribuye al desarrollo de la ciencia contable y a su ejercicio transparente y óptimo dentro de los principios del bien común. (p. 14).

Tal como lo plantea el Ministerio de Educación Nacional (MEN, 2005),

> Es el Tribunal Disciplinario de la Contaduría Pública en Colombia, y organismo de inspección y vigilancia de la misma. Sus orígenes se remontan a 1956, cuando como resultado de los esfuerzos mancomunados de los diversos entes sociales interesados en el proyecto de profesionalización de la contaduría pública en Colombia, se expidió el Decreto-Ley 2373 del 18 de septiembre, mediante el cual se reglamentó la profesión de Contador y se creó el Tribunal Disciplinario, para juzgar las faltas cometidas por los profesionales en el ejercicio de la Contaduría Pública. (p. 65).

Esto significa que dentro de las faltas que le compete sancionar a la Junta, están las de falta a la ética. Si atendemos a la visión de la Junta, podemos leer:

> En el siglo XXI la Junta Central de Contadores deberá ser reconocida como la entidad de mayor importancia e injerencia en la inspección y vigilancia de la ética profesional, así como del ejercicio de la ciencia contable y de la calidad de la educación en esta área del conocimiento. (Junta Central de Contadores, 2009, párr. 13).

Y la misión presenta:

> Con base en nuestra misión, el reto del nuevo milenio nos exige implementar modelos más eficaces de control para acreditar la idoneidad profesional de los contadores públicos. En este sentido, la Junta central de Contadores hará de sus dinámicas de inspección, control y vigilancia, un arquetipo digno de imitar. (Junta Central de Contadores, 2009, párr. 14).

Artículo 7°:

> No podrá inscribirse como contador público, la persona en que concurriere alguna de las siguientes causales de inhabilidad: 1) Haber violado la reserva de los libros o de las informaciones comerciales de personas o entidades a cuyo servicio hubiere trabajado o de que hubiere tenido conocimiento en ejercicio de cargos o funciones públicos; 2) Haber cometido falta grave contra la ética profesional a juicio de la Junta Central de Contadores; 3) Haber sido sentenciado por alguno de los delitos que tratan los Títulos III al VIII inclusive; XIII y XV del Libro II del Código Penal, mientras no hubiere obtenido la rehabilitación legal. (Junta Central de Contadores, 2009, párr. 19).

Pero, ¿cómo cataloga la Junta central una falta leve, grave y en qué ocasiones es meritoria de cancelación, suspensión, amonestación o multa?

De acuerdo con la Ley 145 de 1960,

> Serán causales de suspensión de la inscripción de un contador público, hasta por un año, las siguientes faltas, debidamente comprobadas: 1) Haber ejecutado actos violatorios del código de ética profesional que dictará la Junta Central, cuando la gravedad de ellos no justifique la cancelación; 2) La enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave que lo inhabilite temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión; 3) Los demás previstos en las leyes. (Artículo 19).

Artículo 20:

> Serán causales de cancelación de la inscripción de un contador público las siguientes, debidamente comprobadas: 1) Haber violado la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones que hubiere conocido en ejercicio de la profesión; 2) Haber sido condenado por cualquiera de los delitos indicados en el numeral 3) del artículo 7° de esta Ley; 3) Haber ejercido actividades o funciones adscritas a los contadores públicos, durante el tiempo de suspensión de la inscripción; 4) Haber fundado la solicitud de inscripción en documentos que posteriormente fueren encontrados inexactos, falsos o adulterados; 5) Haber ejecutado actos que violaren gravemente la ética profesional señalados en el código de la materia.

Artículo 21. Las decisiones de la Junta Central de Contadores estarán sujetas a los recursos indicados en el artículo 77 de la Ley 167 de 1941.

En este sentido, la Junta Central presenta estos tres artículos y orienta su justificación para sancionar en uno de los tres casos de manera operativa, no tomando los principios

éticos que se debe defender a nivel académico, ante lo cual se considera una falencia.

Luego de conocer el deber ser de la entidad, es imperativo anotar el número de colegas sancionados en lo corrido de los años 2017 y 2018 frente al incumplimiento de sus deberes formales.

La Figura 2 muestra el resumen de faltas cometidas por un total de 52 profesionales para los años 2017 y 2018.

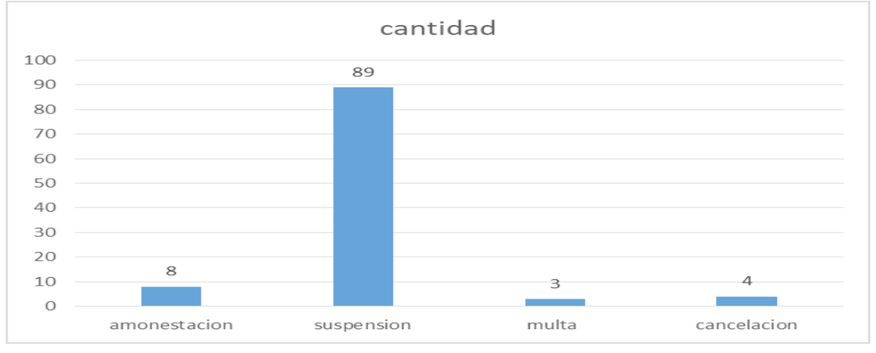


Figura 2. Resumen de faltas cometidas años 2017 - 2018.
Fuente: Elaboración propia

La muestra a la que hace alusión el reporte de la página de la Junta central, suma un total de 104 profesionales con alguna falta.

Tabla 2. *Reporte Junta Central*

FALTA	cantidad	%
amonestación	8	7,6
suspensión	89	85,5
multa	3	2,8
cancelación	4	3,8
	104	100

Fuente: Elaboración propia

Se puede concluir que el 85 % de los profesionales investigados han sido suspendidos en su labor, mientras que cabe hacer una revisión más puntual a los casos de cancelación definitiva de la tarjeta que, siendo un porcentaje menor, 3,8 %, merece atención prioritaria.

La Tabla 3 trae conductas relacionadas en los reportes de la Junta Central de Contadores para algunos casos de alguna falta penalizada con cancelación, suspensión, multa o amonestación.

Tabla 3. *Reporte de la Junta Central de Contadores*

Cancelación. El comportamiento que vulnera la ética profesional, desplegado por el investigado se puede calificar como GRAVE, dadas las modalidades y circunstancias en las que se cometió la falta, por cuanto existió violación a las normas de ética profesional; además, por cuanto actuó con desconocimiento de las normas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión. Y a título de DOLO, en virtud del conocimiento de la actividad contable que presupone un actuar conforme a las normas vigentes, sin embargo, amén de su conocimiento, desatendió su deber profesional, lo que implicó que fuera sancionado a la fecha por tres (3) veces por el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, por transgredir las normas ético – disciplinarias, vulnerando las disposiciones contenidas en los artículos 26, 37.4, 37.6 de la Ley 43 de 1990.	El comportamiento que vulnera la ética profesional, desplegada por el disciplinado se puede calificar como LEVE, dada la violación de las normas de ética profesional; esto, teniendo en cuenta las modalidades y circunstancias en las que se cometió la falta, y que se aprecia al observar que vulneró varios postulados de ética profesional. No obstante, se evidenció que con la comisión de la infracción ética no se generó ningún tipo de perjuicio económico a la empresa XX, pues la queja no menciona tal situación y tampoco obra en el plenario, prueba sumaria que demuestre dicha circunstancia. Su actuar se puede calificar a título de CULPA, al faltar a la diligencia y al cuidado profesional exigido para el cumplimiento del contrato de prestación de servicios que suscribió con la EMPRESA XX, el 30 de abril de 2015, lo que implicó que fuera sancionado a la fecha AMONESTACIÓN, por transgredir las normas ético – disciplinarias, vulnerando las disposiciones contenidas en los artículos 37.1, 37.4, 37.6, 37.10 y 45 de la Ley 43 de 1990.
Multa. El comportamiento que vulnera la ética profesional, desplegado por el investigado se puede calificar como LEVE, dado que con la conducta reprochada al profesional no se causó ningún perjuicio, y el error fu subsanado de forma diligente; adicionalmente, no se certificó información que no fuera acorde a la realidad, y se atribuye a título de CULPA, dadas las circunstancias en las cuales presuntamente, el profesional no tuvo el cuidado necesario que debe imprimir en sus actuaciones, toda vez que, mediante escrito de fecha 15 de diciembre de 2014, certificó de manera errónea información bajo una calidad que no le correspondía, situación que no generó perjuicios.	**Suspensión**: El comportamiento que vulnera la ética profesional, desplegada por la investigada XZ, se puede catalogar como GRAVE, por cuanto al retener sin justificación alguna información contable del usuario de sus servicios, quebrantó los principios éticos de su profesión y expuso a la compañía a riesgos injustificados. Y a título de CULPA, en virtud de la falta de diligencia y cuidado que determinaron el actuar de la contadora pública aquí investigada; de igual manera, el desconocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues desatendió su deber profesional, toda vez que retuvo información contable infundadamente, lo que implicó que fuera sancionada a la fecha por tres (3) veces por el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, por transgredir las normas ético – disciplinarias, vulnerando las disposiciones contenidas en los artículos 8, 37.4, 37.6 y 45 de la Ley 43 de 1990.

Fuente: Elaboración propia

Así mismo, es menester recordar la Ley 43 de 1990 en su artículo 8, el numeral 1 obliga a los contadores a observar las normas de ética profesional.

Por otra parte, el Artículo 9°. Autoridad Disciplinaria de la Ley 1314 de 2009 plantea que "para el cumplimiento de sus funciones, podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables" (Artículo 9).

Artículo 12°. Coordinación entre entidades públicas: Presenta que, en ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico, sean homogéneas, consistentes y comparables. Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones. (Ley 1314, p. 5).

De lo anterior se percibe que realmente las instituciones educativas no han logrado esa coordinación con los términos y formas de entender la ética, quedándose solamente en el cumplimiento de sus objetivos administrativos, pero no de los análisis de principios de pensamiento éticos emitidos desde Kant, razón por la cual se sigue viendo situaciones que muestran crisis de valores y el incumplimiento de normas como la Ley 43.

Merece una mención especial la Resolución 441 del 25 de mayo de 2018, en la cual se adopta el Código de integridad del servicio público (EVA, s.f.). En ese marco normativo, la Junta Central adoptó en el artículo 2 de la presente resolución, los siguientes principios de acción:

- Honestidad: actúo siempre con fundamento en la verdad, cumpliendo mis deberes con transparencia y rectitud, y siempre favoreciendo el interés general.
- Respeto: reconozco, valoro y trato de manera digna a todas las personas, con sus virtudes y defectos, sin importar su labor, su procedencia, títulos o cualquier otra condición.
- Compromiso: soy consciente de la importancia de mi rol como servidor público y estoy en disposición permanente para comprender y resolver las necesidades de las personas con las que me relaciono en mis labores cotidianas, buscando siempre mejorar su bienestar.
- Diligencia: cumplo con los deberes, funciones y responsabilidades asignadas a mi cargo de la mejor manera posible, con atención, prontitud y eficiencia, para así optimizar el uso de los recursos del Estado.
- Justicia: actúo con imparcialidad, garantizando los derechos de las personas, con equidad, igualdad y sin discriminación.

Discusión y conclusión

Las conclusiones alcanzadas a lo largo de este artículo tienen que ver con el hecho de no percibir coordinación entre entidades cuyo objeto social se enmarca en el cumplimiento de códigos de ética.

Por otro lado, la interpretación que se le da a la ética es muy diferente para las personas jurídicas que para las personas naturales.

Las sanciones que estipula la Junta Central de Contadores no incluyen la actualización de estándares emitidos por la IFAC en su normativa dada desde el año 2008, salvo con la reciente emisión de la Resolución 441 del 25 de mayo de 2018 a la cual se le debe hacer la respectiva difusión en las universidades y estamentos públicos que requieran de la labor del contador

La Ley 43 de 1990, como código de ética para los contadores en Colombia, sigue siendo la norma que más se nombra en la defensa de la ética, pero sigue siendo incumplida en muchas circunstancias por parte de profesionales de la Contaduría pública en Colombia. Sin embargo, las formulaciones de la IFAC, que se constituyen de obligatoria difusión y cumplimiento, no están contempladas de manera tan reiterativa en los argumentos dados por la Junta Central en sus inspecciones y seguimientos a faltas del código.

Las facultades de Contaduría Pública asociadas a ASFACOP han participado en algunas actividades académicas, pero sus objetivos no pueden quedarse en reuniones anuales sino en intercambios de saberes y posturas que realmente logren mejorar las prácticas de profesionales.

Por otro lado, la labor del Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha emprendido un componente de acercamiento a las instituciones académicas con objetivo de formación de futuros profesionales. Queda por afianzar la participación de todos los profesionales y agremiaciones en el nuevo marco y plan de acción con respecto al fortalecimiento de la capacidad humana, revisión y definición del marco legal y regulatorio y del marco institucional.

Esta participación a la que invita el Consejo es una oportunidad que puede llevar efectivamente a unificar criterios tanto de inspecciones, tarea que desarrolla la Junta Central de Contadores, como de mejora continua en la profesión, labor que tiene postulada ASFACOP para todas las universidades.

Las tareas que se tiene para docentes, facultades, agremiaciones y contadores en formación no dan espera. La corrupción es un evento que ha permeado escenarios cada vez con mayores escándalos como los revisados por la Junta Central y que denotan la pérdida de principios éticos dados por los primeros filósofos en repensar la ética como pilar de comportamiento y de intercambio social.

Referencias

Abreu, J. L. (2017). Un Nuevo Modelo de Gestión de Recursos Humanos. *Daena: International Journal of Good Conscience*, *12*(3), 387-404.

Anónimo. (s.f.). Acerca de los imperativos morales. Recuperado de http://www.paginasobrefilosofia.com/html/teoriaseticas/eticakant/Comentarios/comenta6.html

Anónimo. (2004). Los imperativos kantianos: el categórico y el hipotético. Recuperado de http://www.revista.unam.mx/vol.5/num11/art81/art81-1.htm

Argandoña, A. (1999). Las empresas ante la corrupción. Barcelona, España: Universidad de Navarra.

Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública (ASFACOP). (2017). ASFACOP. Recuperado de http://asfacop.org.co/

Congreso de la República de Colombia. (1941). Ley 147 de 1941. Sobre organización de la jurisdicción Contensioso-Administrativa. Recuperado de http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?id=1793577

-------. (13 de Diciembre de 1990). Ley 43 de 1990 "por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público". Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf

-------. (2000). Ley 599 de 2000 "por la cual se expide el Código penal". Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html

-------. (2009). Ley 1314 de 2009 "por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento". Recuperado de http://suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2017). Carta CTCP al Congreso - Proyecto de Ley Anticorrupción. Recuperado de http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/1507739776-1827.pdf

-------. (2018). Informe de gestión 2017. Recuperado de http://www.ctcp.gov.co/noticias/2018_old/informe-de-gestion-2017

Curvelo, J. O. (2017). La contabilidad como sistema de información para el control de la gestión social y ambiental de las empresas. Un estudio comparado de los casos exitosos de sostenibilidad entre España y Colombia. Recuperado de http://roderic.uv.es/handle/10550/61123

EVA. (s.f.). Código de Integridad. Valores del Servicio Público. Recuperado de https://www.funcionpublica.gov.co/web/eva/codigo-integridad

Federación Internacional de Contadores. (2008). Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación. Recuperado de http://www.ifac.org/system/files/downloads/Spanish_Translation_Normas_Internacionales_de _Formacion_2008.pdf

International Federation Of Accountants (IFAC). (2009). Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. Recuperado de https://www.ifac.org/system/files/publications/files/codigo-de-etica-para-profesionales-de-la-contabilidad.pdf

Junta Central de Contadores. (30 de diciembre de 1960). Ley 145 de 1960. Cargos reservados por la ley para ser desempeñados por contadores públicos. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co › articles-103812_archivo_pdf

-------. (2009). Antecedentes. Recuperado de http://actualicesecolombia1.blogspot.com/2009/03/junta-central-de-contadores.html

Ministerio de Educación Nacional de Colombia (MEN). (2005). Junta Central de Contadores. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/article-85395.html

Pinilla Bedoya, J. y Álvarez Arroyave, J. (2013). Del Contador Público y la ética profesional: un dilema inmerso en un ambiente saturado de conflictos morales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 63, 127-158.

Educación contable
de calidad para la
transformación social

La evaluación del riesgo en el ejercicio de la Revisoría Fiscal

Samuel David González Muriel[1]

Resumen

La revisoría fiscal, como órgano de control, tiene como función, la vigilancia de las actuaciones de los administradores y el cumplimiento de los objetivos empresariales, de tal manera que el revisor fiscal debe acudir a diferentes herramientas de aseguramiento que los estándares internacionales de auditoría proporcionan, para que su labor no solo se enfoque en una revisión documental básica, sino que ésta sea una ejecución integral de toda la organización y sus objetivos, bajo los lineamientos y pronunciamientos de la Federación Internacional de Contadores.

La investigación, realizada desde un paradigma cualitativo con enfoque histórico hermenéutico de tipo descriptivo, busca analizar la importancia de la evaluación del riesgo en el ejercicio de la revisoría fiscal, para lo cual se realiza la revisión documental a las NIAS 300, 315 y 320.

El estudio inicia con la descripción de una correcta planeación de la Revisoría basada en riesgos, para después continuar con el diseño de una matriz de riesgos que contemple las etapas de la evaluación, como son: Identificación, Valoración y Respuestas al riesgo.

Palabras Clave: Revisoría Fiscal, Normas Internacionales de Auditoria, IFAC

The risk assessment in the fiscal audit exercise

Abstract

The tax audit as a control body, has as its function, the monitoring of the actions of the administrators and the fulfillment of the business objectives. Consequently, the fiscal reviewer must resort to the different assurance tools that international auditing standards provide, so that their work not only focuses on a basic documentary review, but that this is an integral execution of the entire organization and its objectives, under the guidelines and pronouncements of the International Federation of Accountants.

The research carried out from a qualitative paradigm with a descriptive hermeneutical historical focus, seeks to analyze the importance of risk assessment in the exercise of the fiscal review, for which a documentary review is made to NIAS 300, 315 and 320.

[1] Programa de Contaduría Pública, Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas, Universidad Mariana. Pasto, Colombia. samgonzalez@umariana.edu.co

The study begins with the description of a proper planning of the audit based on risks and then continues with the design of a risk matrix that includes the stages of the evaluation, such as: Identification, Assessment and Risk responses.

Key words: Statutory Auditor, International Auditing Standards, IFAC

1. Introducción

La Revisoría Fiscal en Colombia tiene, desde los tiempos, una larga vida institucional; nace a mediados del siglo XIX, en un gran creciente desarrollo comercial y financiero de las empresas, y es reglamentada mediante la Ley 73 de 1935, en su artículo 6, donde a las sociedades anónimas se las obliga a tener un revisor fiscal y, posteriormente, mediante Decreto 2373 de 1956 le es asignada esta responsabilidad, al contador público. El artículo 6 del Decreto dice:

> Se requerirá haber sido inscrito como Contador Juramentado, conforme a los artículos anteriores, para todas aquellas actividades en que las leyes exijan dicha condición, y especialmente para las siguientes: 1° para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la Ley exija la provisión de ese cargo, o un equivalente, sea denominación u otra similar. (párr. 32).

El parlamento asignó esta función al contador público, porque entendió que el cargo requería de suficientes conocimientos técnicos para poder evaluar con eficiencia la gestión de la administración, y de una capacidad de análisis profunda para evaluar, en forma adecuada, los controles de las entidades; luego sostuvo que un tercero debía velar para que las transacciones fueran reflejadas en la contabilidad en forma adecuada y oportuna con el fin de que la administración tuviera el desarrollo de las empresas. Finalmente, examinó las calidades morales de quien poseía los conocimientos técnicos mencionados y concluyó que, al ser *éstas eran de alt*a estima, debía exigir independencia mental respecto de quién recibiría el fruto de sus cualidades y capacidades. Entonces, era posible confiar al contador público, tan trascendental responsabilidad.

¿Con qué objetivo fue creada la revisoría fiscal?, con el mismo que existe hoy: que unos profesionales idóneos, de honradez, integridad y responsabilidad, representados permanente de los inversionistas, la comunidad y el gobierno, les informaran regularmente cómo había sido manejada la entidad, cómo han funcionado los controles, si los administradores cumplen con sus deberes legales y estatutarios, y si los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la entidad y sus resultados económicos.

En la vida de la revisoría fiscal no hay duda de que ha habido cambios importantes en los enfoques y alcance de trabajo, en precisar sus funciones y en comunicar el resultado de su trabajo, propiciados por los encuentros, congresos y simposios de revisores fiscales. Pero estos cambios han sido lentos y han respondido más bien a las nuevas exigencias de los usuarios y de las entidades encargadas del control y vigilancia de las sociedades, que a una decisión de la Contaduría pública.

Con la llegada de la Ley 1314 de 2009, relacionada con los nuevos marcos normativos contables, la Auditoría externa o la Revisoría fiscal, toma un cambio de 180 grados, dado que la información contenida en los estados financieros se direcciona para la buena toma de decisiones de los usuarios de los mismos. El rol del revisor fiscal va más allá de los paradigmas anteriores de una vigilancia operativa básica.

En toda empresa se establece metas organizacionales, donde los objetivos misionales son los llamados a cumplir por sus colaboradores, y es aquí donde, en estos tiempos de competitividad, el no cumplir y expandir sus ambiciones comerciales y objetivos hará que estas unidades de negocio tiendan a desaparecer y perder credibilidad de inversión externa. Entonces, el contador público que se desempeñe como revisor fiscal, tendrá a cuestas una gran responsabilidad: mantener una excelente comunicación con el gobierno de la empresa, respecto a su evaluación del riesgo o si los objetivos se ven afectados por diversos factores, y que éste tome las decisiones necesarias.

> Las organizaciones que pretendan perdurar en el tiempo deben afrontar cambios dramáticos para poder sobrevivir en un mundo altamente competitivo. Es necesario contar con administradores capacitados para reorientar la estrategia y redefinir los procesos de negocios (Bell et al., citados por Albanese, 2012, p. 207).

Los cambios tecnológicos, las demandas políticas, sociales y económicas y las proliferaciones de fraudes altamente sofisticados, presentan un escenario que incluye nuevos riesgos y genera cambios en los controles. Todas las entidades enfrentan riesgos que las organizaciones deben identificar, analizar y gestionar, como parte fundamental de un sistema de control efectivo (Estupiñán Gaitán, 2006).

Ahora bien, es importante mencionar que toda organización, de cualquier tipo de carácter, tiene en su vida comercial riesgos que van a causar tropiezos económicos que reflejarán su situación administrativa comercial y financiera. Estos riesgos deben ser identificados y evaluados por el revisor fiscal, para que su labor sea integral y de óptima ejecución. Según la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés, s.f.), uno de los objetivos del Auditor es

> Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. (p. 3).

Todos estamos de acuerdo en que el mundo está cambiando y es necesario que respondamos con eficiencia a este reto. La globalización hace un llamado a la profesión, para que se produzca una transformación inmediata y profunda en la revisoría fiscal, de suerte que responda al requerimiento competitivo que este día a día trae, con las diferentes variables macroeconómicas que afectan los resultados, y eso sin contar la corrupción que toca a cada unidad y negocio.

A medida que avanza el siglo XXI, lo único con lo que podemos contar, es con la certeza de que el cambio acelerado desafiará nuestro entendimiento y removerá las bases del mundo que nos rodea, en todos los aspectos.

Cualquier actividad que emprendamos y donde quiera que la realicemos, estará cambiando a un ritmo vertiginoso: estilo de trabajo, tecnología, estructuras de las sociedades, comunicaciones globales, normas de vida, responsabilidades ambientales, etc.

El presente trabajo tiene como primer objetivo, analizar la importancia de la evaluación del riesgo en el ejercicio de la revisoría fiscal. Para lograrlo, en primera instancia se habla de la correcta planeación de la revisoría fiscal basada en riesgos; posteriormente, como segundo objetivo, se logra una identificación y una valoración de los mismos, para finalizar con un tercer objetivo, que es, dar una respuesta adecuada a los riesgos básicos que las instituciones pueden encontrar en su vida económica.

Los profesionales de la Contaduría pública en nuestra región, aun no entran en la cultura de la internacionalización, para desempeñar su labor como revisores fiscales; aún mantienen sus funciones y su desempeño con las características anteriores, basados solo en cifras contables.

Esta investigación quiere brindar un panorama más claro del porqué ahora, dar una opinión sobre la razonabilidad de estados financieros toma un mayor grado de importancia y credibilidad, ya que el profesional de la contaduría, en su desempeño de auditoría, deberá abarcar temas de gran relevancia, como una precisa y estricta evaluación de los riesgos que toda institución tiene, por diferentes variables económicas, administrativas, financieras, o de los mismos gobiernos con sus buenas o malas decisiones .

Ésta será una herramienta de gran ayuda para que los papeles de trabajo soporten su evaluación y su juicio profesional, al tener y contar con una matriz de riesgos, la cual tiene como clasificar, medir, evaluar y dar respuesta a los riesgos que se logre identificar en las empresas, previas una buena planeación y una ejecución de esta labor.

2. Desarrollo

A continuación, se describe las etapas del desarrollo de una auditoría basada en riesgos; se inicia con la etapa de la planeación, donde se debe estructurar de tal manera que ésta sea la base para un buen logro del objetivo del revisor fiscal. De igual manera, se plantea una identificación y las definiciones de los principales riesgos que el profesional de la Contaduría puede encontrar en el ejercicio de su profesión, y se resalta las debidas respuestas que se debe trazar el Revisor Fiscal para que su labor sea íntegra y pueda, en consecuencia, sugerir las posibles soluciones para mitigar los riesgos encontrados y ponderados.

2.1 Planeación de la Revisoría basada en riesgos, Norma Internacional de Auditoría 300

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría (NIA), el revisor fiscal deberá realizar una planeación del trabajo, lo cual implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría y el desarrollo de un plan de auditoría. Esto es importante porque le ayuda en varios aspectos:

- Dirigir y supervisar el equipo y el buen funcionamiento de sus labores
- Identificar y resolver problemas de manera oportuna
- Organizar y dirigir de manera adecuada el encargo de la auditoría
- Coordinar el trabajo realizado por los auditores de componente y los expertos
- Seleccionar miembros del equipo con niveles de capacidad y competencia adecuados.

Planificar la auditoría tiene como objetivo, lograr que ésta sea realizada de manera eficaz. En esta actividad de planeación, participan el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo.

2.2 Actividades preliminares del Revisor fiscal

- Aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220, ya que esta norma trata como deben ser los procedimientos de una buena implementación de control de calidad al momento de llevar a cabo su trabajo, para proporcionar una seguridad razonable.
- Evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- Establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210. Esta norma internacional relaciona como un objetivo principal, la aceptación de un trabajo de auditoría de común entendimiento entre el gobierno o la administración sobre los términos del trabajo. Esta norma es importante, dado que el revisor deberá tener claros, aspectos esenciales para poder llevar a cabo su encargo, como: un estudio previo del cliente y la facilidad con la que las evidencias y la información serán suministradas, entre otras más que trata la norma.

La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor, planificar un encargo de auditoría de forma que, por ejemplo:

- El auditor mantenga la independencia y la capacidad necesaria para realizar el encargo.
- No haya cuestiones relativas a la integridad de la dirección, que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo.
- No se produzca malos entendidos con el cliente, respecto a los términos del encargo.

2.2.1 Establecer una estrategia global. El auditor establecerá una estrategia global de auditoría, que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la misma, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.

¿Cómo se hace la estrategia global de auditoría?

- Se identifica las características del encargo que definen su alcance.
- Se determina los objetivos del encargo con relación a los informes a emitir, con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.

- Es importante considerar los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo.
- Se analiza los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad, por el socio del encargo.
- Se establece la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.

2.3 El plan de auditoría

2.3.1 La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315.

2.3.2 La naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330.

2.3.3 Otros procedimientos de auditoría planificados, cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA.

2.4 Documentos requeridos

- La estrategia global de auditoría
- El plan de auditoría
- Cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría, en la estrategia global de la misma o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios.

¿Cuán**do se realiza la planificación?**

La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de -o enlazando con- la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de la auditoría actual. La planificación, sin embargo, incluye la consideración del momento de realización de determinadas actividades y procedimientos de auditoría que deben ser finalizados antes de la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores.

La naturaleza y la extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la entidad.

Dentro de la planificación se puede considerar:

- Los procedimientos analíticos que va a aplicarse como procedimientos de valoración del riesgo.
- La obtención de conocimiento general del marco normativo aplicable a la entidad y del modo como la entidad está cumpliendo con dicho marco.

- La determinación de la importancia relativa.
- La participación de expertos.
- La aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.

2.5 Actividades de planeación

A continuación, se muestra ejemplos de actividades de planeación:

- Los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas.
- La cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas.
- El momento en que va a emplearse dichos recursos.
- El modo como son gestionados, dirigidos y supervisados.
- En una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave.
- El número de miembros del equipo asignados a la observación del recuento de existencias en centros de trabajo que resulten materiales, la extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupos.
- La asignación de miembros del equipo con la adecuada experiencia para las áreas de riesgo elevado.
- Una vez establecida la estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estrategia, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la misma, mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor. El establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría detallado no son procesos necesariamente diferenciados o secuenciales, sino que están estrechamente interrelacionados, debido a que los cambios en uno pueden dar lugar a cambios consiguientes en el otro.

2.5.1 Conocimiento y comunicación, evaluando los riesgos NIA 315. Es fundamental resaltar el objetivo y alcance de esta norma, ya que busca el desarrollo del revisor fical para el conocimiento de la entidad auditada y su entorno, para evaluar los riesgos y la plena comunicación con el gobierno de la entidad en los avances y deficiencias.

2.5.2 ¿Qué es el riesgo **en los estados financieros?** El 'Peligro' para el Contador Público, con relación a los Estados Financieros que firma o dictamina, consiste en que esos Estados contengan errores materiales.

2.5.3 ¿Qué hacer con el riesgo? Varias cosas: evitarlo, transferirlo, atomizarlo, aceptarlo. Éste se puede medir con instrumentos como la matriz y el mapa de riesgos, los cuales combinan dos variables: el impacto y la frecuencia.

La NIA que trata sobre qué hacer con el riesgo es la 240, que dice: Es responsabilidad del auditor evaluar el riesgo de que el fraude y error puedan causar que los estados financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa.

2.5.4 Detección:

- Basado en la evaluación del riesgo, el auditor diseña procedimientos de auditoría para obtener certeza de que son detectadas las representaciones erróneas que surgen del fraude o error.
- El auditor busca evidencia de que no ha ocurrido fraude o error; de ser así, que éste esté reflejado de forma correcta en el estado financiero y el error corregido.

"El riesgo está vinculado con todo el quehacer; se podría afirmar que no hay actividad de la vida, negocio o cualquier asunto que deje de incluirlos como una posibilidad" (Departamento Administrativo de la Función Pública –DAFP- 2001, p. 14), lo cual no significa que un riesgo no pueda ser evitado o minimizado; se puede asumir riesgos, a través de acciones preventivas.

2.6 Clasificación de los riesgos

El Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y de Auditoría de Estado (COFAE, s.f.) clasifica los riesgos, así:

- De exposición Profesional: es el originado por el perjuicio en la reputación del profesional.
- De auditoría: existe cuando no se detectó errores o irregularidades significativas, una vez terminada la auditoría, la cual, a su vez, se compone así:
    a) Riesgo Inherente: es la susceptibilidad de que en los estados financieros existan errores o irregularidades significativas antes de considerar la efectividad de los sistemas de control.
    b) De Control: consiste en que los sistemas de control, incluyendo la auditoría, no puedan evitar errores o irregularidades significativas.
    c) De Detección: que los procedimientos de auditoría no descubran errores o irregularidades, si existieran.
- Por la probabilidad de la ocurrencia:
    a) Infrecuente
    b) Moderado
    c) Frecuente
- Por la frecuencia:
    a) Alta
    b) Media
    c) Baja
- Según su impacto ante la ocurrencia:
    a) Grave / alto
    b) Moderado / medio
    c) Leve / bajo.
- Según el nivel de aceptación:
    a) Inaceptable
    b) Moderado
    c) Aceptable
    d) Residual.
- Según su origen:
    a) Geodinámicos
    b) Hidrológicos
    c) Atmosféricos
    d) Biológicos.
- Riesgo Antrópico:
    a) Tecnológicos
    b) Contaminantes
    c) Antropogénicos
- Riesgo en el proceso Administrativo:
    a) La Dirección: toma de decisiones erradas.
    b) Planeación: no incluir variables clave.
    c) Operacional: asumir un riesgo innecesario y no cubrirlo.
    d) Financiero: falta de previsión en variables económicas.
    e) Estratégico: error al orientar los recursos, no satisfacer les necesidades de los mercados o las expectativas de los *stakeholders*.
    f) Coordinación: falta de coherencia o adhesión en los procesos que intervienen.

2.7 El objetivo del Revisor Fiscal cuando hace una evaluación del riesgo

El revisor fiscal debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. (Auditool, 2019).

2.8 Requerimientos procedimentales para la valoración del riesgo

El Revisor Fiscal aplicará procedimientos de valoración del riesgo, con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. No obstante, los procedimientos de valoración del riesgo, por sí solos, no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría.

Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes:

a) Indagaciones, preguntas y entrevistas ante la dirección y ante otras personas de la entidad, encargadas de la información financiera y, también, a aquéllas que están indirectamente relacionadas con la información financiera: vendedores, compradores, personal de nómina etc., quienes pueden relatar o tener conocimiento de hechos inusuales, transacciones complejas y políticas contables utilizadas.

b) Procedimientos analíticos: en este proceso el Revisor Fiscal deberá evaluar la información suministrada, para encontrar análisis razonables de datos tanto financieros como no financieros.

c) Observación e inspección. En esta etapa del proceso, son las sustentaciones de las investigaciones hechas ante la dirección y otros que suministraron información. El revisor fiscal debe observar cómo opera la organización, conocer las ubicaciones de la entidad, el control interno, entre otras.

El Revisor Fiscal considerará si la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad del cliente realizado por el Revisor es relevante para identificar riesgos de incorrección material.

2.8.1 La Entidad y su entorno.

El Revisor Fiscal obtendrá conocimiento de lo siguiente:

- Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- Sus operaciones.
- Sus estructuras de gobierno y propiedad.
- Los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar.

- El modo como la entidad se estructura y la forma como se financia.
- La selección y aplicación de políticas contables de la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas.
- Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.
- La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.

2.8.2 Control Interno de la entidad.

El revisor fiscal debe evaluar y evidenciar si la empresa cuenta con el diseño de un sistema de control interno para mejorar su apreciación y enriquecer su juicio profesional con un escepticismo del mismo. Si así fuere, la manera más eficiente de su apreciación y valoración será mediante el informe COSO.

Figura 1. COSO 2013 desde la perspectiva de un Auditor de Información.

Fuente: Auditool (2019).

El Revisor Fiscal obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, evaluará si:

a) La dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético.

b) Los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno.

2.9 El proceso de valoración del riesgo por la entidad

El Revisor Fiscal obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:

a) La identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera.

b) La estimación de la significatividad de los riesgos.

c) La valoración de su probabilidad de ocurrencia.

d) La toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.

Cuando el Revisor Fiscal identifique riesgos de incorrección material no identificados por la dirección, evaluará si existía un riesgo subyacente de tal naturaleza. Si la entidad no ha establecido dicho proceso, o cuenta con uno adecuado, discutirá con la dirección si han sido identificados riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y el modo como se les ha dado respuesta.

El Revisor Fiscal obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, incluidas las siguientes áreas:

a) Los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros.

b) Los procedimientos relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales.

c) Los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar.

d) El modo como el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros.

e) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad.

f) Los controles sobre los asientos en el libro diario, incluidos aquéllos que no son estándar y que son utilizados para registrar transacciones.

2.10 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

El revisor fiscal identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:

- Los estados financieros.
- Las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

Ahora, con esta finalidad, el auditor:

- Identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno.
- Valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones.

2.10.1 Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría

Como parte de la valoración del riesgo descrita anteriormente, el Revisor Fiscal determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo. Para juzgar aquéllos que son significativos, considerará, al menos, lo siguiente:

- Si se trata de un riesgo de fraude.
- Si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial.
- La complejidad de las transacciones.
- Si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas.
- El grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre.
- Si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales.

Si el Revisor Fiscal ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo.

En algunos casos, la dirección puede no haber respondido adecuadamente a riesgos significativos de incorrección material mediante la implementación de controles para dichos riesgos. El hecho de no haber implementado dichos controles, indica una deficiencia significativa en el control interno.

2.11 Respuesta del auditor a los riesgos valorados - NIA 330

En este punto, el Revisor Fiscal debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Ya en este punto, el Revisor Fiscal y su función se hacen más integrales, porque en esta etapa toma valor agregado el tratar de dar respuesta al desempeño que paulatinamente ha ido desarrollando a lo largo del mundo de los riesgos empresariales

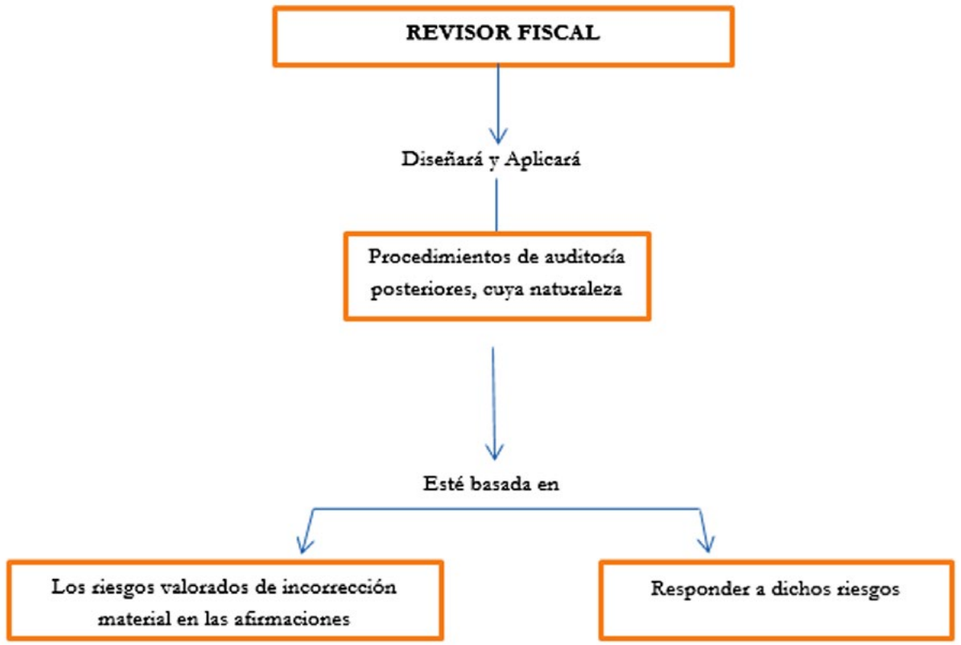


Figura 2. Procedimientos a realizar.

Fuente: Elaboración propia.

Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el Revisor Fiscal considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo, la probabilidad de que exista una incorrección material, debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente):

- Si en la valoración del riesgo se ha tenido en cuenta los controles relevantes, siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente.
- Obtendrá evidencia de auditoría más convincente, cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor.

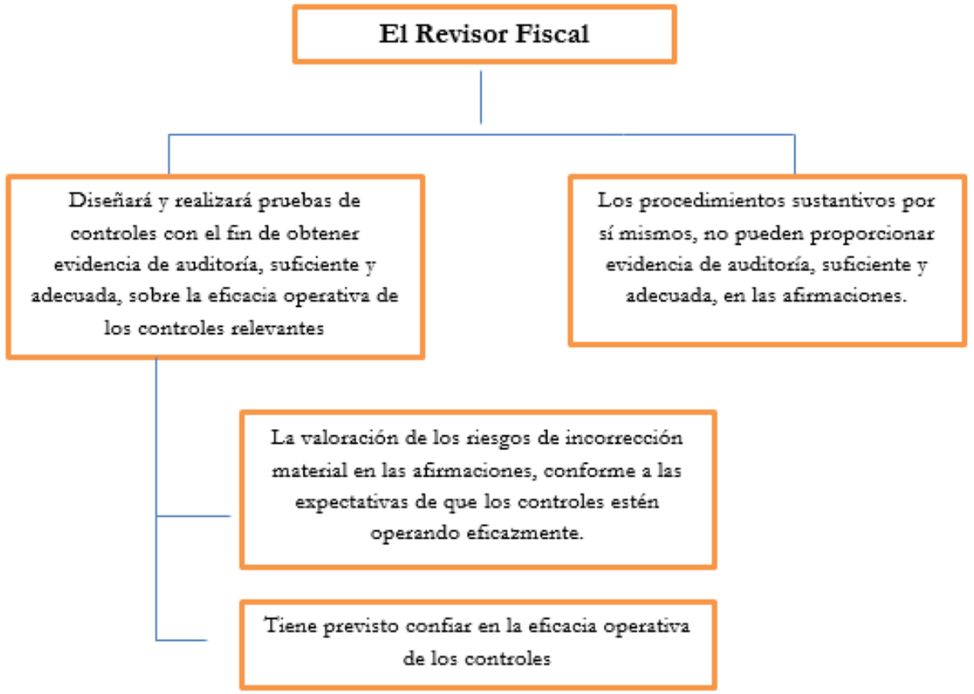


Figura 3. Pruebas de controles.

Fuente: Elaboración propia.

En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente, cuanto más confíe en la eficacia de un control.

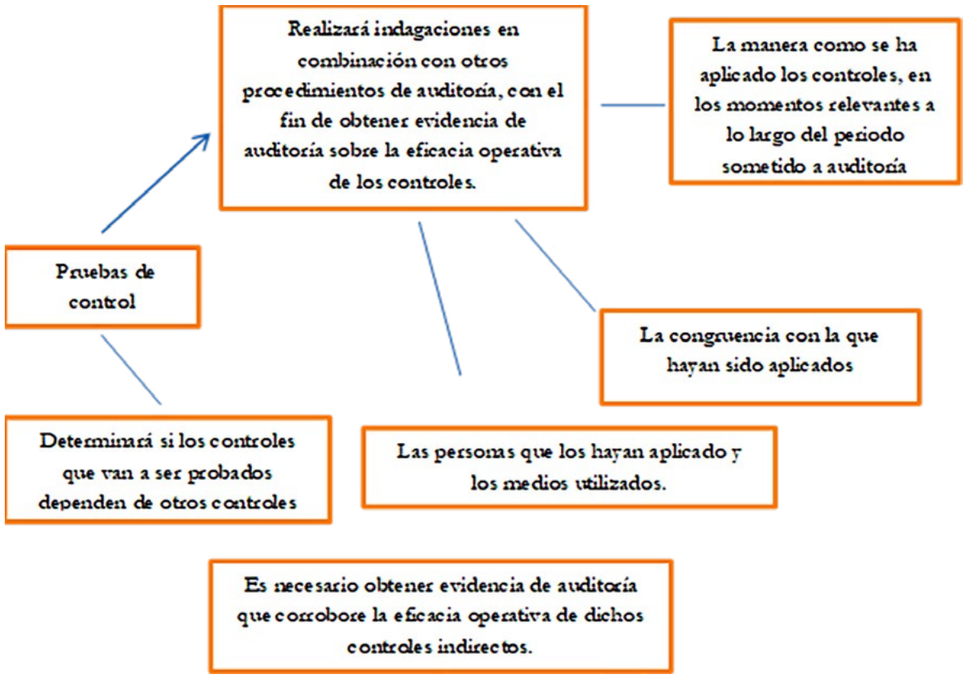


Figura 4. Naturaleza y extensión de las pruebas de controles.
Fuente: Elaboración propia.

2.12 La utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio:

- Obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles, con posterioridad al periodo intermedio.
- Determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante.

2.13 Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

a) La eficacia de otros elementos de control interno, incluidos el entorno de control, el seguimiento de los controles y el proceso de valoración del riesgo por la entidad.

b) Los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático.

c) La eficacia de los controles generales de las TI.

d) La eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control, detectadas en auditorías anteriores.

e) Si la ausencia de cambio en un control concreto, supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado.

f) Los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control.

EL Revisor Fiscal

- Determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante, mediante la obtención de evidencia de auditoría, sobre si se ha producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior.
- Obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos.
- Si se ha producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior.
- Si no han ocurrido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías.

2.14 Periodo de controles sobre riesgos significativos

Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

2.15 Evaluación de la eficacia operativa de los Controles

- El auditor evaluará si las incorrecciones que ha detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente.
- La ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces.
- El auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si:

a) Las pruebas de controles que ha realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles.

b) Son necesarias pruebas de controles adicionales.

c) Resulta necesario responder a los riesgos potenciales de incorrección mediante procedimientos sustantivos.

2.16 Procedimientos sustantivos

Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. Considerará si debe aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría.

2.16.1 Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría, relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

- Comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de que se obtiene.
- Examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

2.16.2 Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo.

2.16.3 Momento de realización de los procedimientos

Si los procedimientos sustantivos son aplicados en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

- Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta.
- Si el auditor determina que resultan suficientes, únicamente procedimientos sustantivos adicionales que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo.
- Cuando detecte en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, éste evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificada de los procedimientos sustantivos proyectados que cubren el periodo restante.

2.17 Adecuación de la presentación y de la información revelada

El Revisor Fiscal aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros, incluida la información a revelar relacionada, es conforme con el marco de información financiera aplicable.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia obtenida, el auditor evaluará, antes de finalizar el proceso, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada.

El Revisor Fiscal concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Si el Revisor Fiscal no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación material de los estados financieros, intentará obtener más evidencia de auditoría.

Documentación

En la documentación de auditoría el auditor incluirá:

a) Las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores aplicados.

b) La conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones.

c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones, cuando éstas no resulten claras.

Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en procesos anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizó pruebas. La documentación de auditoría demostrará que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustenten (NIA 330, 2013).

3. Diseño de Matriz de riesgos

La matriz que se presenta a continuación es una herramienta de control importante para que el revisor fiscal pueda llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo para su análisis. Con esto tiene sustento para sugerir respuestas a los riesgos encontrados; también es fundamental que estos riesgos sean medidos en un grado de

impacto de probabilidad y ocurrencia, con el fin de mitigar los impactos más altos. Esta matriz se usa cuando el Revisor Fiscal empieza su planeación de auditoría y cuando se está ejecutando el encargo. Este papel de trabajo servirá para mostrar su desempeño a lo largo de la labor encomendada.

Clasificacón	*Riesgo*	*Posible resultado*	*Síntoma*	*Probabilidad*	*Impacto*	*Riesgo Total*	*Respuesta*	*Controles*	*Efectividad del Control*	*Probabilidad*	*Impacato*	*Riesgo Residual*	*Responsable*	*Reduccio n riesgo (Informat ivo)*
Clasificar de acuerdo con la estructura selecciona da	*Detallar el riesgo identifi cado*	*¿Cuál sería el efecto en caso de que el riesgo ocurra?*	*Identificar una señal de alarma o advertencia de que el riesgo puede ocurrir.*	*Evaluar la probabilid ad de que el riesgo ocurra. (Ver escala)*	*Evaluar el impacto en caso de que el riesgo ocurra. (Ver escala)*	*Valora y priorizar los riesgos con base en la escala*	*Especificar la acción que se llevará a cabo para eliminar, trasladar o mitigar el riesgo.*	*Controles o acciones de acuerdo con la respuesta*	*Comprobaci ón por parte de la auditoría del cumplimient o*	*Evaluar la probabilidad de que el riesgo ocurra despues del control (Escala)*	*Evaluar el impacto en caso de que el riesgo ocurra despues del control. (Ver escala)*	*De acuerdo con los límites de riesgo y la escala fija el nivel de riesgo aceptable*	*Área, o funcón a cargo*	

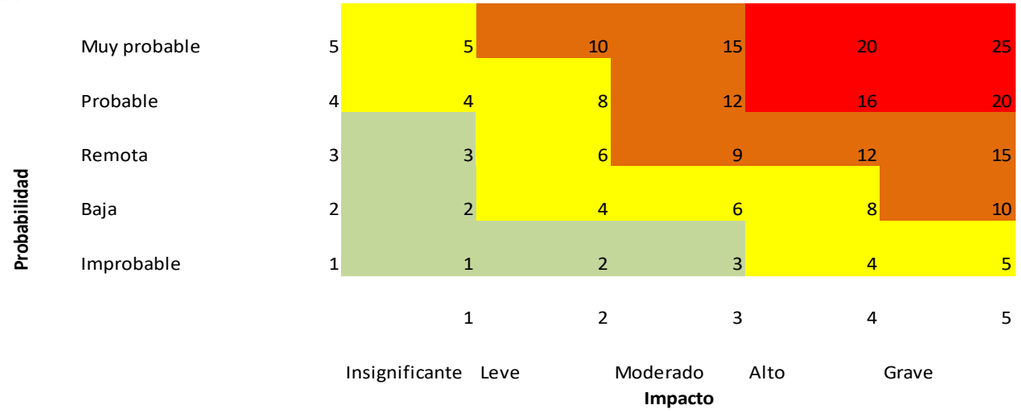


Figura 5. Matriz de riesgos.
Fuente: Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

1. Discusión

Una seria y buena labor de auditoría basada en riesgos es importante para el revisor fiscal, ya que esta labor de grado de responsabilidad muy alta implica una diversificación de las funciones del profesional de contaduría pública al momento de llevar a cabo una auditoría externa, teniendo en cuenta que, desde su labor, debe tener implicaciones de control de calidad para dar una opinión de los estados financieros, como lo exigen los nuevos marcos normativos de auditoría.

El revisor fiscal deberá tomar de manera sistemática las indicaciones de las NIAS 300, 315 y 330 para lograr puntos de partida que lleven a cabo su objetivo, que es el de dar confiablidad a los usuarios de la información y, con esto, una óptima comunicación con los miembros del gobierno de las empresas y poder mitigar los riesgos que sus organizaciones puedan tener para cumplir con sus políticas y objetivos empresariales.

Hasta el momento, en cuanto a la realidad que refiere Nariño, los profesionales de Contaduría pública casi no ejecutan este tipo de trabajos, por el desgaste intelectual y operativo que implica. En muchas ocasiones, los honorarios que debe cobrar el profesional por esta labor no compensan razonablemente este desempeño. El punto negativo es que esta labor, como es normativa de ley, es de obligatorio cumplimiento, y los profesionales deberán tomar las medidas necesarias para tener más contacto con los directivos y tratar temas de remuneración con fines de llevar a cabo lo taxativo de la norma internacional de auditoría.

Por parte del gremio de profesionales de Contaduría se debería concientizar más a los empresarios sobre las labores que desempeñan en sus empresas, y así lograr una mejor compensación económica.

4. Conclusiones

Toda planeación de Auditoría es necesaria para poder ejecutar los planes y lograr el objetivo requerido en un encargo de Revisoría Fiscal. Una planeación basada en riesgos tendrá presente una plena identificación de cada elemento para poderlo caracterizar, evaluar y dar su posterior respuesta.

Identificar el riesgo no solo tendrá grados de satisfacción para el empresario, sino también, que el hecho de poder calificarlo con sus variables de ocurrencia y probabilidad hará que éste sea controlado y mitigado, a tal punto que su probabilidad de nueva ocurrencia sea mínima.

Especificar y lograr recolectar las evidencias necesarias de los riesgos ya valorados, generará en el revisor fiscal, la herramienta necesaria para dar respuestas concretas de cómo llevar a cabo labores de control para que los sucesos encaminados no vuelvan a ocurrir prolongadamente en el tiempo.

Referencias

Albanese, D. (2012). Análisis y Evaluación de riesgos: aplicación de una matriz de riesgo en el marco de un plan de prevención contra el lavado de activos. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, 9*(3), 206-215.

Auditool S.A.S. (2019). NIA 330 – Respuestas del Auditor a los Riesgos Valorados. Lo que todo Auditor debe saber. Recuperado de https://www.auditool.org/blog/

auditoria-externa/5897-nia-330-respuestas-del-auditor-a-los-riesgos-valorados-lo-que-todo-auditor-debe-saber

Congreso de la República de Colombia. (1935). Ley 73 de 1935 "por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dicta otras disposiciones". Recuperado de http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1621715

-------. (2009). Ley 1314 de 2009 "por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento". Recuperado de http://suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2019). Estándares Internacionales de Aseguramiento. Recuperado de https://www2.deloitte.com/co/es/pages/audit/articles/revista_digital_aseguramiento.html

Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP). (2001). Guía para la Administración del Riesgo. Recuperado de https://www.funcionpublica.gov.co › documents › 1592.pdf

Estupiñán Gaitán, R. (2006). *Administración o gestión de riesgos E.R.M. y la auditoría interna*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y de Auditoría de Estado. (s.f.). Auditoría Interna en el Sector Público. Recuperado de https://www.oas.org › juridico › PDFs › mesicic4_ven_cur_aud_sec_publ

International Federation of Accountants. (IFAC). (s.f.). *Auditoría Financiera de PYMES. Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES* (Trad. Samuel Alberto Mantilla). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.

Norma Internacional de Auditoría 240. (s.f.). Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. Recuperado de www.icac.meh.es › NIAS › NIA 240 p def

Presidencia de la República de Colombia. (1956). Decreto 2373 de 1956 "por el cual se reglamenta la profesión de contador y se dicta otras disposiciones". Recuperado de https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=756

La lectura crítica como estrategia de investigación formativa en la contabilidad[1]

Un lector crítico tiene exacerbadas la perspicacia y la sospecha

(Vásquez, 2014, p. 11).

Ruth Alejandra Patiño Jacinto[2]
Gloria Milena Valero Zapata[3]

Resumen

La investigación formativa, como estrategia de formación de investigadores y de profesionales críticos, es una práctica recurrente en los programas de educación superior. La Contaduría pública como profesión, presenta necesidades de formación, manteniendo criterios en este sentido, con el fin de aportar con profesionales que sean críticos en un medio complejo, problemático y con necesidades sociales evidentes frente a los contadores públicos.

La investigación formativa en la disciplina ha utilizado distintas estrategias, como: los semilleros de investigación, los grupos de estudio, las opciones de grado en trabajos investigativos, los eventos de divulgación de resultados de investigación de estudiantes, así como el acceso a publicación de esos resultados y, por último, las tácticas de intra-aula, las cuales tratan dinámicas que se utiliza en el día a día del espacio de clase, en cuyo marco se encuentra el seminario alemán, la lectura crítica, las exposiciones, entre otras muchas prácticas.

El presente trabajo realiza una aproximación sobre la lectura crítica desde diferentes referentes, con una apuesta en particular desde algunas reflexiones de su aplicación en la formación contable. En general, se busca establecer el papel que desempeña esta estrategia dentro del proceso de formación de contadores e identificar si este tipo de lectura aporta a su proceso de formación de acuerdo con las intencionalidades que presentan los docentes. El desarrollo de este trabajo se realiza desde una metodología cualitativa, documental, constituyéndose en un trabajo de reflexión.

Palabras clave: Lectura crítica, pensamiento crítico, estrategia didáctica, enseñanza-aprendizaje, educación contable.

[1] Ponencia desarrollada a partir de avances de la tesis en el Doctorado en Educación, Universidad Santo Tomás.

[2] Contadora Pública, Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Ciencias y Doctoranda en Educación, Universidad Santo Tomás. Docente Universidad Nacional de Colombia, Bogotá. Correo electrónico: rapatinoj@unal.edu.co

[3] Contadora Pública, Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Medio Ambiente y Desarrollo, Universidad Nacional de Colombia. Docente Universidad Santo Tomás, Bogotá. Correo electrónico: gloriavalero@usantotomas.edu.co

Critical reading as a formative research strategy in accounting

Abstract

Formative research, as a training strategy for researchers and critical professionals, is a recurring practice in higher education programs. Public Accounting as a profession, presents training needs, maintaining criteria in this regard, in order to provide professionals who are critical in a complex, problematic environment and with obvious social needs facing public accountants.

Formative research in the discipline has used different strategies, such as: research seedbeds, study groups, degree options in research papers, dissemination events of student research results, as well as access to publication of those results and, finally, the intra-classroom tactics, which deal with the dynamics that are used in the daily life of the class space, within which is the German seminar, critical reading, exhibitions, among many others practices.

The present work makes an approach on critical reading from different referents, with a particular commitment from some reflections of its application in accounting training. In general, it seeks to establish the role that this strategy plays in the process of training accountants and identify if this type of reading contributes to their training process according to the intentions presented by teachers. The development of this work is carried out from a qualitative, documentary methodology, becoming a work of reflection.

Key words: Critical reading, critical thinking, didactic strategy, teaching-learning, accounting education.

1. Introducción

La discusión que deja al descubierto la necesidad de generar procesos de lectura crítica no es reciente; sin embargo, se hace más evidente con la tendencia de proporcionar un papel activo al estudiante, de modo que la clase no se base en las narraciones del docente y en la memorización del estudiante, sino, por el contrario, donde se ponga en contexto el contenido, para que éste interprete y analice. La postura es cambiar lo que Freire (1970) llama 'educación bancaria', donde al parecer el docente tiene la labor de otorgar todo el conocimiento y no hay réplicas ni cuestionamientos, tipo de formación tradicional en la cual se pierde el proceso de comunicación, ya que es de una sola vía.

La función de la educación en estos días debe ser recuperar el proceso natural de búsqueda constante inherente al ser humano: investigar; con ello se logra múltiples objetivos: el estudiante toma una actitud transformadora de la realidad; genera conciencia crítica frente al entorno y con ello, dinamiza cambios sociales frente a problemáticas existentes. Al respecto, los cambios que se viene gestando en los procesos de enseñanza-aprendizaje incluyen otros aspectos tales como: la humanización de la formación, vinculada con la visión desde su concepto. Formar incluye un aspecto de tomar en cuenta al otro, el cual participa, piensa, crítica y puede proponer.

De acuerdo con Grundy (1987), es relevante conocer y modificar las prácticas curriculares, dado que con ello se modifica la formación y, en este caso, la del contador público, enfocándose en las capacidades, destrezas, habilidades y competencias, categorías que tienen como propósito, contribuir a la calidad de la educación a través de la transformación de los currículos y que, por ende, garantizan el desarrollo humano (Valero Zapata, Acosta Sahamuel y Barrios, 2016). Uno de los intereses fundamentales de la formación debe ser el emancipador, liberador, particular para cada persona; de esta forma se estimula y genera sentido crítico.

Cabe resaltar que las diferentes dificultades generadas han sido analizadas frecuentemente, lo que ha hecho que surjan nuevas propuestas que buscan cambiar la lógica del aprendizaje, entre ellas, las tendencias didácticas activas y dentro de éstas, la lectura crítica cumple un papel fundamental. Sin embargo, para comprender lo valioso de esta modalidad de lectura, es pertinente hacer referencia a la dimensión histórica de la lectura, que ha estado saturada de las diferentes significaciones que se le ha asignado, sin comprender que finalmente es una práctica socio-cultural que se encuentra atada a una serie de variables como: la cultura, lo político, lo económico, la familia, la educación, el hábito, entre otros aspectos que terminan determinando y en algunos casos también condicionando, el acto mismo de leer; por lo tanto, como lo indican Romero Quesada, Linares Columbié y Rivera (2017):

> Una mirada a los primeros tiempos de la civilización humana permitiría identificar no sólo una forma de lectura diferente a la que resulta familiar en la actualidad sino, además, una divergente concepción social de lo que el proceso lector representa. (p. 225).

En ese orden de ideas, la lectura *per se* y sus motivaciones, no han sido estáticas a través del tiempo ni a través de los diferentes contextos, lo cual implica valoraciones diferentes al respecto, al igual que distintas formas de leer, a partir de comprender que "la lectura representa un factor básico para el desarrollo social, cultural y económico" (Romero Quesada et al., 2017, p. 225), en tanto sus dimensiones son diversas y multiparadigmáticas. Con base en lo anterior y teniendo en cuenta la cantidad de información que se genera en la actualidad, es totalmente pertinente, y se podría decir indispensable, leer de forma crítica, más allá de la comprensión básica de que lo que provee la enseñanza de la lectura, se fundamenta en la liberación de esclavitudes asociadas al analfabetismo (Vásquez, 2014).

Continuando con Vásquez (2014) "quizá todos estos elementos conceptuales y metodológicos y este ir conociendo mejor el proceso lector, son los que han posibilitado hablar de la lectura crítica" (p. 11), que implica un nivel de lectura distinto, no informativo sino detallado, riguroso y con un nivel de profundización amplio.

Discusión en torno a la educación y la lectura crítica

La necesidad de generar procesos de lectura crítica surge en el marco de la corriente pedagógica naturalista centrada en la Escuela Nueva y fundamentada en la pedagogía positivista y pragmática. Así entonces, la educación naturalista tiene como fin, "formar al hombre robusto, sano, emprendedor, sin preocupaciones morales que limiten su libertad de elección, y procura [su] auto-afirmación […] por todos los medios" (Chávez

Rodríguez, Deler Ferrera y Suárez Lorenzo, 2008, p. 7), de la mano de la pedagogía positivista que ve la educación como una situación natural que termina siendo determinada por aspectos y situaciones propias del contexto, por lo cual debe durar toda la vida, como lo plantea la pedagogía pragmática (Chávez Rodríguez et al., 2008).

Con base en lo anterior, la lectura crítica se podría clasificar por sus características, en la tendencia didáctica activa que propende por una educación que esté más cerca de los intereses de los estudiantes, donde se aprenda a través de la resolución de problemas, al igual que de la cooperación de los diferentes actores del proceso de enseñanza-aprendizaje, asignando un papel participativo al estudiante, con un carácter de autogobierno y autonomía.

La lectura crítica, como modalidad de lectura, implica el aprendizaje de diferentes procesos de pensamiento que cuestionan internamente la formación de un lector crítico en el aula de clase; entonces, ¿cómo propiciar la lectura crítica?, que es definida de diversas maneras, como se intenta plasmar en la Figura 1.

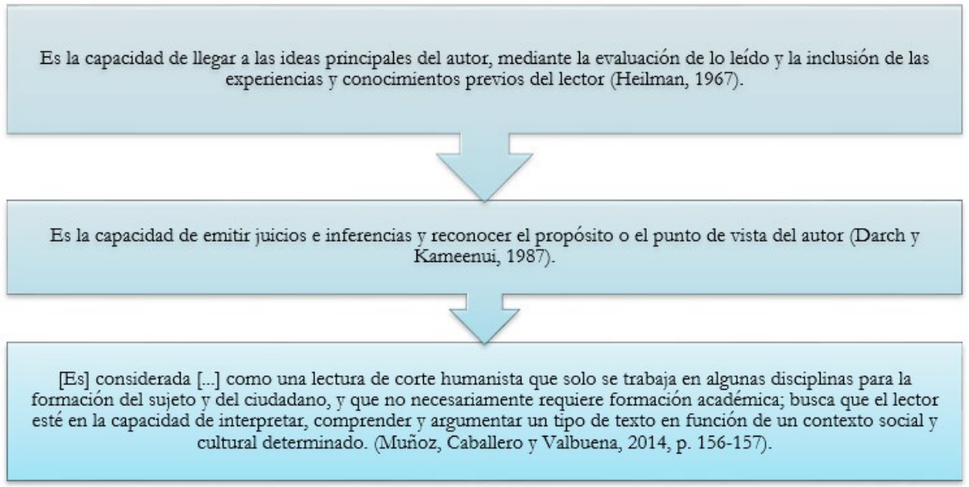


Figura 1. Diferentes aproximaciones conceptuales sobre la lectura crítica.

Entre las competencias que contribuyen a desarrollar la lectura crítica, se resalta las siguientes:

1) Obtener las ideas principales del texto seleccionado;
2) Recordar nombres y fechas con precisión;
3) Diferenciar lo que es importante, de lo que es menos importante;
4) Comprender el significado de las inferencias establecidas;
5) Relacionar los conocimientos previos con el tema a tratar;
6) Leer entre líneas;
7) Reconocer los prejuicios propios sobre el tema, al igual que los del autor, entre otras habilidades.

Giroux (2003) añade al análisis, algunos elementos respecto a la lectura crítica; por ejemplo, la necesidad de conocer las restricciones de los códigos que están implícitos: se trata de poner el texto en contexto histórico y cultural; es decir, reconocer las intencionalidades de la lectura a partir de la visión del autor en un contexto particular. De la misma forma, se debe reconocer que cada uno lee desde su contexto, lo cual lleva a consensos y disensos que en últimas constituyen construcciones sociales.

La lectura crítica "debe ser capaz de producir una conceptualización de su quehacer en relación con las nuevas realidades del conocimiento, [...] constituyendo un campo propio de interacción e incidencia y de reflexión" (Mejía, 2011, p. 82). Se resalta la necesidad de analizar cómo tomar esta herramienta metodológica en la formación actual como propuesta distinta.

> Es ahí donde se va a exigir a los educadores populares un cuádruple ejercicio: comprender los cambios de este tiempo y el lugar en ello de las tecnologías, la comunicación; en segundo momento, reconocer la manera como se constituye la nueva realidad edu-comunicativa y la manera como ella transforma los procesos educativos de este tiempo y luego reelaborarlos desde las concepciones de pedagogías críticas y desde ellas hacer una elaboración metodológica propia y coherente con ellas. (Mejía, 2011, p. 69).

Aspectos relevantes de las tradiciones críticas

Se presenta algunos elementos a considerar en la lectura crítica, a fin de clarificar en qué consiste y cuál es su papel dentro de las propuestas educativas actuales; se trata de ver la lectura como un instrumento con un papel político frente al control y como creador y ejecutor de propuestas sociales frente a problemáticas actuales, reconociendo el proceso desde la perspectiva humana; es decir, reconociendo la diferencia, la subjetividad e, incluso, dando una mirada desde lo femenino, tomando ello como una visión que analiza cualidades más allá de lo evidente:

1. Resistencias al poder: control y búsqueda de posibilidades frente a los problemas sociales.
2. Lugares de oposición: acciones y prácticas muestran que existen otras miradas.
3. Cooperación como oposición al control.
4. El valor de lo humano en las acciones por rescatar la crítica.
5. Visibilización de los intereses, las necesidades humanas y sus satisfactores.
6. Visibilización de las desigualdades y diferencias.

7. Aplicación de la teoría a la realidad.
8. Construcción de conciencia colectiva crítica.
9. Reconocimiento de las potencialidades frente a procesos de poder.
10. Lucha frente al poder.
11. Visión desde lo económico.
12. Hegemonía cultural.
13. Racionalidad técnica.
14. Los deseos como característica de control.
15. La reconceptualización del poder.
16. Relación entre lo público y lo privado.
17. Perspectiva femenina del mundo.
18. Nuevos lenguajes.
19. Nuevas propuestas.

Este proceso reconoce, adicionalmente, que enseñar es también aprender constantemente (Freire, 2018); proceso de dos vías, de acompañamiento y construcción colectiva, que además se basa en "descubrir dudas, aciertos y errores" (p. 45); proceso complejo, no lineal, reconociendo totalmente la naturaleza humana. Freire añade unos elementos fundamentales al análisis de la educación, desde la perspectiva crítica; y a la lectura, como componente fundamental dentro de la misma:

- ✓ Estudiar es un proceso crítico, creador y recreador, en el que la lectura de un texto se realiza partiendo de una reflexión sobre un suceso social; leer no es "un ejercicio de memorización mecánica de ciertos fragmentos del texto" (p. 47).
- ✓ La lectura implica asumir, frente al texto, una posición en un contexto particular, incluso político, para lograr una comprensión de los puntos fundamentales.
- ✓ "La lectura crítica de los textos y del mundo tienen que ver con su cambio en proceso" (p. 57).

Para lograr los elementos descritos, la lectura implica pasar la frontera de la revisión, aspecto que permitirá llegar a interpretar y descomponer las ideas principales y secundarias; jerarquizar, para finalmente, crear una idea propia frente al texto; este nivel garantiza una crítica frente a la posición y a las ideas del autor, con el fin de identificar ideas compartidas, desacuerdos, ideas nuevas y vacíos intencionales o no.

Discusión en torno a la educación y la lectura crítica; aplicación en lo contable

La educación contable en Colombia se ha transformado significativamente en las últimas tres décadas, como producto de múltiples factores que van desde presiones globales, gubernamentales, asociadas a procesos de acreditación, hasta ejercicios puntuales que buscan contribuir con transformaciones en los procesos de enseñanza-aprendizaje de los contables. En ese sentido, la lectura crítica se desarrolla como una estrategia didáctica relevante para fomentar la construcción de un pensamiento crítico, lo cual incide directamente en la transformación de los procesos de aprendizaje, al igual que de las denominadas "capacidades técnico-instrumentales" (Muñoz, Ruíz y Sarmiento, 2015, p. 55), de los futuros contables.

De acuerdo con Rojas (2015), los problemas económicos y sociales que ha suscitado el modelo económico imperante "exigen que la comunidad académica en contabilidad, promueva la lectoescritura crítica como un medio de materializar la dimensión social de la profesión" (p. 321). En síntesis, la lectura crítica debería familiarizar a los estudiantes con la idea de que los textos contribuyen a desarrollar un espacio en el cual ellos poseen un poder para crear y resolver los problemas de la contabilidad; no obstante, es necesario resaltar que las capacidades necesarias para hacer una lectura crítica requieren de un proceso y de unas actividades previas que garanticen su desarrollo, actividades que deben ir acompañadas y retroalimentadas continuamente.

Los resultados que se encuentra en las publicaciones contables evidencian un interés sobre el tema y cómo propiciarlo; sin embargo, su aplicabilidad en el aula aún no es tan amplia como se esperaría, a pesar de las potencialidades que implica el desarrollo de la lectura crítica. Para empezar, la incorporación de la lectura crítica en las clases no puede centrarse en una única propuesta; por ende, a continuación se describe algunos modelos que puede irse incorporando en el aula:

El modelo propuesto por Clifford (1980, citado por Taglieber, 2008) plantea la necesidad de leer y escribir, de forma que los estudiantes escriban antes, durante y después de leer, desarrollando las etapas que se lista a continuación en la Figura 2:

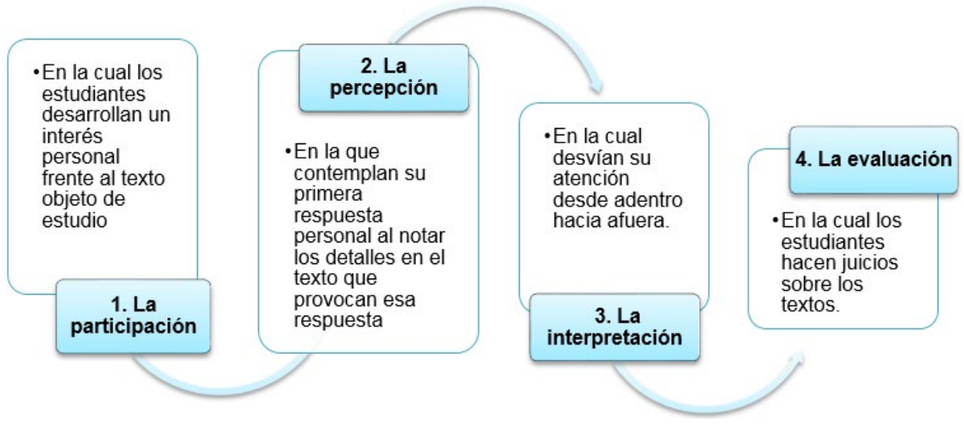


Figura 2. Técnica propuesta por Clifford (1980).
Fuente: Elaboración propia a partir de Clifford (1980 citado por Taglieber, 2008).

Por otro lado, se encuentra el modelo estructurado por Barnes (1979), el cual se fundamenta en un sistema de cuestionamientos o preguntas sobre el texto, concretado a través de un debate en clase que permita a los estudiantes organizar, desarrollar y expresar sus ideas. Con ese propósito, las preguntas deben ser agrupadas de la siguiente forma:

1) Preguntas relacionadas con la memoria cognitiva, que evocan todas las circunstancias o respuestas de sí/no;

2) Preguntas convergentes, mediante el establecimiento de relaciones, comparaciones y/o resolución de problemas;

3) Preguntas divergentes, mediante inferencias, predicciones e hipótesis;

4) Preguntas de evaluación que requieren que los estudiantes juzguen, valoren, defiendan o justifiquen una elección o solución.

Frente a esta propuesta, se recomienda al profesor, garantizar la secuencia lógica de las preguntas, que permitirá al estudiante ir construyendo un juicio crítico sobre el texto; para ello se requiere iniciar con un pensamiento convergente, pasar a un pensamiento divergente y cerrar con un pensamiento evaluativo (Taglieber, 2008).

Un tercer modelo es el de Cunningham (1980), quien plantea una interesante disyuntiva entre la comprensión lectora y la lectura crítica: mientras comprender implica conocer el significado de lo que se lee, la lectura crítica parte de la evaluación de lo que se lee; dicha evaluación puede tener un sin número de aristas que pueden ir de lo ético a lo estético, entre otras valoraciones. Con base en lo anterior, la lectura crítica parte de la comprensión y ésta a su vez, de la decodificación de los símbolos leídos; a este propósito, el autor esboza una estrategia centrada en una primera fase que contribuya con el desarrollo de la comprensión del tema a tratar para, en una segunda fase, abordar la lectura crítica del documento objeto de estudio; este proceso fue denominado 'Actividad de lectura de pensamiento dirigido.

De otro lado, Frager y Thompson (1984, citados por Taglieber, 2008), para enseñar la lectura crítica, proponen:

1) Hacer que los estudiantes lean relatos contradictorios sobre el mismo tema;

2) Aumentar la capacidad de reconocimiento y la selección de los estudiantes, mediante las explicaciones y argumentos que apoyan cada lado del conflicto;

3) Extender la lección a un punto donde la discrepancia cognitiva de los estudiantes se resuelva con habilidades adicionales de lectura y pensamiento previamente adquiridas.

Y también plantean cinco pautas para enseñar la lectura crítica:

1) Estimular el interés personal;

2) Generar participación activa de todos los alumnos;

3) Utilizar el conocimiento y la experiencia del estudiante;

4) Facilitar y fomentar la transferencia de habilidades;

5) Extender la instrucción de comprensión, más allá del período de clase.

Entre los diferentes modelos se puede apreciar lo importante de seguir un proceso y poder evaluarlo al final. En general, cada uno de ellos promueve implícitamente: el análisis, la síntesis, la inferencia y la evaluación; así mismo, es evidente su vigencia en la actualidad, en el marco de los diferentes procesos de formación y, en este caso, en el contable. Se recomienda a los profesores, buscar textos adicionales que proporcionen un puente a los estudiantes, con un material más complejo, como por ejemplo, la literatura. Entre las modalidades descritas es relevante mencionar que la técnica con mayor número de beneficios para la enseñanza de la lectura crítica es, sin lugar a dudas, el debate en el aula de clase, por cuanto motiva a los estudiantes a investigar y a tener una opinión argumentada sobre el tema a tratar.

En resumen, la lectura crítica podría contribuir significativamente para la formación de contadores, en la medida en que garantiza el desarrollo de habilidades diferenciales y un acercamiento reflexivo sobre la disciplina y el ejercicio profesional; adicionalmente, como se mencionó, se enmarca en las denominadas tendencias didácticas activas, que para el caso propenderán "en la construcción de conocimiento disciplinar, formación en investigación y análisis crítico respecto al quehacer contable" (Valero Zapata et al., 2016, p. 80).

2. Conclusiones

Un lector crítico es aquel que tiene la motivación de releer los textos, glosarlos, esquematizarlos, reescribir lo que comprende de la lectura y lo más importante, de

interpretar y argumentar sobre lo leído (Vásquez, 2014), lo cual implica armar el rompecabezas de los entramados del pensamiento y compartirlos, aspecto que va de la mano con los modelos descritos, en tanto estén fundamentados en el seguimiento lógico del proceso, para que se contribuya con éxito al desarrollo de una lectura crítica (Taglieber, 2008).

No obstante, es de resaltar que aun cuando se aprecia amplia literatura relacionada con las potencialidades de la lectura crítica, se ofrece pocas evidencias de su aplicación en el aula; en ese sentido, los profesores deberán explorar por su cuenta las técnicas descritas, teniendo en cuenta la temática que se trata, el grupo con el que se desarrolla y manteniendo el control de las preguntas y la discusión. Por otro lado, se requiere trascender a nuevas didácticas, porque en general "los docentes seguimos enseñando como aprendimos, lo que hace cada vez más profunda la 'brecha didáctica' que […] surge en el desfase entre la forma de aprender de los jóvenes y la forma de enseñar de los docentes" (Ardila Medina, Pérez Bautista y Villamil Moreno, 2014, p. 105)

En particular, para la formación de contadores públicos, la lectura crítica podría propiciar habilidades que permitan a los profesionales contables hacer frente a las necesidades cambiantes del entorno, teniendo en cuenta que en el contexto empresarial se genera una cantidad importante de información, sobre la cual se requiere tomar decisiones complejas, previo el análisis de las posibles opciones e impactos. En ese orden de ideas, la lectura crítica formaría contadores con una mayor capacidad de discernimiento, aspecto que contribuiría a desafiar hechos y situaciones con las que no estén de acuerdo. En resumen, la lectura crítica es una apuesta importante para la formación de los contables, para que dejen de dar por sentado lo leído (Ruíz y Muñoz, 2015).

Referencias

Ardila Medina, C., Pérez Bautista, S. y Villamil Moreno, H. (2014). Capítulo 6. En tiempos de rapidez, enseñar lento la Internet. Una apuesta por la lectura crítica. En Rondón Herrera, G. y Páez Martínez, R. (Eds.), *La lectura crítica: propuestas para el aula derivadas de proyectos de investigación educativa* (pp. 103-114). Bogotá, Colombia: Kimpres, Universidad de La Salle.

Barnes, C. (1979). Questioning Strategies to Develop Critical Thinking Skills. Recuperado de https://eric.ed.gov/?id=ED169486

Cunningham, J. (1980). Reading Comprehension is crucial but not critical. *Reading Horizons: a Journal of Literacy and Language Arts, 20*(3), 165-168.

Chávez Rodríguez, J. A., Deler Ferrera, G. y Suárez Lorenzo, A. (2008). *Principales Corrientes y Tendencias a inicios del Siglo XXI de la Pedagogía y la Didáctica*. Ciudad de la Habana, Cuba: Instituto Central de Ciencias Pedagógicas.

Darch, C., & Kameenui, E. J. (1987). Teaching LD Students Critical Reading Skills: A Systematic Replication. *Sage Journals, 10*(2), 82-91. Doi: 10.2307/1510215

Freire, P. (1970). *Pedagogía del oprimido.* Buenos Aires, Argentina: Editorial Siglo XXI.

Freire, P. (2018). *Cartas a quién pretende enseñar* (16.ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Siglo Veintiuno Editores.

Grundy, S. (1987). *Producto o praxis del curriculum* (3.ª ed.). Madrid, España: Ediciones Morata.

Giroux, H. (2003). *Pedagogía y política de la esperanza. Teoría, cultura y enseñanza. Una antología crítica*. Buenos Aires, Argentina: Amorrortu Editores.

Heilman, W. (1967). *Principles and Practices of Teaching Reading* (2nd ed.). California: C. E. Merrill Books.

Mejía, M. (2011). *Educaciones y pedagogías críticas desde el sur. (Cartografías de la Educación Popular).* La Paz, Bolivia: Viceministerio de Educación Alternativa y Especial.

Muñoz, Y., Caballero, J. C. y Valbuena, C. (2014). El docente que enseña la lectura crítica en la universidad: un perfil por construir en el ámbito interdisciplinar. En R. Páez y G. Rondón, *La lectura crítica: propuestas para el aula derivadas de proyectos de investigación educativa* (pp. 153-164). Bogotá, Colombia: Kimpres, Universidad de La Salle

Muñoz, S., Ruíz, G. y Sarmiento, H. (2015). Didácticas para la formación en investigación contable: Una discusión crítica de las prácticas de enseñanza. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, *23*(1), 53-86.

Rojas, W. (2015). Lectoescritura y pensamiento crítico: desafío de la educación contable. *Cuadernos de Contabilidad, 16*(41), 307-328.

Romero Quesada, M., Linares Columbié, R. y Rivera, Z. (2017). La lectura como práctica socio-cultural. *Biblioteca Anales de investigación, 13*(2), 224-230.

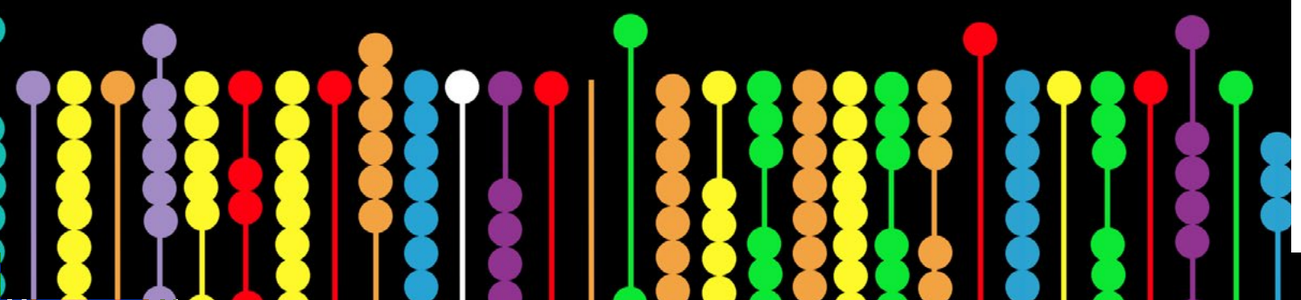
Ruiz, G. y Muñoz, S. (2015). Experiencia didáctica de alfabetización académica para estudiantes de primer semestre de contaduría pública. *Revista Visión Contable* (13), 32-73.

Taglieber, L. K. (2003). Critical Reading and Critical Thinking. The State of the Art. *Ilha do Desterro Florianópolis* (44), 141-163. Doi: 10.5007/2175-8026.2003n44p141

Valero Zapata, G. M., Acosta Sahamuel, M. G. y Barrios, S. M. (2016). Caracterización de las didácticas aplicadas en áreas disciplinares en la formación profesional contable en Colombia 2000-2015. *CAPIC Review, 14*(2), 71-82.

Vásquez, F. (2014). Prólogo: Repensar la lectura y la lectura crítica. En Rondón Herrera, G. y Páez Martínez, R. (Eds.), *La lectura crítica: propuestas para el aula derivadas de proyectos de investigación educativa* (pp. 9-14). Bogotá, Colombia: Kimpres, Universidad de La Salle.

Educación contable
de calidad para la
transformación social



La Tributación Ambiental como instrumento económico para la Gestión del Ambiente

Paola Andrea Rosero Muñoz[1]

Resumen

En el contexto de la concienciación del cambio climático y los daños ambientales generados principalmente por todo el entramado empresarial, los Estados buscan que la huella ambiental del sector productivo de las economías disminuya o, al menos, se controle a través herramientas que permiten cuantificar las externalidades e incorporarlas en los costos de las empresas; una de éstas son los 'impuestos pigouvianos', que son tributos ambientales que tienen dos finalidades: por un lado, un objetivo fiscal que persigue un fin recaudador y de castigo para quienes tengan conductas destructivas del ambiente; y por otro, un fin extra fiscal que busca motivar al cambio de comportamientos e incentivo hacia una cultura ambiental responsable.

Esta ponencia es producto de la reflexión profunda acerca de la evolución y efectividad de las reformas tributarias en algunos países de Latinoamérica, que han incorporado en sus sistemas tributarios, impuestos ambientales como el caso de Ecuador, Colombia y Chile. Así las cosas, se establece el marco jurídico que fundamenta la tributación ambiental latinoamericana; por otro lado, se realiza un examen de la recaudación de los tributos ambientales en los períodos gravables 2013-2017 y, por último, se realiza un análisis de los retos de la tributación ambiental frente a la gestión del ambiente

Palabras clave: Tributos ambientales, reformas fiscales, gestión ambiental.

Environmental taxation as an economic instrument for Environmental Management

Abstract

In the context of raising awareness of climate change and the environmental damage generated mainly by the entire business network, the States seek to reduce or at least control the environmental footprint of the productive sector of economies through tools that allow quantifying externalities and incorporating them in the costs of the companies; one of these are the 'Pigouvian taxes' that are environmental taxes that have two purposes: on the one hand, a fiscal objective that pursues a collection and punishment purpose for those who have destructive behaviors of the environment; and on the other hand, an extra fiscal purpose that seeks to motivate the change of ~~behavio~~rs and incentive towards a responsible environmental culture.

[1] Universidad Mariana, Contaduría Pública, Pasto, Colombia. paroserom@umariana.edu.co

This paper is the product of a deep reflection on the evolution and effectiveness of tax reforms in some Latin American countries that have incorporated environmental taxes in their tax systems, such as Ecuador, Colombia and Chile. Thus, the paper establishes the legal framework that bases Latin American environmental taxation; on the other hand, an examination of the collection of environmental taxes in the taxable periods 2013-2017, and an analysis of the challenges of environmental taxation versus environmental management are made.

Key words: Environmental taxes, tax reforms, environmental management

1. Introducción

Es claro que el propósito de mitigar los impactos del cambio climático no es más una tarea novedosa de los Estados; por el contrario, cada día se convierte en una labor imperante que requiere toda la diligencia y eficiencia de los gobiernos para implementar una política pública que permita disminuir el daño causado por el deficiente cuidado del ambiente. La gestión del ambiente ha tenido una serie de antecedentes globales que, principalmente, han llegado desde organismos multilaterales como las Naciones Unidades, que brindan los espacios de discusión mundial de donde emergen tratados, marcos, convenios y acuerdos que guían la instauración de políticas ambientales en cada parte involucrada.

En el año 1992 tuvo lugar en Río de Janeiro, uno de los acontecimientos más significativos en la insistente tarea de reconocer el problema del cambio climático como un problema de toda la humanidad: la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, en la que su declaración principal denominada 'Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo' incorporó principios en los que se establecía que "Los Estados deberán promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente. Las normas y objetivos de ordenación y prioridades ambientales deberían reflejar el contexto ambiental y de desarrollo al que se aplican" (Organización de las Naciones Unidas, ONU, 1992, p. 4). Además, fueron adoptados tratados multilaterales complementarios, pero no menos importantes, como la 'Convención Marco de Naciones Unidas para el Cambio Climático' en la que en uno de sus principios se insta a los países ratificantes (hoy en día 195) a "tomar medidas de precaución para prever, prevenir o reducir al mínimo las causas del cambio climático y mitigar sus efectos adversos" (ONU, 1992, p. 5).

Bajo la tarea encomendada en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible en Río, 2012, fueron estructurados los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), siendo promulgados en 2015, mediante la aprobación de la Resolución de la 70.ª Asamblea General de las Naciones Unidades, denominada 'Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible'. Uno de los tres pilares de los ODS es el ambiente y su cuidado; es por esto que se reconoce que "el cambio climático es uno de los mayores retos de nuestra época, y sus efectos adversos menoscaban la capacidad de todos los países para alcanzar el desarrollo sostenible" (ONU, 2015, p. 5), y se reconoce como una de las herramientas para combatir los perjuicios asociados a esta problemática, la reestructuración de los sistemas tributarios.

El último de los antecedentes relevantes en los esfuerzos de involucrar a los Gobiernos del mundo en la tarea de establecer un sistema normativo amigable con el ambiente, es el Acuerdo de París (COP21) (ONU, 2015), en donde se reconoce que se requiere recursos financieros para la puesta en práctica de políticas ambientales para la mitigación y adaptación frente a las pérdidas y daños, producto del cambio climático. Además, es necesario generar medidas para aplicar y apoyar los enfoques de política y los incentivos positivos para la mitigación de los efectos adversos; por ejemplo, el uso de los pagos basados en resultados.

Dentro de la instauración de una gestión ambiental efectiva se busca herramientas eficaces en el espectro socio-económico que prevengan o castiguen los efectos del deterioro ambiental. Es en este escenario donde cobran relevancia, mecanismos de mercado que pretenden menguar las consecuencias negativas de dichos efectos en el bienestar común o también conocidas como externalidades negativas.

Las modificaciones a los sistemas tributarios incorporando medidas coercitivas que promulguen la protección del ambiente y la corrección de las externalidades, es uno de los instrumentos de gestión ambiental al que recurren los gobiernos y que requiere especial cuidado en su ejecución, puesto que como Lorenzo (2015) lo ha argumentado:

> La incorporación de dimensiones ambientales en las estructuras fiscales de los países requiere tanto de la utilización de instrumentos fiscales específicos, como de la concreción de reformas que ubiquen el uso sustentable de los recursos naturales en el centro del debate sobre la estructura impositiva. (p. 33).

Dicho lo anterior, es necesario analizar los sistemas tributarios de algunos países de América Latina, con miras a revisar el estado de las dimensiones ambientales en las estructuras impositivas, determinando los avances en materia de recaudo tributario, para poder determinar los retos y desafíos a los que se enfrentan los países de América Latina respecto a los compromisos adquiridos en los acuerdos, convenios y tratados internacionales con relación a la mitigación de los efectos adversos del cambio climático a través de la tributación verde.

2. Metodología

La metodología usada se enmarca dentro del paradigma cuantitativo, en la medida en que se busca efectuar mediciones de los recaudos tributarios de los impuestos de tipo ambiental que se encuentran reglamentados en los marcos jurídicos tributarios de cada país y que, a través de la comparación con la teoría analizada, se logre la triangulación de la información que permita establecer los desafíos de la tributación ambiental en América Latina.

Así mismo, el presente trabajo se desarrolla bajo el enfoque empírico analítico de tipo descriptivo, dado que se busca analizar, a través de la categorización de variables, la realidad de algunos de los sistemas tributarios de América Latina respecto del recaudo y que mediante el cruce con datos cualitativos permita construir conceptos y discusiones respecto de la tributación verde como herramienta de gestión ambiental. El

método usado en esta investigación es el deductivo, por cuanto, a partir de una serie de principios y realidades generales se logra obtener un resultado particular que permite llegar a una conclusión.

La selección de países a estudiar de la región Latinoamericana, se realizó de forma criterial, teniendo en cuenta:

- ✓ Que los países latinoamericanos cuenten en su sistema tributario impuestos ambientales.
- ✓ Que la información disponible en los sitios web suministrada por fuentes oficiales de los diferentes organismos que ejercen la función tributaria en cada país, sea suficiente y confiable.

Los países analizados son: Argentina, Brasil, Chile, Colombia y Ecuador.

2.1 Consideraciones sobre la Gestión Ambiental

La gestión ambiental se entiende como un sistema compuesto por objetivos, metas, políticas, programas, planes, actividades orientadas a la obtención, administración, ejecución y control de recursos financieros que permitan sostener las acciones necesarias, cuyo fin último es la protección del medio ambiente a través de la mitigación de los efectos adversos del cambio climático y las repercusiones como el desgaste y la destrucción de los recursos naturales.

Para Pérez (1996) la gestión ambiental pública tiene como objeto "la contaminación y los recursos naturales renovables, el uso de los recursos naturales no renovables (hidrocarburos y minerales) y, en general, las actividades económicas productivas que pueden causar un impacto ambiental" (p. 7).

Brañes (citado por Pérez, 1996) define la gestión ambiental como "el conjunto de actividades humanas encaminadas a procurar la ordenación del medio ambiente y contribuir al establecimiento de un modelo de desarrollo sustentable" (p. 6). Es claro que el autor no limita las actividades únicamente provenientes del sector público, puesto que la gestión ambiental es la sinergia de las fuerzas de regulación estatal con los esfuerzos financieros y administrativos de las instituciones privadas.

2.2 Gestión Tributaria Ambiental

Dentro de los instrumentos de mercado con que cuentan los Estados para cumplir los propósitos acordados en las Conferencias para el Cambio Climático y otros espacios multilaterales de carácter global referentes a la protección, conservación, preservación del medio ambiente, se destaca los instrumentos tributarios. Sin embargo, dentro de la tributación ambiental no solamente resaltan los impuestos ecológicos; también se hace uso de otras herramientas con los mismos fines generales, tal como lo muestra la Tabla 1:

Tabla 1. *Categorías de las medidas basadas en impuestos*

Combatir el mal ambiental *Establecer un costo para las actividades*	**Inducir el bien ambiental** *Proporcionar incentivos positivos para el desarrollo de acciones que auxilien en el alcance de los objetivos ambientales*	**Inducción de la innovación** *Proporcionar incentivos positivos para el desarrollo de actividades que aumenten la innovación (generalmente o dirigida hacia el medio ambiente)*
• Impuestos recaudados sobre la contaminación • Impuestos recaudados sobre representaciones de la contaminación	• Amortización acelerada para la reducción de capital • Tasas de IVA reducidas para los bienes y las actividades menos dañinos al medio ambiente	• Medidas para reducir el costo de la innovación (como los créditos fiscales para I+D, amortización acelerada para la capital de innovación, y el aumento de deducciones en los costos laborales de I+D o impuestos reducidos sobre la mano de obra de I+D) • Medidas para aumentar la rentabilidad de las innovaciones, tal como las tasas reducidas del impuesto de sociedades y algunos tipos de ingresos.

2.3 Consideraciones sobre la Tributación Ambiental

Los impuestos ambientales tienen sus principales bases en la teoría del economista británico Arthur Pigou (2013), quien con su 'Economía del Bienestar', estudió el concepto de 'externalidad' como un producto de los fallos del mercado, consistente en la diferencia entre el beneficio privado y el beneficio social. Consideraba externalidad negativa, cuando el producto del bienestar privado era superior al producto del bienestar social, puesto que eran transferidos a la sociedad, los costos invisibles derivados del sector privado; por ejemplo, es la sociedad quien asume el costo de los efectos de la contaminación proveniente de la industria. Dicha externalidad debía ser corregida mediante la inclusión de los efectos de la operación privada en los costos de los privados y no cargarlos a la comunidad.

La inclusión de las externalidades negativas en los costos de los privados se logra a través de una 'mano invisible' provista por los Estados. Según Pigou (2013) "es posible que el Estado, si así lo desea, elimine la divergencia en cualquier campo mediante 'estímulos extraordinarios' o 'restricciones extraordinarias'" (p. 21) a las inversiones en ese campo. "Las formas más obvias que estos estímulos y restricciones pueden asumir son, por supuesto, las de las recompensas y los impuestos" (p. 142). Y es así como se originan los impuestos pigouvianos o impuestos ambientales, como una forma de intervención estatal que permite corregir las externalidades, fruto del deterioro ambiental causado por el sector privado y por los mismos miembros de la comunidad con sus comportamientos dañinos.

La tributación ambiental, entonces, ha incorporado el principio universal derivado de la teoría pigouviana: 'el que contamina, paga', y teniendo en cuenta esta acepción, la fiscalidad ambiental debe ser concebida bajo dos instancias: recompensa o castigo. La

primera, desde el punto de vista del premio a comportamientos amigables con el ambiente, que ayudan a afrontar los efectos del cambio climático, para lo cual se otorga en forma de incentivos tributarios. Y la segunda, desde el punto de la imposición, castigando a quienes con sus actividades menoscaban las intenciones de protección ambiental.

Así mismo, sobresale en los sistemas tributarios, la concepción de los tributos ecológicos como instrumentos fiscales, encaminados al recaudo de recursos para financiar la gestión ambiental como política pública; no obstante, como lo manifiesta Roca (1998) "la recaudación de dinero no es en principio la finalidad de un impuesto ecológico; su finalidad es extra-fiscal: incentivar cambios de comportamiento" (p. 4). La generalidad es encontrar impuestos ecológicos que recaen sobre fuentes de energía contaminantes en altos niveles; de ello dan cuenta Acquatella y Bárcena (2005) diciendo que "la mayoría de estos impuestos se aplica a una base gravable específica relacionada con los sectores del transporte y la energía, pero también se hacen cada vez más comunes, los impuestos sobre manejo de desechos y efluentes" (p. 22).

2.4 Concepto de Impuestos Ecológicos o Ambientales

El concepto de impuestos ambientales ha sido ampliamente divulgado por organismos multilaterales como la ONU, la OCDE y la Unión Europea (UE), y coinciden en definirlos como impuestos relacionados con el ambiente que buscan fomentar cambios de comportamientos y disuadir de conductas nocivas que deterioran las condiciones ambientales; estos gravan las acciones de consumo de bienes y servicios que van en contravía de los principios de protección ambiental y aquellas actividades lucrativas que causan el agotamiento o destrucción de los recursos naturales.

Tabla 2. *Conceptos de Impuestos ambientales*

AUTOR	CONCEPTO
OCDE 2005	Impuesto ambiental es aquel cuya base imponible es una unidad física, o una aproximación, que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente.
Astudillo Marcela (2008)	Los impuestos verdes gravan la fabricación y comercialización de productos que degraden la naturaleza, las emisiones contaminantes a la atmósfera, las descargas de desechos sólidos, el ruido, el uso de fertilizantes y pesticidas, entre otros.
Paton García Gemma (2012)	Los tributos ecológicos, comprenden figuras fiscales muy heterogéneas (impuestos, cánones, tarifas, gravámenes), que son aplicados a ámbitos muy diversos, con la finalidad de promover conductas más respetuosas del medioambiente.
Musgrave, R. A. y Musgrave P. B. (1991)	Son pagos forzosos desde el sector privado hacia el Estado, por los cuales no existe una contraprestación por parte de este último.
Oliva, Rivadeneira, Serrano y Martín (2011)	Los impuestos ambientales, o impuestos verdes, son aquellos que recaen sobre bienes o servicios contaminantes.

Fuente: Maya y Rosero (2015).

Existen diferentes clasificaciones de los impuestos ambientales, teniendo en cuenta su base imponible, concepción u origen, destinación o finalidad; en síntesis, se podría agruparlos en las siguientes categorías:

- ✓ Impuestos – incentivos: concebidos como instrumentos establecidos en los sistemas tributarios como recompensas a buenas prácticas amigables con el medio ambiente.
- ✓ Impuestos con fin recaudador: tributos incorporados en la estructura tributaria, cuyo fin es la consecución de recursos que permiten financiar políticas públicas, planes y programas de gestión ambiental. Son cobrados por el uso y desgaste de los recursos naturales.
- ✓ Impuestos con finalidad extra fiscal: impuestos ecológicos cuyo fin es desincentivar comportamientos que tienen impactos adversos en la tarea de proteger el medio ambiente.
- ✓ Impuestos correctores: tributos que son concebidos como 'castigo' a aquellas prácticas nocivas para el ambiente. Este tipo de impuestos busca internalizar los efectos dañinos en los costos de la parte contaminante.

2.5 5 Marco jurídico de la tributación ambiental latinoamericana

La incorporación de la tributación ambiental en los sistemas tributarios ha sido una tarea de avance lento y heterogéneo; algunos países han sobresalido al incluir dentro de sus estructuras normativas, impuestos ecológicos cuyos elementos efectivamente buscan gravar las actividades que agotan o destruyen los recursos naturales y desincentivar comportamientos nocivos para el medio ambiente. A continuación, en la Tabla 3, se resume las normas tributarias adoptadas por algunos países latinoamericanos en el propósito de apoyar la gestión ambiental pública mediante la implementación de impuestos ambientales.

Tabla 3. *Marco jurídico de la tributación ambiental en países latinoamericanos*

PAÍS	NORMA	INSTRUMENTO DE TRIBUTACIÓN AMBIENTAL
Argentina	Ley No. 3393 de 2010 Modificación al Código Fiscal, Ciudad de Buenos Aires	Incorporación de gravámenes ambientales: • Impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables • Impuesto a la generación de residuos áridos y afines
	Ley No. 4458 de 2012	Ley para el fomento de 'Terrazas Verdes' (Edificios con cubiertas de vegetación): • Descuento tributario del 20 % en Tasa de alumbrado, barrido y limpieza y Tasa de delineación y construcción
	Ley No. 3750 de 2011 Modificación al Código Fiscal, Ciudad de Buenos Aires	Incorporación de una exención tributaria: • Exención del 100 % del Impuesto a la radicación vehicular / patentes sobre vehículos

Brasil	El incentivo se regula mediante leyes de cada Estado brasileño	ICMS ecológico - Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios
	Ley 6938 de 1991, artículo 17-B (Modificada por la Ley No. 10.165, de 27 de diciembre de 2000)	Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (TCFA)
Chile	Ley 20.780 de 2014	Artículo 8. Impuesto a la primera venta de vehículos Artículo 3. Impuesto sobre emisiones de fuentes fijas
Colombia	Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria Estructural)	Artículo 207. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas plásticas Artículo 221. Impuesto al carbono (contenido de carbono de los combustibles fósiles)
Ecuador	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Nov. 2011 Art. 13 (Modificación a la Ley de Régimen Tributario Interno)	Incorporación de Impuestos Ambientales en el Régimen Tributario Interno • Impuesto ambiental a la contaminación vehicular • Impuesto redimible a las botellas plásticas

Fuente: Elaboración propia

En el caso de Argentina, no existen específicamente impuestos ambientales dentro del sistema tributario nacional, pero en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que tiene facultades legislativas propias desde el año 2010, fueron implementados impuestos ambientales a la generación de residuos contaminantes de fuentes fijas.

Así mismo, se estableció incentivos tributarios mediante descuentos en la Tasa de alumbrado, barrido y limpieza y la Tasa de delineación y construcción, para los propietarios de edificaciones que mantengan sus techos cubiertos de vegetación; de aquí la denominación de Ley de Terrazas Verdes o la Ley No. 4428 de 2012. Otro de los beneficios tributarios es la exención del Impuesto a la radicación vehicular para los vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas híbridos-eléctricos y todo eléctrico, buscando reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

En el caso de Brasil, existen tasas consideradas ambientales, como la Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (TCFA) administrada por el Instituto Brasileño del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables (IBAMA), a quien el Estado Brasileño lo faculta para que, mediante este instrumento fiscal, ejerza el control y fiscalización de las actividades potencialmente contaminantes y que usan los recursos naturales.

Además, existe una medida fiscal de tipo ambiental llamado Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS ecológico) que, a pesar de no ser un impuesto ambiental que recae sobre la contaminación o comportamientos dañinos, es una medida tributaria de corte ambiental que consiste en el Traspaso obligatorio de parte de los valores del Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) recogidos por los estados. El ICMS Ecológico pasa a ser uno de los criterios para el traspaso de esos valores y premia a los municipios que poseen, por ejemplo, Unidades de Conservación y áreas de manantiales (The Nature Conservancy, 2019).

En Chile, con la expedición de la Ley 20.780 de 2014, se introdujo dos impuestos ecológicos: el primero es el Impuesto a la primera venta de vehículos, cuyo fin es desincentivar la compra de motorizados que generan mayores emisiones de óxidos de nitrógeno y material particulado, fuentes de contaminación. El segundo es el Impuesto sobre las emisiones de fuentes fijas, que grava las emisiones de material particulado y gases contaminantes de efecto invernadero como óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO2) y dióxido de carbono (CO2), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas están conformadas por calderas o turbinas.

En Colombia, desde el año 2012 con la Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012, se dio el mandato al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que iniciara los estudios de viabilidad de nuevos impuestos ambientales. Cumplida la tarea y luego del análisis de la Reforma Tributaria Estructural del 2016, Ley 1819 de 2016, se implementó dos impuestos verdes: el primero, el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas, cuya esencia extra-fiscal es lograr el cambio de comportamiento de los consumidores, desincentivando el uso de bolsas plásticas, en procura de la protección del medio ambiente. Y el segundo es el Impuesto al Carbono, considerado por el Estado colombiano como un impuesto pigouviano que busca corregir parte de los efectos adversos de las emisiones de CO2, gravando la producción de combustibles fósiles cuya combustión genera gases contaminantes y, al mismo tiempo, generando un incentivo para uso de fuentes de energía más amigables con el ambiente.

En el caso de Ecuador, mediante la expedición de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado del año 2011, fueron implementados dos impuestos ecológicos: el primero, llamado Impuesto ambiental a la contaminación vehicular, grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre, y sus propósitos son reducir emisiones contaminantes, desincentivar el uso de vehículos de alto cilindraje, ejecutar planes de chatarrización y el mejoramiento en la calidad de combustibles. Así las cosas, tendrán un impuesto mayor, los vehículos de alto cilindraje y con mayor antigüedad.

En segunda instancia se encuentra el Impuesto redimible a las botellas plásticas, cuyos fines extra-fiscal es estimular el proceso de reciclaje y disminuir la contaminación ambiental por el uso del plástico. El funcionamiento novedoso de este impuesto se divide en dos etapas: la primera grava el embotellamiento de bebidas en botellas plásticas no retornables, y la segunda es la redención del impuesto; es decir, que el valor del impuesto se devolverá en su totalidad a quien recolecte, entregue y retorne las botellas.

En los demás países de la región existen impuestos que de alguna u otra manera contribuyen a la mitigación de los efectos adversos del cambio climático y los daños ambientales pero que, en el momento de ser incluidos en cada sistema tributario, no

cumplen con las características de los impuestos ecológicos y no fueron concebidos con fines extra-fiscales que permitan cambios de conductas en los contribuyentes o como instrumentos fiscales que permitan financiar la gestión ambiental pública. En este sentido, se puede afirmar que simplemente cumplen una función recaudatoria. En la Tabla 4 se evidencia los impuestos que podrían tener alguna incidencia ambiental.

Tabla 4. *Instrumentos tributarios con rasgos ambientales en países de Latinoamérica*

PAÍS	NORMA	INSTRUMENTO TRIBUTARIO CON RASGOS AMBIENTALES
Bolivia	Texto Ordenado Ley 843 Decreto Supremo 27947 de 2004	• Impuesto a los consumos específicos de Vehículos automóviles.
	Ley N° 1606, de 22 de diciembre de 1994 (Modificación a la Ley 843 de 1986)	• Impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados
	Ley de Hidrocarburos Ley 3058 de mayo de 2005	• Impuesto directo a los hidrocarburos
México	Ley del impuesto especial sobre producción y servicios 1980 (Última reforma Nov-2016)	• Impuesto a los combustibles automotrices • Impuesto a los combustibles fósiles • Impuesto a los plaguicidas
	Ley federal del impuesto sobre automóviles nuevos 1996 (Última reforma Dic-2006)	Impuesto sobre automóviles nuevos - ISAN
Paraguay	Ley No. 3001 de 2006 Ley de Valoración y Retribución de los servicios ambientales	Los propietarios o poseedores de elementos de la naturaleza que contribuyan a la generación de servicios ambientales, tendrán derecho a la correspondiente retribución por los servicios prestados
Perú	Decreto de urgencia No. 003-2004 de 2004	Impuesto selectivo al consumo combustible
	Decreto Legislativo N° 944 de 2003 TUO Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo Decreto Supremo N° 055-99-EF	Impuesto selectivo al consumo – vehículos
	Ley Nº 29789 28 de septiembre de 2011	Impuesto especial a la minería (IEM)
	Ley Nº 29790 28 de septiembre de 2011	Gravamen especial a la minería (GEM)
Uruguay	Decreto Ley 14.948 de 1979	Impuesto Específico Interno (IMESI) a los combustibles Grava la enajenación de los combustibles y otros derivados del petróleo
Venezuela	Ley Orgánica de Hidrocarburos 2001	Impuesto al consumo de combustibles
	Ley Orgánica del Ambiente 2006	Incentivos económicos y fiscales para inversiones para conservar el ambiente

2.6 Recaudo de los tributos ambientales en los períodos gravables 2013 -2017

En la Tabla 5 se consolida las cifras presentadas por las administraciones tributarias de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Argentina), Brasil, Chile, Colombia y Ecuador, con referencia a las recaudaciones de los impuestos ecológicos en los períodos gravables comprendidos entre el año 2013 y el año 2017, haciendo un contraste con las cifras presupuestadas por los organismos de hacienda y planeación de los diferentes países analizados.

Tabla 5. *Impuestos ambientales en Argentina, Brasil, Chile, Colombia y Ecuador. Presupuesto (Ppto.) y recaudo (Rec.) (Cifras en millones de* dólares)

PAÍS	IMPUESTO	2013		2014		2015		2016		2017	
		Ppto.	**Rec.**	**Ppto.**	**Rec.**	**Ppto.**	**Rec.**	**Ppto.**	**Rec.**	**Ppto.**	**Rec.**
Argentina	Impuesto a la generación de residuos húmedos y áridos	3,89	4,18	4,36	4,82	6,45	5,71	10,66	10,49	15,54	17,93
Brasil	Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (TCFA)	47,77	48,13	47,71	46,05	36,5	47,79	45,81	76,06	75,3	81,01
Chile	Impuesto a la primera venta de vehículos (1)	-	-	-	-	-	58,96	-	82,18	-	99,1
	Impuesto sobre emisiones de fuentes fijas (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	188
Colombia	Impuesto Nacional a las bolsas plásticas (2)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3,81
	Impuesto al carbono (2)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	174,82

Ecuador	Impuesto ambiental a la contaminación vehicular	104,72	114,81	114,75	115,30	163,30	113,20	118,80	112,03	112,43	110,95
	Impuesto redimible a las botellas plásticas	16,88	16,38	18,80	22,24	20,79	21,64	22,19	28,24	33,98	31,17
	Devolución del Impuesto redimible botellas p.[3]	-	23,81	-	25,51	-	28,45	-	23,50	-	29,82

Fuente: Elaboración propia con base en información de Dirección General Contaduría (C.A. Buenos Aires), Tesouro Nacional (Brasil), Tesorería General de la República y Ministerio de Ambiente (Chile), DIAN (Colombia), SRI (Ecuador).

[1] No se reporta cifras discriminadas en los presupuestos de ingresos nacionales

[2] No se reporta cifras discriminadas en los presupuestos de ingresos nacionales

[3] Al ser un impuesto redimible el de las botellas plásticas, es importante conocer las devoluciones realizadas por dicho tributo

En general, el comportamiento del recaudo de los impuestos ecológicos en los países analizados aún es bajo, aunque en algunos casos éstos son relativamente nuevos y, por lo tanto, su aplicación aún está generando reglamentaciones que permitan una mayor efectividad en sus fines extra-fiscales y fiscales.

En el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el aporte del Impuesto a la generación de residuos húmedos y áridos, en los ingresos totales oscila entre el 0,1 % y 0,2 %. En el caso de Brasil, de acuerdo con cifras del Tesoro Nacional, la Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (TCFA) participa de los ingresos de la nación, apenas en un 0,01 % y, en el caso del llamado Impuesto ICMS ecológico, al no ser un impuesto sino una medida fiscal de incentivo, no hay cifras oficiales de recaudación.

En Chile, según cifras de la Tesorería General de la República y del Ministerio de Ambiente, los impuestos ambientales a las emisiones fijas y móviles participan en un 0,3 % a 0,4 % de los ingresos totales. Por su parte, en Colombia, el Impuesto al consumo de bolsas plásticas y el Impuesto al carbono son impuestos introducidos en el año 2016 con la última reforma tributaria estructural; sin embargo, su vigencia empezó en el año 2017 y, de acuerdo con la información comunicada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), estos aportan en 0,2 % al total de ingresos de la nación (El Espectador, 2019).

En el caso ecuatoriano, según cifras del SRI, el impuesto a la contaminación vehicular participa en un 0,9 % del total de los ingresos y, por su parte, el impuesto redimible a las botellas plásticas tiene un aporte al fisco del 0,2 %. Además, es necesario resaltar que la modalidad de devolución de este impuesto para recolectores o recicladores de estos elementos plásticos, generó preocupación al gobierno ecuatoriano en los inicios del impuesto, dado que las devoluciones eran mayores que el recaudo del impuesto; por lo tanto, los dineros obtenidos por el impuesto no eran suficientes para suplir las devoluciones, teniendo que realizar aportes extras, provenientes de otros rubros públicos. Es así cómo, entre 2013 y 2015, las devoluciones superaron el recaudo entre un 14 % y, 45 % en 2016 y 2017, cuyo recaudo fue suficiente para poder generar la redención del impuesto.

2.7 Retos de la tributación ambiental frente a la gestión del ambiente

De acuerdo con la información analizada, es claro que en los países latinoamericanos, a pesar de los esfuerzos de algunos por querer incorporar medidas fiscales que apoyen los propósitos multilaterales de protección y conservación del medio ambiente, la estructuración de una reforma fiscal verde que incorpore diferentes instrumentos de mercado para lograr encaminarse hacia una eficacia ambiental aún no es una prioridad en su agenda legislativa. Para Gago (s.f.) "tiene que ver con la capacidad de alterar las conductas de los agentes en sentido favorable para el medio ambiente y depende del tipo de impuesto aplicado" (p. 32), lo cual permite corregir las distorsiones que deterioran el ambiente e incorporar el principio de que "el que contamina paga" (p. 212). Así las cosas, se vislumbra grandes desafíos para la tributación ecológica como medida; entre los más relevantes están:

- **Incremento en el nivel de recaudo. Se evidencia que la participación del recaudo de los impuestos verdes es, en algunos casos, insignificante. Las administraciones tributarias priorizan la gestión de los impuestos a las rentas y al consumo, puesto que sin lugar a dudas son los que generan mayores ingresos corrientes al fisco. Pero no hay que perder de vista la importancia de gestionar el recaudo de los impuestos ecológicos, no solo por la generación de ingresos, sino por el fin extrafiscal que ellos incorporan y que se ve materializado en el mejoramiento de cifras ambientales, además del incremento de las estadísticas de recaudación.**

- **Priorizar la destinación específica a inversión en programas efectivos.** Para que los impuestos ambientales puedan cumplir su fin esencial y complementar los efectos positivos en los cambios de conductas de los contribuyentes, se requiere que, en materia de regulación y presupuestación, se designe una destinación específica sobre los recursos recaudados por dichos impuestos, de modo que permitan impulsar políticas de gestión ambiental a través de la financiación de proyectos y programas encaminados a la mitigación de los daños ambientales, preservación y conservación de los recursos naturales.

- **Más impuestos e incentivos fiscales, menos tasas y derechos.** Los impuestos son medidas fiscales impuestas unilateralmente por los Estados a sus contribuyentes, y recaen sobre la riqueza o sobre sus acciones de gasto; y, por su parte, los incentivos tributarios otorgados por los gobiernos, son herramientas que apoyan las políticas públicas en materia ambiental, social, tecnología y de innovación.

Las tasas o pago de derechos son instrumentos tributarios cobrados por el uso de los recursos o servicios públicos. Al hacer la comparación de la funcionalidad de estos

tipos de tributos, se puede afirmar que es mejor incorporar en los sistemas tributarios impuestos o incentivos fiscales, antes que tasas y derechos, puesto que los primeros permiten el cambio de conductas dañinas con el medio ambiente, mientras que las tasas o derechos, son un instrumento en muchos casos únicamente administrativo, que principalmente actúa como mecanismo de recaudo de recursos sobre la contaminación o el desgaste de los recursos naturales; es decir, se estaría pagando para contaminar.

- **Recaudación cero: último objetivo.** A pesar de que son pequeños los avances en materia de tributación ambiental y, por tanto, las repercusiones en los propósitos ambientales globales aún son bajas, y que los Estados enfilan sus esfuerzos en lograr mayor recaudación y mejores resultados extrafiscales, es claro que el fin último de la gestión ambiental mediante instrumentos fiscales es el recaudo cero, dado que el objetivo es poder reducir al mínimo las emisiones contaminantes y las conductas que degradan el medio ambiente y los recursos naturales. Cuando suceda esto, el recaudo iniciaría una curva de descenso significativa en la medida en que se haya logrado un cambio de comportamiento más amigable con el ambiente, y, como consecuencia, los hechos sujetos de imposición serían escasos. Aunque este desafío por ahora es una utopía, todos los organismos multilaterales en todas las reuniones de carácter global se han pronunciado en el sentido de resaltar la urgencia de incorporar como prioridad en las agendas públicas, las políticas encaminadas a frenar el deterioro ambiental.

3. Conclusiones

En el contexto de una agenda global con propósitos comunes en el marco de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, es una prioridad la incorporación de políticas públicas que permitan mitigar los efectos adversos del cambio climático y la degeneración de los recursos naturales por parte de la explotación indiscriminada de la sociedad de consumo. Una de las herramientas para el desarrollo de la gestión ambiental pública son los instrumentos de tributación ambiental, especialmente los llamados impuestos verdes o ecológicos, que promueven, a través de la imposición, los cambios de comportamientos dañinos o la recaudación de actividades contaminantes.

La incorporación de estos instrumentos en los sistemas tributarios latinoamericanos aún está en una etapa inicial; algunos países como Chile, Colombia, Ecuador, han tomado ventaja sobre la región; sin embargo, en la aplicación se evidencia falencias que interrumpen el pleno cumplimento de los fines fiscales y extrafiscales de dichas medidas tributarias.

Es necesario que los países latinoamericanos evalúen la viabilidad de incorporar impuestos ecológicos en sus estructuras tributarias como instrumentos correctores de las externalidades negativas, como una medida complementaria a las demás acciones de gestión ambiental pública.

Se evidenció la existencia de tasas y derechos que, al ser analizados, no están generando cambios de comportamientos en favor del ambiente; es decir, son concebidos simplemente como cobros administrativos para la explotación de recursos naturales o, para lograr permisos con el fin de realizar actividades contaminantes, distorsionando así, los fines ambientales de los tributos y, como resultado, se propicia una cultura de pagar para contaminar.

Referencias

Acquatella, J. y Bárcena, A. (2005). *Política fiscal y medio ambiente: bases para una agenda común*. Santiago de Chile, Chile. Ediciones CEPAL - Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

Astudillo, M. (2008). La tributación con fines ambientales en México. Ponencia en Memoria del Congreso Internacional de Negocios 2008. Recuperado de http://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/Documents/no59/economia/tributacion _ambientales.pdf

Buenos Aires Ciudad. (s.f.). Dirección General Contaduría. Recuperado de https://www.buenosaires.gob.ar/economiayfinanzas/contaduria

Congreso de la República de Colombia. (2012). Ley 1607 de 2012 "por la cual se expide normas en materia tributaria y se dicta otras disposiciones". Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

-------. (2016). Ley 1819 de 2016 "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalece los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dicta otras disposiciones". Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Gago, A. (s.f.). Experiencias recientes en el uso de los impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes. Quinto Congreso de Economía de Navarra. Recuperado de www.navarra.es › rdonlyres

Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. (2012). Ley de Terrazas Verdes o la Ley No. 4428 de 2012. Recuperado de http://www2.cedom.gob.ar/es/legislacion/normas/leyes/ley4428.html

Lorenzo, F. (2015). *La economía política de la reforma fiscal ambiental en América Latina.* Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Maya, L. A. y Rosero, P. A. (2015). Los Tributos Verdes en América Latina: Un Comparativo Estructural. Memorias IV Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública. Bogotá. Recuperado de http://www.conveniocpc.org/images/Memorias_iv_encuentro/Mesa_Auditoria/Los_tributos_verdes_en_Am%C3%A9rica_Latina_-_Un_comparativo_estructural.pdf

Ministerio del Medio Ambiente (MMA). (Chile). (2019). Chao bolsas plásticas. Recuperado de https://mma.gob.cl/

Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B. (1991). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada* (5.ª ed.). Madrid, España: McGraw-Hill/Interamericana de España S.A.

Oliva, N., Rivadeneira, A., Serrano, A. y Martín, S. (2011). Impuestos Verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica? Recuperado de http://www. fesmex.org/common/Documentos/Ponencias/Policy_Paper_Impuesto s_ Verdes_ Jun1011.pdf

Organización para el Desarrollo y Cooperación Económicos (OECD). (2010). Taxation, Innovation and the Environment. Recuperado de http://www.oecd.org/greengrowth/tools-evaluation/taxationinnovationandtheenvironment.htm

Organización de las Naciones Unidas (ONU). (1992). Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo. Recuperado de https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/riodeclaration.htm

-------. (2015). Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Resolución de la 70.ª Asamblea General de las Naciones Unidades. New York del 25 al 27 de septiembre. Recuperado de http://undocs.org/es/A/70/L.1

Paton G., G. (2012). Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo. Recuperado de http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf

Pérez, E. (1996). Gestión Pública Ambiental. Recuperado de https://www.portalces.org› sites › default › files › migrated › docs

Pigou, A. C. (2013). *The Economics of Welfare* (4.ª ed.). United Kingdom: Palgrave MacMillan.

Redacción Económica. (9 de enero de 2019). Contraloría cuestiona uso del recaudo de bolsas plásticas e impuestos al carbono. *El Espectador.* Recuperado de https://www.elespectador.com/economia/contraloria-cuestiona-uso-del-recaudo-de-bolsas-plasticas-e-impuestos-al-carbono-articulo-833141

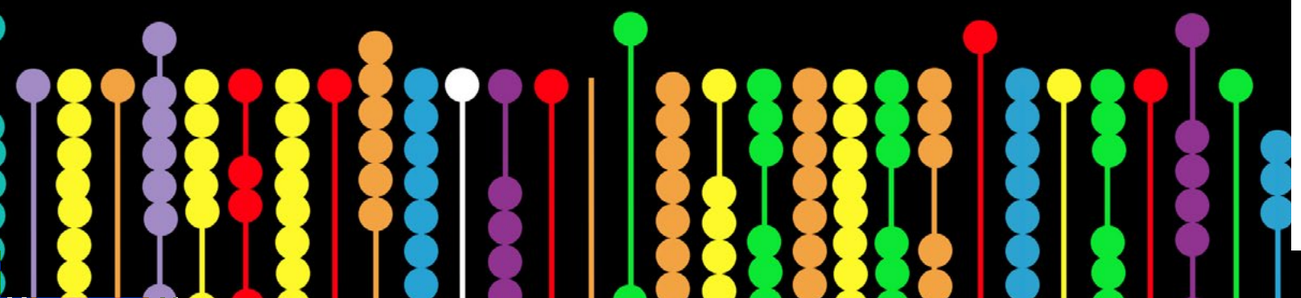
Roca, J. (1998). Fiscalidad ambiental y 'reforma fiscal ecológica'. Cuadernos BAKAEZ No. 27, junio, Bilbao.

Tesorería General de la República (TGR). (Chile). (2017). Pago de Contribuciones. Recuperado de https://www.tesoreria.cl/web/

Tesouro Nacional (Brasil). (2019). Responsabilidade Fiscal. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/

The Nature Conservancy. (2019). Restauración Ecológica. Transformar el planeta: un bosque a la vez. Recuperado de https://www.nature.org/es-us/sobre-tnc/donde-trabajamos/tnc-en-latinoamerica/brasil/historias-en-brasil/restauracion-ecologica/

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Las TIC: Encuentros y desencuentros entre profesores y estudiantes dentro y fuera del aula

Lina María Muñoz Osorio[1]
Mateo Toro Sañudo[2]

Cada generación se ríe de las viejas modas, pero sigue rigurosamente las nuevas.
Las cosas no cambian; cambiamos nosotros.

Henry David Thoreau

Resumen

El uso de las tecnologías de la información y la comunicación en la educación es hoy múltiple y se ha convertido en un ejercicio obligatorio para profesores y estudiantes; se reconoce sus beneficios y la dinamización que traen a los procesos de formación y de apoyo en la universidad y es también conocido que su integración a los programas de Contaduría Pública ha sido un proceso que ha enfrentado un sinnúmero de desafíos y retos en las aulas y fuera de ellas. La ponencia tiene por objetivo, conocer cuáles son esas limitaciones, retos y desafíos, así como las expectativas de su uso en los programas de Contaduría Pública.

Para el desarrollo de la investigación se llevó a cabo una investigación de enfoque cualitativo, con alcance explicativo, la cual se sirvió de técnicas como la triangulación documental, las encuestas, entrevistas y los grupos focales como elemento de validación y legitimación de los resultados. Los hallazgos dieron cuenta de las limitaciones que se han presentado en la inclusión de las TIC en los currículos de Contaduría Pública, los retos que surgen a causa de la brecha generacional en los procesos formativos de los contadores, y finalmente de los encuentros y desencuentros dentro y fuera del aula entre profesores y estudiantes por el uso de las TIC y los nuevos escenarios que éstas proponen.

Palabras clave: TIC, competencias, brecha generacional, contaduría pública.

ICT: Convergences and divergences between teachers and students inside and outside of the classroom

Abstract

The use of information and communication technologies in education is multiple today and has become a mandatory exercise for teachers and students; its benefits

[1] Docente de tiempo completo, Universidad de Antioquia, programa de Contaduría Pública. Correo electrónico: lmaria.munoz@udea.edu.co
[2] Estudiante, Universidad de Antioquia, programa de Contaduría Pública. Correo electrónico: mateo.toros@udea.edu.co

and the revitalization that they bring to the training and support processes in the university are recognized and it is also known that their integration into the Public Accounting programs has been a process that has faced countless challenges in and outside of the classroom. This paper aims to know what these limitations, and challenges are, as well as the expectations of their use in Public Accounting programs.

For the development of the research, a qualitative approach research was carried out, with an explanatory scope, which used techniques such as document triangulation, surveys, interviews and focus groups as an element of validation and legitimization of the results. The findings gave account of the limitations that have been presented in the inclusion of ICT in the Public Accounting curricula, the challenges that arise due to the generation gap in the training processes of the accountants, and finally, of the convergences and divergences inside and outside of the classroom between teachers and students for the use of ICT and the new scenarios that these ones propose.

Key words: ICT, skills, generation gap, public accounting.

1. Introducción

Este trabajo tiene por objetivo, realizar un diagnóstico, conocer cuáles son las limitaciones, los retos y los desafíos, así como las expectativas del uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) en el programa de Contaduría Pública de una institución de educación superior (IES), dado que los desarrollos en tecnología traen consigo un avance significativo en la gestión de la información y la comunicación. Si se tiene en cuenta que dentro del quehacer contable está la preparación, presentación, gestión y análisis de la información contable y financiera, se hace imprescindible la inclusión de las nuevas TIC en los procesos formativos de quienes se desempeñarán como contadores o en el área de la disciplina contable. Con esto se hace referencia no solo a la inclusión de proyectos de aula donde se conozca y se aprenda paquetes contables, sino el manejo trasversal de las TIC en los proyectos de aula, como estrategias didácticas y de mejora de las prácticas de la docencia universitaria.

Un diagnóstico del uso de las TIC no solo permitirá conocer de manera acertada la situación que se tiene, sino que ayuda a entender las limitaciones y las oportunidades de mejora, lo que se traducirá en un compromiso con acciones mejoradoras que propendan por el fortalecimiento de la interacción entre profesores y estudiantes, la propiciación de nuevos aprendizajes y escenarios para compartir experiencias significativas, ampliar las posibilidades para cumplir con la misión universitaria de la mejor manera, propendiendo por los objetivos institucionales y la responsabilidad de llevar la universidad con más y mejor calidad a la sociedad.

2. Metodología

Para alcanzar los resultados se optó por llevar a cabo una investigación de enfoque cualitativo, con alcance explicativo, pues se pretende conocer, describir y comprender las relaciones y dinámicas existentes entre las políticas universitarias alrededor del uso de las TIC, las experiencias de los profesores y estudiantes, así como los recursos existentes en el desarrollo del currículo del programa de Contaduría pública de la IES analizada, comprender las dinámicas que se da en el proceso de las actividades de enseñanza y aprendizaje, las limitaciones y los retos, lo que piensan los actores, cómo se da la gestión curricular en estos aspectos y cuáles serían los pasos o las acciones conducentes a levantar esas limitaciones. Para conocer todo esto se realizó 16 entrevistas a los profesores del Departamento de Ciencias Contables, se encuestó a 450 estudiantes de cada semestre, se entrevistó a tres personas de manera intencionada, se hizo triangulaciones de información con lo expresado en los documentos rectores institucionales, y finalmente, se validó los resultados con dos grupos focales, donde se hizo preguntas abiertas con la idea de obtener explicación y ampliación de las respuestas obtenidas, lo que favoreció una mejor interpretación de los resultados.

La Universidad, el Currículo y las TIC

La Universidad de Antioquia (1994), dentro de su Estatuto General ha definido en su artículo 3, su objeto de la siguiente manera:

> La Universidad […] tiene por objeto la búsqueda, desarrollo y difusión del conocimiento en los campos de las humanidades, la ciencia, las artes, la filosofía, la técnica y la tecnología, mediante las actividades de investigación, de docencia y de extensión, realizadas en los programas de Educación Superior de pregrado y de posgrado con metodologías presencial, semipresencial, abierta y a distancia, puestas al servicio de una concepción integral de hombre. (p. 2)

Esta declaración permite, de manera explícita, ver la necesidad de integrar las TIC al desarrollo de las actividades misionales como la docencia, la investigación y la extensión universitaria, y las demás conducentes al cumplimiento del objeto social de la institución, pues son claves para cumplir la promesa de llevar a cabo las actividades o programas semipresenciales, abiertos y a distancia. De esta manera, desde décadas atrás la Universidad viene desarrollando una labor alfabetizadora en el tema de la inclusión de las TIC en la comunidad universitaria. Uno de los gestores o abanderados de esta labor ha sido el profesor Octavio Henao, quien al regresar de su formación posgradual traía consigo un computador y la iniciativa de incluir esta temática en su quehacer docente. En la Figura 1 se hace una reseña cronológica de lo que ha sido el desarrollo del tema de las TIC en la Universidad.

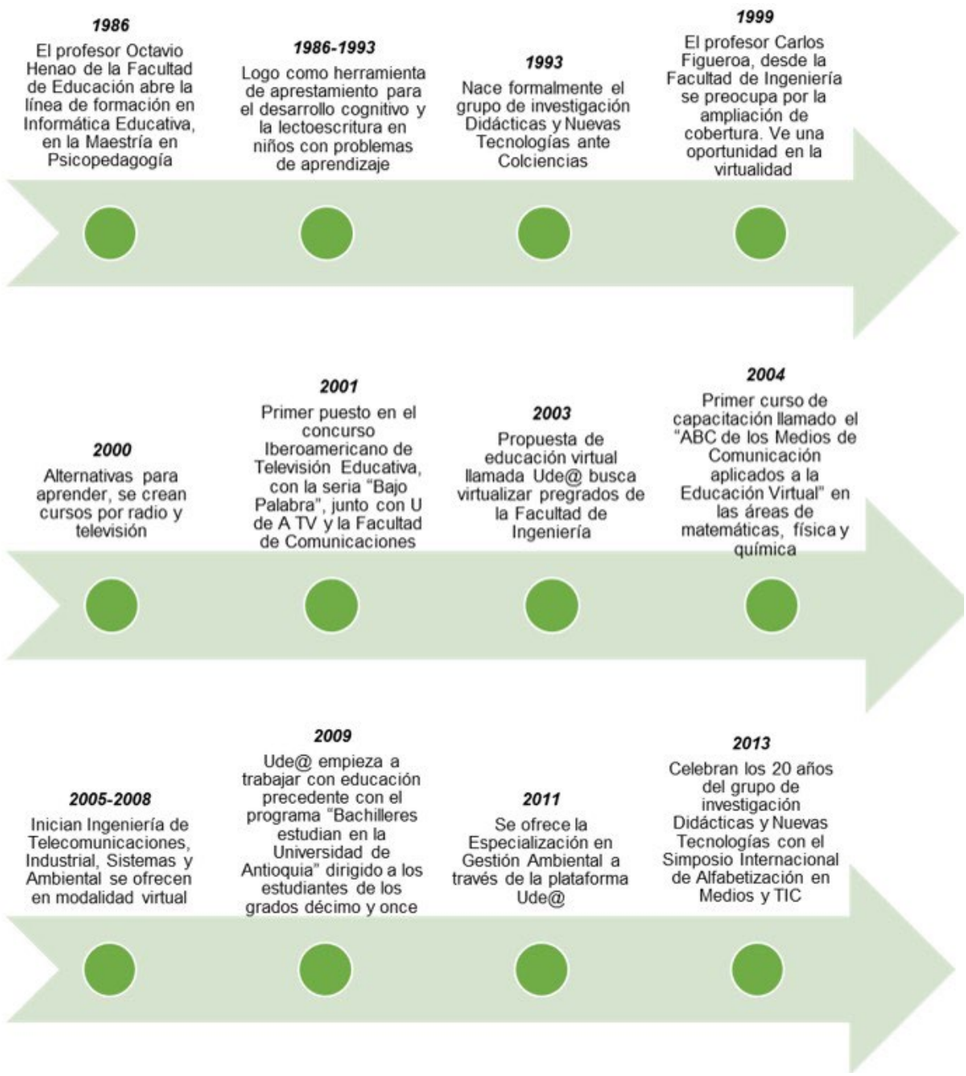


Figura 1. Evolución de las TIC en la Universidad.

Desde el año 2013 hasta hoy se viene trabajando en las diferentes dependencias, para ofertar programas virtuales. La Facultad de Ingeniería ha sido pionera en esto con sus programas de Ingeniería ambiental, Ingeniería de sistemas, Ingeniería industrial e Ingeniería en telecomunicaciones (programas virtuales con actividades presenciales que no superan el 20 % de las actividades del pregrado). Se tiene también programas de posgrados y maestrías virtuales como: Maestría en enseñanza de las matemáticas, Especialización en gestión ambiental, Especialización tecnológica en Regencia de farmacia. La Facultad de Medicina ha desarrollado un proyecto de telemedicina que actualmente desarrollan la Universidad y otras instituciones paisas; es una propuesta que busca mejorar la prestación del servicio de salud del país, inicialmente en el departamento. El proyecto consiste en diseñar e implementar una red cibernética que conecte en tiempo real o diferido a todas las instituciones de salud de los municipios de Antioquia con los centros médicos más especializados de Medellín. Con esta interconexión se pretende mejorar los servicios de diagnóstico, tratamiento y prevención a los pacientes que se encuentran en los municipios de Antioquia (Anónimo, 2016).

Como parte de esa labor alfabetizadora incansable, la Vicerrectoría de Docencia en asocio con la Facultad de Educación, diseñó el Diplomado en Pedagogía, el cual tiene un módulo de TIC y el Diplomado de integración de TIC a la docencia. En estos programas, los profesores, tanto los nuevos como los que ya están vinculados, pueden acceder a estos conocimientos, donde se les imparte elementos de formación y de apoyo para generar productos que les ayuden a hacer una inclusión real y uso de las TIC en sus actividades de enseñanza y aprendizaje.

Un elemento adicional para considerar, es el programa de Regionalización de la Universidad. La regionalización es concebida como un principio rector de la Universidad y tiene como fin, ofrecer el servicio público de la educación superior en las diferentes regiones del Departamento. Para dar cumplimiento a este principio, la Universidad ha creado en su estructura administrativa una unidad organizacional que actúa como enlace entre las unidades académicas y administrativas y las comunidades regionales en Urabá, Bajo Cauca, Magdalena Medio, Nordeste, Occidente, Oriente, Suroeste y Norte antioqueños; es decir, es un modelo centralizado donde los programas que ofrece, en su mayoría son soportados por las facultades y programas académicos de la sede central, lo que supone una limitación de recursos en las regiones. Los profesores también son limitados, lo que justifica y demanda el uso de TIC como un elemento de presencia y de apoyo a las actividades académicas y no académicas que se desarrolla allí.

El Departamento de Ciencias Contables, en armonía con la misión universitaria, se vincula con su programa de Contaduría Pública tanto en la sede principal como en cinco de sus sedes regionales, compartiendo el mismo currículo y con la premisa de ofrecer el mismo programa, con las mismas calidades de la sede principal, lo que desafía a los profesores no solo a desplazarse para cumplir con las clases, sino a incluir las TIC como una estrategia de la relación enseñanza – aprendizaje, para generar presencia y acompañamiento a los estudiantes de las regiones.

Desde la reforma curricular, el Departamento presentó unos autorreferentes y elementos contextuales a considerar en todas sus actuaciones, así: -Efectos de la globalización y la internacionalización en la contabilidad; -Las transformaciones en la estructura y en la organización de las empresas; -Un panorama internacional desregulado y turbulento; -La gerencia del valor; -Sociedad de la información; -Era del conocimiento; -Desarrollo sostenible; -Informática; -Las matemáticas perfilan la ciencia y la tecnología del futuro; -La prospectiva; -El sistema educativo; -La internacionalización de la contabilidad y sus procesos educativos. Estos referentes fueron apropiados y recibieron una

resignificación a partir de la filosofía pedagógica que se adoptó como orientadora del Programa. En la actualidad, el Departamento viene ejecutando una evaluación curricular que permite ver la vigencia de sus planteamientos y la pertinencia del programa a la luz de la calidad que se espera del mismo, como un agente de cambio y de respuesta a las necesidades y problemas sociales.

Propiamente, en lo declarado respecto de la informática en su momento, se hacía referencia expresando que lo computacional no era del uso exclusivo de computadores; que ya tenía que ver con la vida misma. Nada más cierto en estos momentos en que todas las actividades diarias están mediadas, de alguna manera, medidas y monitoreadas por aplicaciones que están ligadas al teléfono móvil o celular, o al reloj. Se mide, desde las funciones vitales como la presión, las pulsaciones, hasta el control de las actividades laborales o sociales como recepción de archivos, conferencias, reuniones, requerimientos, pagos, por mencionar algunas. En el documento sobre el proceso de transformación curricular se declara lo siguiente:

- Informática educativa: el computador tiene y tendrá un gran número de aplicaciones en el terreno de la enseñanza de la Contaduría y en el del desempeño de la profesión. El uso del computador en la enseñanza, altamente motivador e interactivo con los estudiantes, puede hacer que éstos se comuniquen en torno al aparato (tableros virtuales); fomenta el aprendizaje cooperativo y también el interés por la resolución de problemas al mostrar su rapidez y exactitud.

En ese momento, asimismo se declaró que todavía no había suficientes medios digitales en manos de los académicos, investigadores, estudiantes y de todos aquellos que más necesitaban comprender esta cultura. Aunque esta declaración se hizo 17 años atrás, sigue vigente por diferentes razones, como: el estrato socioeconómico de los estudiantes, la edad o generación a la que pertenecen algunos profesores, los problemas de conectividad, la falta de conocimiento y empleo de las TIC, por mencionar algunos.

Se hace referencia a una cultura alrededor del uso de las TIC, lo que no resulta nada fácil, pues el término de cultura viene de 'cultivar'; se entiende, del conjunto de conocimientos que permite a alguien desarrollar su juicio crítico, o conjunto de modos de vida y costumbre, conocimientos y grado de desarrollo artístico, científico industrial, en un época o grupo social (Real Academia de la Lengua Española, s.f.), lo que significa que si el programa quiere generar una cultura alrededor de las TIC y su uso, es un proceso de largo plazo, que sin dudas debe empezar por los profesores para que sea de permanencia en el tiempo, pues la población de estudiantes es estacionaria; es decir, las generaciones se van renovando de manera más rápida que la generación de los profesores, y cada generación viene con características diferentes, y son los docentes los que deben administrar esa intención desde lo curricular de la cultura que se quiere fomentar al interior de la Universidad, más exactamente del Programa.

El Programa, para el cumplimento de su misión, ha optado por el referente teórico de la cultura pedagógica alemana moderna, que no riñe para nada con el uso de las TIC, sino por el contrario, abre espacio para su uso; ésta se basa en lo que se conoce como el *Bildung* (formación - cultivarse a sí mismo), o la educación mediante la enseñanza, la cual se sustenta en cuatro pilares básicos a saber, según menciona Noguera (2010):

- Conceptos de autodeterminación, libertad, emancipación, autonomía, mayoría de edad, razón, auto-actividad, entendida con un proceso de crecimiento personal y cultural.
- Desenvolvimiento del sujeto en el mundo objetivo universal.
- Relación dialéctica entre la individualidad y la colectividad.
- Tres dimensiones de la actividad humana, moral, la cognitiva y la estética.

Principios que el programa entiende así: la sociedad, en sus relaciones, provoca el surgimiento del sistema educativo. La pedagogía explica científicamente los procesos formativos generales que se manifiestan en la sociedad. La didáctica toma como objeto de estudio, el proceso docente educativo en las instituciones educativas. El proceso de enseñanza aprendizaje habita dentro del proceso docente educativo para relacionar dialécticamente las teorías de la enseñanza y el aprendizaje; es lo psicopedagógico. Y el currículo registra todo lo que hace la escuela para proyectar la cultura de la humanidad en el desarrollo actual y en perspectiva de la sociedad (UdeA, 2009).

Fueron definidos los principios pedagógicos, curriculares y didácticos (Carvalho et al., 2006):

Principios pedagógicos

- Ser conscientes y autónomos de su proceso de formación permanente.
- La construcción de su propia imagen con base en la imagen de la naturaleza y la sociedad.
- La articulación del mundo objetivo con el mundo de la escuela en beneficio del mundo de la vida.
- El desarrollo de facultades intelectuales desde sus propias convicciones para contribuir al progreso social.
- La apropiación creativa de la lógica de las ciencias.
- La construcción y aplicación de los conocimientos con fundamentos éticos y políticos.
- El desarrollo de la lógica y de la estética como objetivos creativos que atraviesan el proceso formativo.

Principios curriculares

- El proceso de investigación, comunicación y evaluación permanente.
- La pertinencia con las necesidades locales para la formación de profesionales con visión universal.

- La flexibilidad tanto en los contenidos derivados de las ciencias, como en las metodologías de su enseñanza.
- La articulación de lo teórico - práctico, con lo académico - laboral.
- La posibilidad de que los campos del conocimiento tengan carácter interdisciplinario.
- La construcción de un plan de formación desde la relación entre los objetos de estudio formales y sociales.
- La planificación, organización, regulación y control del currículo para su óptima ejecución.

Principios didácticos

- Las situaciones problémicas tanto de las ciencias mismas como del contexto local y global.
- La lógica de los procesos propios de la construcción de las ciencias.
- Sistemas de comunicación del conocimiento que superen el concepto del profesor como centro portador de la información.
- La puesta en acción del aprendizaje verbal significativo.
- El desarrollo de capacidades creativas y comunicativas.
- La asimilación de los conceptos, las habilidades y los valores de las ciencias desde procesos cognitivos.
- La incorporación de las nuevas tecnologías educativas.
- La evaluación como un proceso de certificación social.

El Departamento de Ciencias Contables de la UdeA, en sus principios curriculares para el programa de Contaduría Pública, privilegia el proceso autónomo y consiente del individuo; es decir, que hace su propia construcción a partir de la apropiación de conocimientos. De allí que se torna particularmente importante la incorporación de las TIC a los procesos de enseñanza – aprendizaje, dado que se supone el rol del docente como un guía en el proceso autónomo del estudiante, de quien se espera, que no se quede con lo recibido de parte del docente, sino que tenga la investigación como un estilo de vida y de aprendizaje permanente.

En la construcción curricular hay una intencionalidad que permite que se den las diferentes tensiones en el aula, no solo desde lo curricular, sino también desde lo pedagógico, lo didáctico, y entre estudiantes y profesores, como sujetos que interactúan y conviven en un mismo espacio o universo, en las aulas y fuera de ellas, tensiones que hacen parte del proceso aprendizaje – enseñanza y que ayudan a la discusión y la construcción de la cultura contable que se quiere.

El programa es concebido como un programa presencial; eso significa que los estudiantes deben asistir a las aulas y responder por la asistencia a las mismas, como parte del contrato pedagógico y moral con la Universidad. En este sentido, la inclusión de las TIC se entiende como un apoyo; es decir, se habla de educación presencial con apoyo de TIC, donde el aula virtual es un recurso de apoyo o anexo a la actividad del docente. En el caso del programa de Contaduría, se privilegia por este medio el intercambio de información. Se entiende el uso e inclusión de las TIC como herramientas que sirven en el proceso de aprendizaje desde la mera búsqueda de información hasta la realización de actividades en línea, cumpliendo con tres funciones básicas: Información, Comunicación y Soporte didáctico (Pérez Torres, 2018). A la fecha, el Departamento de Ciencias Contables no ha transitado a aulas virtuales, programas semipresenciales o *blending – learning* o virtuales o *e-learning*, aunque no se desconoce las ventajas que estas modalidades pueden traer a programas académicos que se lleve a las regiones o a poblaciones especiales.

La transformación curricular del programa de Contaduría Pública partió del supuesto de la transición de una sociedad industrial a una sociedad basada en la información. Este planteamiento conduce a grandes retos en la enseñanza y en el papel que debe tomar la contabilidad como productora de información. Los retos incluyen la necesidad de mejores herramientas para administrar las bases de información y las capacidades tecnológicas, para su preparación, gestión y análisis para la toma de decisiones.

La informática se convierte en un elemento fundamental en el contexto curricular del programa. Existe gran número de aplicaciones en el terreno de la enseñanza de la Contaduría y en el desempeño de la profesión. El uso de éstas se plantea como altamente motivador e interactivo con el estudiante, de manera que se fomenta el aprendizaje cooperativo y el interés por la resolución de problemas.

Tener un modelo curricular problematizador, es la plataforma para potenciar el uso de TIC, y entender que hoy día hacen parte del aula, de lo cotidiano, y como herramientas que dan respuesta a las preguntas que indagan por lo didáctico, por el cómo enseñar, para qué enseñar lo que se enseña.

En el plan de estudios se tiene proyectos de aula, divididos por unidades de organización curricular (UOC), que agrupan los proyectos de aula por áreas de conocimiento o disciplinares. En los proyectos de aula de formación profesional, que son administrados directamente por los profesores del Departamento, la gestión curricular es más homogénea, mientras que en las otras áreas, que son servidas por otros departamentos como Economía, Matemáticas y Administración, se observa diferentes dinámicas en cuanto al uso o inclusión de las TIC. El programa de Contaduría Pública cuenta con 43 proyectos de aula de formación profesionalizante, más seis niveles de inglés y tres proyectos de aula electivos.

Aulas y aulas virtuales: lugares de encuentros y desencuentros

El uso de las tecnologías en la educación hoy es múltiple y se ha convertido en un ejercicio obligatorio para profesores y estudiantes; se reconoce los beneficios y

dinamización que éstas traen a los procesos de formación y de apoyo en la Universidad, pues permiten la interacción docente – estudiante, ya sea de forma sincrónica o asincrónica, posibilitando resolver dificultades particulares de los estudiantes de manera más eficiente y amigable (Pérez Torres, 2018).

Dentro del uso de las TIC en el proceso de enseñanza – aprendizaje en el aula, se tiene diferentes manifestaciones, como: la web para consultas, comunicación electrónica vía correo, la plataforma 'Aprende en línea' de la UdeA, redes sociales, aplicaciones, video conferencias, presentaciones, multimedia, bases de datos, Google Classroom, software de apoyo, software específico contable y/o financiero y otras herramientas de colaboración en línea, unas más empleadas que otras por diferentes razones, y son precisamente esas razones las que nos llevan a hablar de los encuentros y los desencuentros entre profesores y estudiantes cuando se habla del uso e inclusión de las TIC en el aula.

Con el fin de conocer las manifestaciones del uso de las TIC en los diferentes proyectos de aula del programa se hizo la clasificación en seis categorías (M1 a M6), con base en las respuestas obtenidas en las encuestas aplicadas a los profesores del Departamento de Ciencias Contables. Más adelante se comparó estas categorías con las respuestas de los estudiantes, con lo que se pudo relacionar qué proyectos de aula usan cierto tipo de TIC en el desarrollo del proceso de aprendizaje. La Tabla 1 detalla los resultados obtenidos.

Descripción de las manifestaciones del uso de las TIC	
Uso de correo electrónico e internet	M1
Google Classroom	M2
Google Drive y herramientas de colaboración en línea	M3
Aprende en línea y plataformas de cursos virtuales (Moodle)	M4
Redes sociales y aplicaciones	M5
Video, videoconferencias y contenido multimedia	M6

	M1	M2	M3	M4	M5	M6
UOC Administración de los Costos y Manejo de la Contabilidad Gerencial						
Costos I	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No
Costos II	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No
Prospectiva y Presupuesto	Sí	No	Sí	No	No	Sí
Toma de Decisiones I	Sí	No	No	No	No	Sí
Contabilidad y Administración	Sí	No	Sí	No	No	Sí
Toma de Decisiones II	Sí	Sí	Sí	No	No	No
Análisis Contable	Sí	No	Sí	No	No	No
Gerencia Financiera	Sí	No	Sí	No	Sí	Sí
UOC Control						
Control	Sí	No	No	No	No	Sí
Procesos de Control	Sí	Sí	Sí	No	No	No
Informes de Control	Sí	No	No	No	No	No
UOC Desarrollo Contable						
Núcleos Problémicos I	Sí	No	No	No	No	Sí
Núcleos Problémicos II	Sí	No	No	No	No	Sí
Núcleos Problémicos III	Sí	No	No	No	No	No
Seminario Electivo	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Consultorio Contable	Sí	Sí	Sí	No	No	No
UOC Fundamentación Epistemológica de la Contabilidad						
Cultura Contable	Sí	No	No	Sí	Sí	Sí
Semillero de investigación I	Sí	No	No	No	No	Sí
Fundamentación Interdisciplinaria de la Contabilidad	Sí	No	No	No	No	No
Interdisciplinariedad del Ente Económico	Sí	No	No	No	No	No
Metodología de la Investigación Contable	Sí	No	No	No	No	Sí
Semillero de Investigación II	Sí	No	No	No	No	Sí
Herramientas Informáticas	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Modelación Contable	Sí	No	No	Sí	Sí	Sí
Teoría Contable	Sí	No	No	No	No	Sí
Matemáticas I	Sí	No	No	No	No	No
Matemáticas II	Sí	No	No	No	No	No
Matemáticas III	Sí	No	No	No	No	No
UOC Línea de investigación						
Trabajo de Grado I	Sí	No	Sí	No	No	No
Trabajo de Grado II	Sí	Sí	Sí	No	No	No
UOC Mejoramiento Continuo de los Procesos Contables						
Estructura Contable	Sí	Sí	Sí	No	No	No
Procesos Contables I	Sí	No	No	No	No	No
Procesos Contables II	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Procesos Contables III	Sí	Sí	Sí	Sí	NO	SI
Estados Contables	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Contabilidad y Fenómenos Societarios	Sí	No	No	No	No	No

Gestión y Contabilidad Pública	Sí	No	No	No	No	No
UOC Tributación						
Obligaciones y Procedimiento Tributario I	Sí	No	No	No	No	No
Obligaciones y Procedimiento Tributario II	Sí	No	No	No	No	No
UOC Formación económica del contador						
Microeconomía	Sí	No	No	No	No	No
Macroeconomía	Sí	No	No	No	No	No
Política monetaria y fiscal	Sí	No	No	No	No	No
Economía colombiana	Sí	No	No	No	No	No
UOC Formación humanística del contador						
Niveles de inglés	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí
Humanísticas electivas	Sí	No	No	No	Sí	Sí

Al indagar a los profesores y estudiantes por las TIC en el aula y su uso, se identificó que hay herramientas que se han vuelto de uso cotidiano, y son empleadas por el 100 % de los profesores en los proyectos de aula; éstas son las presentaciones en *power point* y el uso de la comunicación vía correo electrónico e internet. Los profesores los utilizan para comunicar las actividades a realizar, modificaciones en calendarios y enviar y compartir información. Asimismo, el uso de las presentaciones en *Power point* se constituyen en una guía para el desarrollo de la clase, y brindan apoyo para las notas y la buena comprensión de las temáticas, por las imágenes y los efectos visuales que motivan de manera didáctica la clase; por ejemplo, para hacer talleres estilo programa 'Quién quiere ser millonario' y similares.

Tanto para los profesores como para los estudiantes, estas herramientas son de fácil acceso y manifestaron tener los conocimientos suficientes para utilizarlas de manera eficiente y rutinaria. En contraste, cuando se preguntó por el uso de otras herramientas disponibles como la plataforma *Google Classroom*, Aprende en línea, paquetes contables, software específicos u otros más sencillos como Excel, los profesores que nos los emplean dan razones como la falta de conocimiento sobre las aplicaciones, comandos y demás, la falta de tiempo que demanda su apropiación y aplicación, y la falta de estructuras duras y blandas, entiéndanse Hardware y software, así como la infraestructura física como la conectividad.

Las UOC que mostraron mayor uso de las TIC en los espacios de clase fueron: Fundamentación Epistemológica de la Contabilidad y Administración de Costos y Manejo de la Contabilidad Gerencial. En estas UOC se identifica una renovación generacional en la planta profesoral, además de la actualización de muchos de los profesores en el uso de las TIC, por medio de los diplomados ofrecidos por la Universidad.

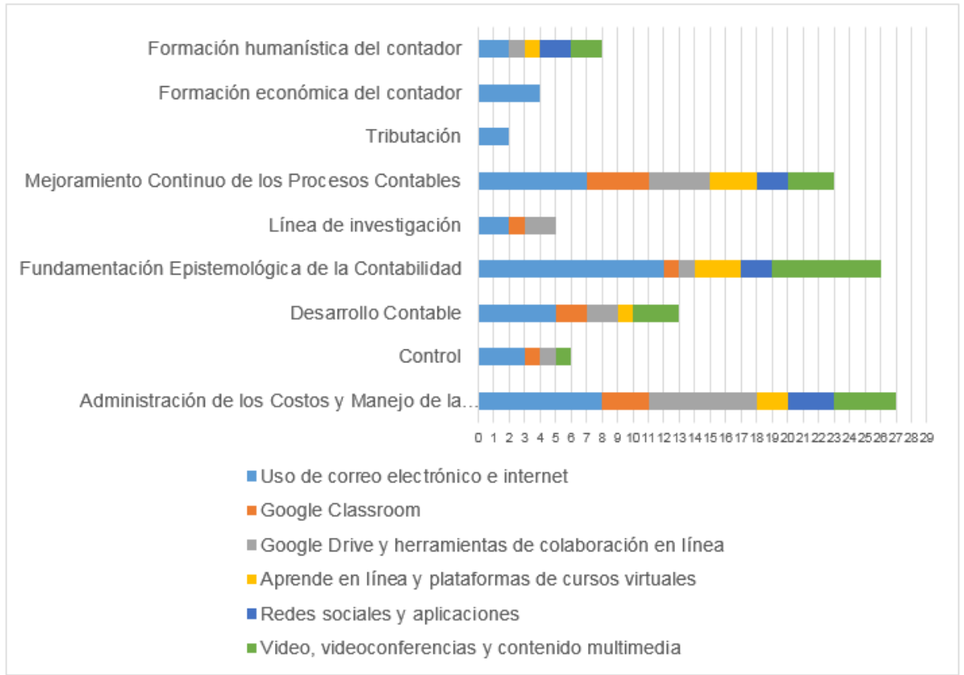


Figura 2. Número de proyectos de aula que usan estrategias TIC por UOC.

En el uso de las TIC en el aula se ha identificado tres niveles: el uso instrumental, el uso pedagógico y el nivel de apropiación (Centro de Investigación Económica y Social, 2017). En el primer nivel de uso instrumental se entiende cómo se maneja y cómo funciona un dispositivo; en algunos casos los profesores saben el uso del dispositivo o la herramienta; por ejemplo, el Excel, y no lo usan en la clase para enseñar hacer cálculos. *Google Classroom* solo se utiliza como repositorio de información. En el nivel de uso pedagógico o nivel dos de utilización de las TIC en el aula, se usa las herramientas para reemplazar las herramientas tradicionales, sin cambiar la estrategia de enseñanza; aquí las TIC son de apoyo en lo didáctico; en este nivel, siguiendo con el ejemplo del Excel, el profesor hace el cálculo, no con la calculadora en el tablero, sino en el Excel con los comandos, enseñando su uso instrumental a los estudiantes. En un nivel tres de apropiación, estamos hablando de que el profesor incluso plantea el problema desde el programa y lo enseña a resolver utilizando todos los comandos necesarios para la aplicación y resolución del ejercicio; en este caso hay cambio de la estrategia pedagógica y didáctica, y se da respuestas mediante las TIC, a la pregunta de cómo enseñar lo que se quiere enseñar.

En el aula o salón de clase hay encuentros de intercambio personal que tanto profesores como estudiantes privilegian; los primeros justifican la clase en el aula como un momento de interacción personal, donde se puede generar apreciaciones más directas sobre los estudiantes y sus necesidades, con el fin de atenderlas de mejor manera; algunos llaman

a esto humanizar la educación o personalizar o individualizar el proceso. Para todos los estudiantes y profesores, la clase magistral con el uso tradicional de herramientas básicas como el tablero sigue vigente, pues en la construcción del discurso, el tablero apoya la generación espontánea del diálogo; más, si se trata de un proyecto de aula que supone una construcción colectiva que se puede escapar a un simple listado de contenidos.

Se observó que los proyectos de aula que menos TIC incluyen en el aula son aquellos que son dirigidos o administrados por profesores mayores; esto nos obliga a pensar en las brechas generacionales que se presenta en el aula. Sobre el tema hay varias clasificaciones; una de éstas es la propuesta por Prensky (2010) sobre los conceptos que nos ayudan a entender estas diferencias y que denomina los nativos y los inmigrantes digitales; argumenta que las nuevas generaciones de estudiantes, denominados nativos digitales, han construido experiencias de manera diferente, pues han estado expuestos a video juegos, celulares, música digital, ordenadores, telefonía móvil, entre otros, y por tal razón su estructura cerebral, su forma de comprender el mundo, de relacionarse con su entorno, es totalmente diferente al de sus predecesores, quienes son denominados inmigrantes digitales, que aprenden a su ritmo, primero navegan en internet y siguen su camino. Algunas diferencias o manifestaciones en el comportamiento entre generaciones son: los nativos digitales quieren recibir la información de forma ágil e inmediata, se sienten atraídos por multitareas y procesos paralelos, prefieren los gráficos a los textos, se inclinan por accesos al azar, funcionan mejor y rinden más cuando trabajan en red, prefieren instruirse de forma lúdica. Sin dudas estas diferencias entre estudiantes nativos digitales y profesores inmigrantes digitales, generan tensiones en el aula y, por lo tanto, desencuentros.

Entre algunos de los desencuentros se menciona: el uso del celular en las clases, que para algunos profesores resulta molesto, por el hecho de que los estudiantes estén interactuando mediante sus celulares con otras personas que están dentro o fuera del aula, o que estén simplemente utilizándolos con el material de clase, ya que priorizan la atención a la actividad en el aula. Por el contrario, hay profesores que estimulan el uso del celular en la clase, de una manera dirigida, utilizándolo de manera interactiva con aplicaciones didácticas como Kahoot.

Otro desencuentro es el lenguaje que se utiliza, en los foros o los chats de las aulas virtuales, pues los estudiantes se manifiestan con iconos, se da la reducción de las palabras y es corriente la mala ortografía. Dos de los profesores manifiestan que los estudiantes son más activos en las redes y los chats de discusión que en el aula de clase, donde le piden al profesor que nos los haga hablar en público, situación que cuestiona la formación en competencias blandas. También se habla de desencuentro cuando hay actividades sincrónicas y problemas de conectividad, que son ajenas a los sujetos, y otras que son propias de ellos como la falta de manejo de las herramientas.

Hay desencuentros cuando los estudiantes manifiestan las ganas y la posibilidad de la utilización y la inclusión de las TIC a las aulas y los profesores mantienen sus clases y metodologías tradicionales, lo que es calificado por los estudiantes, como aburrido. Sin embargo, se destacan algunos profesores que, por su experticia, capacidad y habilidad en la clase, mantienen la atención de los estudiantes sin el uso de TIC, lo que supone un talento extraordinario por su parte o bien, es una temática compleja y a la vez práctica. Algunos profesores también señalan como desencuentro, la participación poco activa y desinteresada de los estudiantes en algunos espacios virtuales como los foros de discusión en línea.

Desde la perspectiva de los profesores, estos desencuentros traen el desafío de comprender el tipo de estudiantes que les llegan a las aulas, sus potencialidades y sus limitaciones, estar permanentemente trabajando en aprender de las nuevas generaciones, su forma de interactuar y de comunicarse, sus características, con el fin de generar empatía y lograr interactuar de mejor manera con ellos, lo cual implica una conciencia de su labor docente y la necesidad de actualización permanente, no solo en el ámbito de lo disciplinar, sino de lo pedagógico y didáctico. Una de los retos a superar en este caso, es el tiempo que se requiere invertir para preparar las clases con el uso de TIC, el tiempo para la gestión de las herramientas utilizadas, lo que implicaría una política seria de la institución, ya que demanda recursos físicos y financieros.

Tanto profesores como estudiantes concuerdan en que la respuesta de los estudiantes frente al uso de las TIC es siempre positiva; que éstos incluso pueden generar de manera creativa, soluciones alternativas a los problemas que se les plantea, que generan una interacción más empática con el profesor que utiliza TIC, ya que lo sienten más cercano, con presencia permanente, y el proceso de formación o de enseñanza – aprendizaje se torna amable. Existe el caso de profesores que comparten información no por correo electrónico, sino por redes sociales como Facebook y Whatsapp, lo que les permite interactuar con los estudiantes de manera sincrónica, y atenderlos según lo pactado, de una manera más ágil. Estos profesores justifican el uso de redes sociales desde la visión de ser un espacio donde ya se encuentran los estudiantes y no es necesario forzar su entrada en el medio. Además, estas redes permiten compartir todo tipo de contenido multimedia que refuerza el aprendizaje construido en las aulas de clase presenciales.

3. Discusión y conclusión

La sociedad actual no se concibe sin el uso de las TIC, lo que hace que hoy día se pueda diferenciar generaciones que migran a la tecnología y otros que son nativos de esta sociedad digital. Estas diferencias no solo evidencian brechas de generaciones de edad; la brecha diferencia también en la forma de actuar y de interactuar socialmente.

De los encuentros en el aula, el aula es uno de los principales espacios de interacción entre estudiantes y profesores, dado que allí hacen presencia distintas generaciones; hay encuentros en acuerdos, ideas, proyectos, contenidos, existe una relación personal y directa. Encuentros que son considerados los más relevantes para el aprendizaje, tanto por profesores como por los estudiantes. Estos espacios permiten tener una interacción más personal, y en ocasiones individualizada, desde la atención y el apoyo que puede brindar el profesor, por su percepción o apreciación personal del proceso del alumno.

En los cursos o proyectos de aula, denominados como presenciales con apoyo de TIC, los encuentros también pueden ser sincrónicos o asincrónicos y demandan

de competencias adicionales, tanto de estudiantes como de profesores, como el uso de herramientas informáticas, lectura, escritura, sin contar con aptitudes y actitudes, que hacen posible una adecuada interacción. La disciplina, el manejo del tiempo, la responsabilidad, son necesarios en estos casos. Los encuentros asincrónicos o sincrónicos en la web no son vistos en el mismo nivel de importancia que los encuentros en el aula o presenciales, aunque en la práctica resultan ser más exigentes.

De los desencuentros en el aula, a pesar de estar de manera sincrónica, hay desencuentros, provenientes de las brechas generacionales, que suponen formas tradicionales en las metodologías y las didácticas de las clases; hay desencuentros en el uso del lenguaje, en el uso de la tecnología, en los recursos físicos, las limitaciones provenientes de una formación deficitaria en competencias de base como la lectura y la escritura, estos últimos refiriéndonos a los estudiantes.

Es necesario entonces que los profesores se formen en el manejo de nuevas tecnologías de la información y la comunicación, que tengan conocimiento de las generaciones que están atendiendo, de las limitaciones y de sus potencialidades. Los profesores tienen el reto de ser visionarios, pues no se forma para la generación en la que se vive, sino para la venidera, en pos de un futuro que se construye día con día.

Las TIC, en la relación enseñanza –aprendizaje, presenta muchas ventajas y también retos. Entre las ventajas están los costos, la cobertura, la disponibilidad, la flexibilidad; solo se puede concebir en la prestación de un servicio de calidad, dado que la calidad no es la característica fundamental y el objetivo. Para que eso se dé, será necesario entonces tener políticas claras que permitan la gestión y la administración de currículos virtuales, bien planeados, con soporte tecnológico, con atención clara que garantice, no solo el seguimiento sino el cumplimiento de los objetivos formativos de los estudiantes. Es decir, un claro compromiso no solo de las instituciones sino de los entes territoriales que deben garantizar el servicio de educación.

En el caso particular del programa de Contaduría Pública, se tiene la meta de que los proyectos de aula de formación en la disciplina contable, que son los administrados por los profesores del Departamento, cuenten con el apoyo de herramientas como *Google Classroom*, donde se tenga los contenidos, videos, guías, ejercicios, de modo que se constituyan en un apoyo real para el estudiante, y no solo en un repositorio digital de documentos o presentaciones.

En el tema de las Regiones, la lúdica desempeña un papel preponderante para el cumplimiento de los objetivos, dado que se habla de educación concentrada, lo que supone largas jornadas de trabajo en el aula, en donde el apoyo de las TIC se convierte en una necesidad. El reto es combinar esas lúdicas y las TIC de manera adecuada, para potenciar los encuentros en el aula, como un primer paso para transitar a aulas virtuales o programas *e- learning* de calidad.

Referencias

Anónimo. (Julio, 2016) ¿Aló? ¿Con el médico virtual? *Revista Semana.* Recuperado de https://www.semana.com/vida-moderna/articulo/telemedicina-la-propues- ta-de-la-universidad-de-antioquia/482071

Carvalho, J., Cadavid, L. A., Zapata, M. Á., Tobón, F. L., Duque, M. I., Álvarez, M. C., y otros. (2006). *Recreando el currículo*. Medellín: Imprenta Universidad de Antioquia.

Centro de Investigación Económica y social, Fedesarrollo. (2017). *Construcción de meto- dologías comparativas e indicadores para medir el uso de TIC y sus impactos en el salón de clase*. Bogota, Colombia: Fedesarrollo.

Noguera, C. (2010). La constitución de las culturas pedagogicas modernas: una apro- ximación conceptual. Pedagogia y Saberes, 33, 9-25.

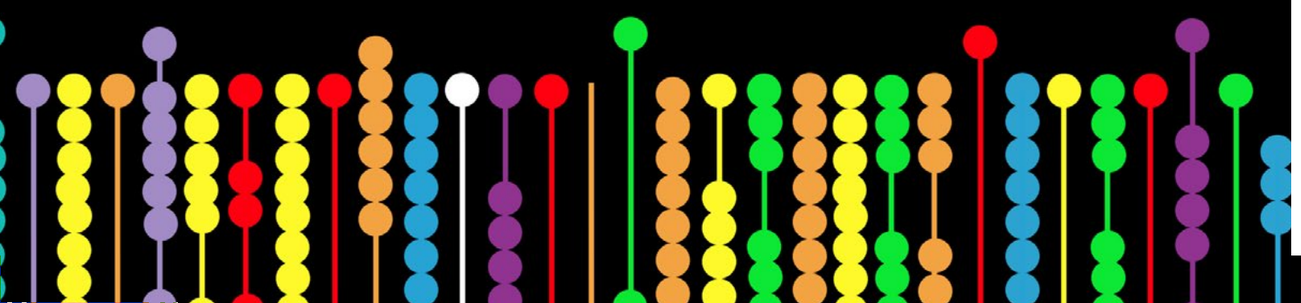
Pérez Torres, M. (2018). La tecnología: una aliada en el aula. *Universidad Tecnológica de Pereira UTP, 1*(1). DOI: http://dx.doi.org/10.22517/25393812.18891

Prensky, M. (2010). Nativos e inmigrantes digitales. Recuperado el 22 de 04 de 2018, de https://www.marcprensky.com/.../Prensky-NATIVOS%20E%20INMIGRAN- TES%20...

Real Academia Española. (2018). *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.* Recuperado de http://dle.rae.es/?id=BetrEjX

Universidad de Antioquia (UdeA). (1994). Acuerdo Superior 1 "por el cual se expide el Estatuto General de la Universidad de Antioquia". Recuperado de http://www. udea.edu.co/wps/wcm/connect/udea/582e2ba1-c294-4515-961c-96530772faeb/ EstatutoGeneral07_12_2011.pdf?MOD=AJPERES

-------. (2009). Proyecto Transformación Curricular. Recuperado de huitoto.udea.edu. co › contenido › IPPA › documento-maestro-rector.



Los núcleos problémicos como estrategia para el desarrollo profesional en los procesos de control organizacional

Julián Esteban Zamarra Londoño[1]
Martha Cecilia Álvarez Osorio[2]
Jhonatann David Hernández López[3]

Resumen

El currículo de los programas de formación contable representa un papel protagónico en la determinación de la calidad técnica y profesional de sus egresados, máxime cuando son la ruta de estudio y deben, por tanto, estar cohesionados para una formación íntegra que cubra todos los frentes de trabajo a los que el profesional puede enfrentarse en el entorno laboral, tanto desde un punto de vista aplicado e instrumental, como desde un enfoque teórico, analítico y crítico. En ese sentido, este escrito representa un análisis correlacionado entre diferentes subprogramas de formación de la carrera en Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia y su aplicación a los procesos laborales del día a día del profesional contable.

El estudio muestra la relevancia de una aplicación concreta y bien encaminada de los conceptos estudiados en el aula de clase mediante casos aplicados y experiencias reales desde la academia, de forma tal que propician espacios de aprehensión de herramientas y procedimientos técnicos, pero también de elementos de formación personal para la construcción de interrelaciones y aptitudes que aumentan la calidad de los resultados finales del trabajo como tal y, por ende, del proceso de formación universitario.

Palabras clave: control, núcleos problémicos, currículo, formación íntegra.

Problem areas as a strategy for professional development in organizational control processes

Abstract

The curriculum of the accounting training programs represents a leading role in determining the technical and professional quality of their graduates, especially when they are the route of study and must, therefore, be cohesive for an integral formation that covers all fronts of work that the professional can face in the labor environment, both from an applied and instrumental point of view, and from a theoretical, analytical

[1] Universidad de Antioquia, programa de Contaduría Pública, Docente tiempo completo. Correo electrónico: julian.zamarra@udea.edu.co
[2] Universidad de Antioquia, programa de Contaduría Pública, Docente tiempo completo. Correo electrónico: cecilia.alvarez@udea.edu.co
[3] Universidad de Antioquia, programa de Contaduría Pública, Docente de cátedra. Correo electrónico: jhonatann.hernandez@udea.edu.co

and critical approach. In this sense, this paper represents a correlated analysis between different training subprograms of the Public Accounting career of the University of Antioquia and their application to the day-to-day work processes of the accounting professional.

The study shows the relevance of a concrete and well-directed application of the concepts studied in the classroom, through applied cases and real experiences from the academy, in such a way that it fosters spaces for apprehension of tools and technical procedures, but also of elements of personal training for the construction of interrelations and aptitudes that increase the quality of the final results of the work itself and, therefore, of the university training process.

Key words: control, problem areas, curriculum, integral training.

1. Introducción

El mundo de hoy se enfrenta a cambios constantes y necesarios, en el entendido de una economía y una sociedad que son altamente dinámicas y cambiantes y que requieren adaptaciones rápidas desde todos los frentes en los cuales se hace parte de interacciones económicas, políticas y sociales. Los procesos educativos no son la excepción a tales cambios y, constantemente, los currículos y planes de estudio deben ser dinamizados para que sirvan como medios de satisfacción a necesidades y solución de problemas desde cada una de las profesiones o carreras en los que son desarrolladas las clases y programas de formación.

Frente a ello y, específicamente, en las áreas de formación contable, la conformación del currículo y su adecuada interacción con variables tanto dentro del mismo currículo como fuera de él, es imperante en la medida de que dichas relaciones contribuyen directamente con el éxito del proceso de estudio y aprendizaje de los conocimientos tanto teóricos como aplicados que se instruye en la carrera profesional a los estudiantes y futuros profesionales contables.

En este sentido, esta reflexión representa un estudio analítico e inductivo en torno al proceso de formación del profesional contable, desde el punto de vista de la conformación e interrelación de las Unidades de Organización Curricular (UOC) dentro del currículo del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia (UdeA). Para ello, es imperante realizar una revisión y análisis del entorno académico respecto a los enfoques que puede imprimirse en el proceso de formación y sobre lo que es como tal el currículo, sus particularidades y conformación, en vista de analizar cómo se relacionan las UOC, principalmente las de Control y Desarrollo Profesional y cómo contribuyen en conjunto a la calidad del trabajo y a las actitudes y aptitudes del egresado del Programa.

Así pues, el texto describe, además de lo ya mencionado, la conformación, temáticas, procesos y enfoques de cada uno de los proyectos de aula que hacen parte de las UOC mencionadas, para luego relacionarlas e identificar la satisfacción de necesidades tanto sociales u organizacionales, como personales y profesionales del contador público.

El texto presenta, en primer lugar, un análisis de la literatura en torno a lo que son los currículos, sus propósitos y sus enfoques en cuanto a una mayor o menor preocupación por la formación teórica y/o práctica del estudiante, en combinación con la descripción y contextualización del currículo del Programa de Contaduría Pública de la UdeA. Posteriormente se describe y analiza por separado las UOC de Control y la de Desarrollo Profesional, para finalmente integrarlas y describir la forma en cómo una contribuye al éxito de la otra y cómo todas apuntan a una mejora continua de los procesos aplicados dentro del área tanto contable como de la auditoría en la que, claramente, se requiere de experiencias y conceptualizaciones aterrizadas al quehacer laboral del profesional contable. Por último, se presenta las conclusiones y consideraciones finales de la reflexión aquí planteada.

El currículo como ruta de formación integral

Los planes de formación académicos en Contaduría pública desempeñan un papel determinante en la calificación de la calidad del trabajo y de las soluciones que los profesionales del área entregan a las organizaciones y, en general a la sociedad, al momento de ejercer en un mercado en donde, además, compiten, coinciden y colaboran con otro sinfín de profesionales de diferentes áreas del conocimiento.

En este sentido, los pensa se han convertido en la herramienta guía para la sensibilización y preparación técnica y humana de los contables y financieros, de modo que llegan a ser clave en el desarrollo de todo el entorno contable como tal, tanto a nivel académico como a nivel laboral, aparte de que constituyen el fundamento de la calidad de la educación que es impartida a los estudiantes y futuros egresados de la profesión (Jones, 2010).

Es amplia la literatura que ha puesto en el panorama la necesidad de impartir e inculcar en los programas de formación, atributos y habilidades que sean aplicables en el entorno laboral, más allá de que sean necesarias en el contexto de propiciar el desarrollo tanto teórico como aplicado de la ciencia contable como tal. Ejemplos de ello se puede ver en Broome y Morris (2005), quienes hicieron un llamado a la integración de conocimientos y habilidades muy específicas que cerraran la brecha entre lo que se hace en clase versus las necesidades del mercado.

En contraste con este estudio, Christensen y Rees (2002) habían mostrado la imperante necesidad de formar dentro del currículo contable en aspectos que fueran desde lo técnico hasta lo personal, de manera que se tuviera habilidades generales de interrelación y comunicación estrictamente necesarias para la realización de todos los trabajos contables, dada cierta percepción de lejanía del grupo de estudiantes analizados frente al resto de colegas o de otros profesionales hacia algunos inconvenientes de comunicación de resultados y falencias asociadas. Conclusiones muy similares obtuvieron Knight y Page (2007), quienes estudiaron competencias como la solución de problemas, el pensamiento crítico, el trabajo en equipo y la ética.

El modelo curricular del programa de Contaduría Pública de la UdeA está basado en problemas de formación: situaciones, carencias del campo tanto académico como profesional en el que el estudiante, a partir de sus conocimientos, de la investigación y

la experiencia, trata de solucionar y encontrar respuestas, precisamente para la solución de los problemas identificados desde el entorno académico.

Todo proyecto de aula (como se ha denominado en el currículo a cada uno de los cursos o materias) tiene como mínimo, un problema de formación claramente identificado en el que el estudiante pone a prueba todo lo que conoce para darle solución. Es ahí donde empiezan a interrelacionarse todos los proyectos de aula que el estudiante tiene en su camino de formación para ser contador público y, donde la interdisciplinariedad de la malla curricular toma su mayor relevancia. A su vez, los proyectos de aula integran las UOC en las que son agrupadas, de acuerdo con su grado de afinidad o interrelación en cuanto a su objetivo dentro de los propósitos de formación y los contenidos temáticos (Carvalho et al., 2006).

A propósito de la conformación de la malla curricular, es válido anotar que los enfoques de aprendizaje, desde el punto de vista de una orientación práctica, teórica o, incluso, combinada, también se hacen importantes en la medida en que facilitan y proporcionan mejores escenarios para el aprendizaje y aprehensión de los conocimientos. Esto es relevante, en el entendido de que en el ejercicio profesional contable intervienen diferentes conocimientos y disciplinas que son complementarias entre sí y que todo contador debe dominar o, al menos, conocer para tener una referencia de su trabajo y ejecutarlo de la mejor manera posible, tanto desde el punto de vista teórico y analítico como desde el punto de vista aplicado.

Para nadie es un secreto que existen mecanismos de enseñanza que privilegian demasiado el enfoque teórico, enfoque en el que la literatura, las filosofías y las diferentes perspectivas figuradas desde las que puede estudiarse la contabilidad, toman gran notabilidad. Así mismo, existen otros modelos demasiado pragmáticos en los que la investigación y formación holística del profesional queda sometida al mero mecanicismo de los reconocimientos y registros contables en muchos casos o, al simple uso de la memoria como mecanismo de aprendizaje tanto teórico como práctico, de manera que no se interioriza verdaderamente la lógica de los asuntos contables, financieros, económicos y administrativos que un profesional idóneo debe tener en consideración a la hora de analizar cualquier entorno, entidad o situación.

Respecto a lo anterior, el modelo basado en la solución de problemas garantiza la razonabilidad del conocimiento adquirido por parte del estudiante, en el sentido de que dinamiza los procesos de aprendizaje en los que el estudiante mismo es el protagonista y mayor responsable de su proceso de formación (Abhayawansa, Tempone, y Pillay, 2012).

En consideración a ello, todo programa de estudios contables universitarios debería claramente, cubrir elementos tanto teóricos como prácticos, representados en metodologías y procesos modernos de contabilidad, gestión y auditoría, que engloben la aplicación conceptual y pragmática de los contenidos normativos y de los principios de contabilidad en conjunto, con un enfoque sistémico de la organización y de su entorno, de forma que se involucre tanto el pensar como el hacer contable.

En la actualidad, existe una cantidad considerable de programas académicos que han estado centrados enormemente en entregar al mercado, especialistas en las técnicas contables y tenedores de libros, más que verdaderos contadores capaces de interactuar con el mercado y de sacar provecho de todas las interrelaciones que en él se produce. Esta concepción genera lógicas poco acertadas puesto que terminan inclinando la profesión hacia lo utilitario, hacia el cumplimiento normativo, lo meramente instrumental y obligatorio, que si bien son perspectivas válidas, restringen las posibilidades de avance de la profesión (Malagón, 2012).

El modelo curricular del programa de Contaduría Pública de la UdeA consolida mecanismos de aprendizaje tanto teóricos como prácticos que propician un mejor entendimiento de los procesos contables, que dinamizan las metodologías de estudio, de forma tal que el estudiante está plenamente capacitado para los retos del día a día en las organizaciones, ya sea en términos contables, financieros, administrativos y, en general, económicos, aportando soluciones concretas y viables para la resolución de los problemas identificados en los que están involucrados sus conocimientos y experiencias.

Además, en línea con Christensen, Côté y Latham (2016), lo anterior exige por parte del currículo, elementos necesarios para la formación idónea de cualquier profesional que interfiera en el desarrollo de negocios, organizaciones y mercados, elementos que apuntan a una formación integral, basada en el criterio y conocimientos técnicos sólidos y actualizados que se complementan con cualidades desde las esferas de lo social, lo humano y lo ético, para generar progresos tanto sociales como personales.

Percepciones sobre la profesión: teoría y/o praxis

En el panorama de esta reflexión, es imperante considerar la diferencia real que existe entre los enfoques teóricos y/o prácticos para el aprendizaje de las temáticas y la manera cómo pueden ser encaminadas dentro de los diferentes proyectos de aula en el proceso de formación del estudiante y, más aún, la manera cómo se interrelacionan dentro de la malla curricular para la mejor aprehensión del conocimiento de manera integral.

Hoy, no queda duda de que los procesos de formación académica por los que atraviesa el estudiante, determinan en gran medida su desarrollo como profesional y delimitan las bases con las que ejecutará su trabajo habitual en el quehacer contable organizacional o individual (Duff, 2004).

En la cotidianidad de los pasillos de las facultades en las que se estudia la Contaduría Pública, es común que los estudiantes tiendan a afirmar y creer que los proyectos de aula señalados como prácticos, son aquellos que están vinculados de manera estrecha con la medición, valoración o contabilización de hechos económicos, lo que en otras palabras puede llevarse al entendimiento de que lo práctico queda supeditado a la existencia de números, registros, calculadoras y herramientas como el Excel o, en general, de los programas contables o estadísticos que se usa en el proceso de formación. Ahora bien, esta idea o concepción por parte de los estudiantes puede surgir, precisamente, del enfoque que muchas instituciones les dan a sus programas de formación, llegando incluso casi que a eliminar el componente analítico que se

encuentra en cualquier proceso contable en la medida en que someten a los estudiantes a un criterio de practicidad, como se mencionó, en el que un entendimiento mayor de la lógica y lo que verdaderamente da lugar a la actividad práctica que se está haciendo, queda relegado a un segundo plano.

En ese entorno del estudiante, muchas veces sus intereses están inclinados más a la práctica que al estudio analítico de la teoría, dada una necesidad de entender y aprehender el proceso contable como tal y los tecnicismos asociados a éste, pero en esta vía se tiene la equivocada percepción de que saber de contabilidad es conocer la norma y saber aplicarla, dando pie a su utilización solo para la obtención de datos cuantitativos que valoran hechos económicos y otorgan cifras a los usuarios de la información y nada más (Gómez-Villegas, 2006). Por el contrario, Wenger (1998) es contundente en opinar que la contabilidad, como muchas otras disciplinas, hace parte de una comunidad de prácticas aceptadas a nivel general.

Cuando se hace alusión a la diferencia entre lo teórico y lo práctico, es válido afirmar que la práctica -dentro del currículo- constituye una aplicación de la realidad profesional y laboral dentro del proyecto de aula y ya sea, dentro o fuera, del aula de clase. No obstante, como es entendible, esa aplicación requiere, considerablemente, de una contextualización previa, de unos conocimientos mínimos previos que favorezcan el éxito y la razonabilidad de los resultados finales que se obtiene de la práctica como tal, lo que en últimas conlleva un vínculo casi que indispensable entre los conocimientos teóricos previos y una aplicación final de tales conocimientos en los que lo aprendido preliminarmente puede reafirmarse, contradecirse o modificarse. Es ahí donde resulta importante una coherencia y una cohesión de los currículos para denotar el nivel de estudios en el que los estudiantes requieren de un mayor énfasis en los aspectos teóricos, cuándo empezar a implementar contenidos teórico-prácticos y cuándo dar carrera en contenidos total o mayormente prácticos para la aplicación de saberes previos y la solución de casos y/o problemas.

En este sentido, los proyectos de aula del programa de Contaduría Pública tienen, dentro de su evaluación, un producto o trabajo final en el que se aplique, necesariamente, la mayor cantidad de las temáticas estudiadas en clase, llevando al profesional en formación al estudio sintético de los contenidos para la aplicación de los mismos en tal producto final. Esta metodología de trabajo destaca la responsabilidad del estudiante sobre su proceso de formación de manera autónoma y orientado hacia la investigación que, sin duda, combina la practicidad de los resultados finales con la fortaleza de argumentos y antecedentes teóricos necesarios para cualquier estudio.

Estos productos académicos generan, indudablemente, un contacto con el medio real, afuera de lo académico, pero desde el entorno académico, para brindar soluciones a problemas específicos, experimentando procesos en los que se tenga la oportunidad de poner a prueba los diferentes puntos de vista que se tenga respecto a una situación, incrementando la capacidad analítica dentro de los procedimientos financieros en los que se supedita la profesión contable (Watty, Jackson y Yu, 2009).

Lo importante de este enfoque curricular está, entre otras características, en que le facilita al estudiante la posibilidad de enfrentar procesos de investigación en los que aplique las técnicas para la búsqueda de información y, con base en ello, que ejecute las actividades pertinentes para el desarrollo de productos o aplicaciones que den solución a uno o más casos problema que se haya identificado en cualquier proyecto de aula. De esta manera, de acuerdo con Lorenzo, Díaz y Gil (2017), en correspondencia con los contenidos de formación en el aula de clases, existe a lo largo del pénsum, un gran énfasis en actividades laborales e investigativas, dado el papel decisivo que representa en la preparación de los estudiantes, con miras a un mejor desenvolvimiento en el mercado laboral y profesional.

En este orden de ideas, cuál de los dos enfoques es el ideal o, qué tanto deberían combinarse; o, dicho de otra forma, qué tan bien se complementan. Existen múltiples y variadas opiniones en la literatura contable; por ejemplo, García Casella (2003) define que la contabilidad aplicada puede ser solo una parte de la ciencia contable como tal, que termina en la solución de problemas reales a partir, casi siempre, de un empirismo que podría llegar a reducir o limitar la contabilidad a una mera aplicación.

En esta misma línea, autores como Suárez Pineda (2008), Popper (1982) y Loaiza-Robles (2013), han dado gran relevancia al constructo teórico que soporta toda la disciplina contable, de manera que la misma es capaz de otorgar información fiable sobre situaciones del pasado, situaciones del presente y, bien estudiada, sobre situaciones futuras.

Por su parte, otros autores dan peso a un enfoque práctico, pragmático y aplicado de la contabilidad basado en la experiencia del profesional que ejecuta las tareas y/o análisis del día a día, por lo que, en tal sentido, la práctica contable y el conocimiento empírico toman gran relevancia. Por ejemplo, Baba (2011) define que el análisis realizado al momento de ejecutar cualquier procedimiento contable se basa en el razonamiento y pensar del profesional, en sus experiencias previas y en su responsabilidad para con las tareas que ejecuta y la profundidad de la persona que trabaja. Así mismo, Drumea (2008) delimita que las disposiciones contables, fiscales y legales pueden determinar, en muchas circunstancias, opiniones que pueden ser sensiblemente diferentes y que, por tanto, dependen considerablemente del punto de vista del profesional que las interpreta.

Estas diferencias presentes en la literatura frente a la importancia de uno u otro enfoque, dan pie a pensar que un currículo en el que sean integrados de manera cohesionada los saberes teóricos y prácticos, se convierte en la mejor opción para un proceso de formación profesional íntegro en el que el estudiante adquiera todas las herramientas necesarias para enfrentar el entorno laboral que es, en últimas, el más grande reto de cualquier estudiante desde que está en su proceso de formación. Ahí es donde también representan un papel importante los vínculos que puedan existir entre los diferentes proyectos de aula y la forma cómo cada uno de ellos contribuye a una mejor preparación del contable.

Para Davidson (2002), es recomendable implementar cuatro diferentes técnicas que combinan lo teórico con lo laboral y lo experimental, para favorecer el proceso de formación del estudiante desde el punto de vista del desarrollo normal de las clases: la primera es incluir discusiones de casos reales en clase en las que se ponga en juego los

diferentes puntos de vista y se argumente soluciones para situaciones específicas. La segunda está dada en torno a los ejemplos que se usa cuando se está impartiendo la clase de manera magistral, en donde debe presentarse ejemplos que incluyan problemas con un amplio rango de complejidad e, incluso, con múltiples opciones de solución acertadas. En tercer lugar, los procesos de evaluación curricular deben incorporar preguntas que requieran la explicación conceptual de procesos contables y que, al mismo tiempo, apliquen dichos conceptos sobre algún ejemplo o pregunta particular. Por último, es clave que todo proceso formativo en clase incluya simulaciones de negocios o dinámicas que incorporen combinaciones reales en las que se presente problemas contables y sea necesario encontrar una solución aplicada.

En consideración a todo lo anterior, a continuación se analizará, por ejemplo, las relaciones que existen entre los proyectos de aula de la UOC de Control y la UOC de Desarrollo Contable del currículo del programa de Contaduría Pública de la UdeA, como elementos complementarios dentro del plan de estudio, que son aportadas y complementadas para una formación íntegra, de manera tal que las temáticas vistas en la UOC de Desarrollo, son totalmente aplicables dentro de los procesos de trabajo y de clase de la UOC Control.

El plan de formación en Control Organizacional: la UOC Control

Dentro de la UOC de Control, que comprende los proyectos de aula de Control, Procesos de Control e Informes de Control, es válido afirmar que Control es un proyecto de aula muy enfocado al campo teórico, puesto que se da elementos, fundamentos, teorías de control y demás elementos conceptuales que es necesario conocer para el mejor aprendizaje de los procesos aplicados en auditoría. Dentro de las temáticas del microcurrículo se tiene algunas como las diferentes vertientes de pensamiento respecto a los procesos de aseguramiento de información, sobre todo a nivel internacional, pero sin dejar de lado las características particulares y el contexto de la normatividad colombiana, la evolución de la auditoría en el contexto local y no local. Se estudia también los diferentes tipos de auditoría y su enfoque, tanto a nivel de las áreas o procedimientos que se evalúa, como a nivel de los procedimientos que se ejecuta en cada una de ellas, pero sin detallar sobre cómo se ejecuta tales procesos.

Por su parte, los proyectos de aula de Proceso de Control e Informes de Control, son mucho más aplicados, dado que permiten a los estudiantes un acercamiento empírico muy similar a la cotidianidad de las empresas mediante la aplicación de los conocimientos adquiridos sobre los procesos de auditoría aplicada como tal.

En este sentido, por ejemplo, en Procesos de Control se estudia, como su nombre lo indica, los procesos y análisis que comprenden las revisiones de cualquier proceso de aseguramiento, abordando los elementos a estudiar y las pruebas a ejecutar tanto en procesos de auditoría operacional como de auditoría financiera, además de todos los elementos que hacen parte de la planeación y del cierre del proceso de evaluación como tal, lo que constituye entonces una fundamentación práctica del proceso de aseguramiento de la información contable y financiera como tal.

El proceso de evaluación del proyecto de aula contiene como producto final de aprendizaje, la realización de un proceso real de auditoría aplicada sobre una empresa igualmente real y con información que puede ser, inicialmente, de fuente primaria o, en caso de mayores dificultades para ello, de fuente secundaria. Con ello se pretende entonces traer a la realidad el enfoque aplicado de los procesos de auditoría ejercido de manera independiente (auditoría externa), de forma tal que el estudiante interioriza, en primer término, la forma como se ejecuta las tareas de estudio y examen dentro del proceso, pero además, comprende la importancia del control como herramienta que facilita el cumplimiento de planes y objetivos, el seguimiento de programas de desempeño y la razonabilidad de la información financiera que se desprende del proceso contable de la entidad estudiada.

Este producto le permite al estudiante, en concreto, tener la experiencia de planear, ejecutar y cerrar una auditoría, de manera que se debe realizar todos los papeles de trabajo asociados a cada una de las fases del proceso estudiado previamente en el aula de clase (planeación, auditoría operacional, auditoría financiera y cierre de auditoría) con acompañamiento del docente y en combinación con el trabajo y la consulta autónoma, y los respectivos análisis sobre los resultados de cada una de estas fases de manera aislada para encaminar las evaluaciones a ejecutar en el proceso, de acuerdo con la materialidad de los hallazgos o de las características particulares de los mismos y, finalmente, sintetizar los resultados de las evaluaciones.

En esta misma línea, el proyecto de aula de Informes de Control tiene una connotación totalmente orientada al ejercicio profesional en las labores de aseguramiento, considerando que dicho proyecto está ubicado en el último semestre de clases presenciales del pénsum. En el mismo se acentúa los conocimientos en auditoría adquiridos en los proyectos de aula anteriores de la UOC y se contextualiza al entorno colombiano, dadas algunas normatividades específicas locales, además de consideraciones éticas y prácticas de las firmas de auditoría y del ejercicio del auditor como tal y, en general, de los trabajos de aseguramiento en los que participa el profesional contable. Este proyecto tiene como trabajo o producto final, la elaboración de una propuesta de servicios de aseguramiento, que conlleva que el estudiante analice el mercado, la organización que funge como cliente y determine, según su criterio, cuáles son los riesgos más significativos, las pruebas a aplicar, el número de horas y personal requerido y los honorarios a facturar por los servicios que está ofreciendo.

La Figura 1 delimita los enfoques y temáticas principales de los proyectos de aula de la UOC de Control del Programa de Contaduría Pública de la UdeA, en consideración a la descripción que se ha hecho previamente, mostrando el enfoque de cada uno de ellos.

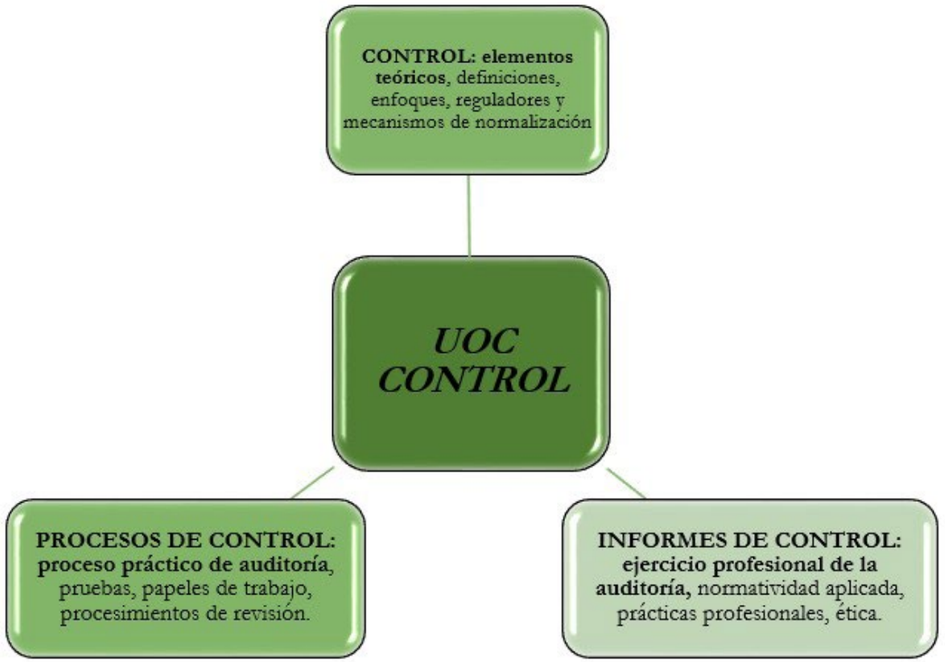


Figura 1. Enfoques y temáticas principales de los proyectos de aula de la UOC

La UOC Desarrollo Contable: desde la academia al ejercicio profesional

Los Núcleos Problémicos están inscritos dentro de la UOC de Desarrollo Contable. Esta UOC contiene todos los proyectos de aula que tienen un enfoque mucho más práctico o aplicado, partiendo de que los problemas de formación que se soluciona en tales proyectos, requieren de todos los conocimientos previos que se ha tenido en proyectos previos y que, por tanto, son totalmente aplicados a la realidad o lo más cercana a la misma desde el punto de vista académico. Lo anterior, claramente no implica que los demás proyectos de aula del pénsum no cumplan con propósitos de formación teóricos, prácticos o teórico-prácticos, dependiendo de su problema de formación y del objetivo de los mismos.

Por tanto, esta UOC de Desarrollo es transversal a todas las temáticas estudiadas durante todo el pénsum de la carrera profesional y, precisamente, se inscribe en el área de formación profesional, dado que constituye un mecanismo esencial para la consolidación de los conocimientos propios de la formación profesional contable. La UOC de Desarrollo contiene los proyectos de aula: Núcleos Problémicos I en el cuarto semestre, Núcleos Problémicos II en el sexto semestre, Núcleos Problémicos III en el octavo semestre, Consultorio Contable (prácticas profesionales) y Seminario Electivo en el último semestre.

Un elemento bastante importante del currículo está dado en la necesidad de conocer el entorno en el que se desenvuelve el profesional, para poder participar activamente en él y aportar sus conocimientos y experiencias para la solución de problemas. Los Núcleos Problémicos integran el entorno académico con el laboral, partiendo de los conocimientos adquiridos en el aula de clase para aplicarlos en procesos investigativos y de producción laboral, en una especie de productos maximizados, que conllevan un mayor esfuerzo, mayor tiempo y mayor cantidad de conocimientos previos para la ejecución acertada de los mismos.

Los Núcleos Problémicos, además, favorecen y proporcionan espacios de encuentro y discusión para el trabajo en equipo, de manera que posibilitan el desarrollo de capacidades personales y profesionales altamente importantes en la actualidad, como el saber leer, escribir, escuchar y hablar, además de la opción de aprender a interactuar en entornos de trabajo reales, con responsabilidades reales y de más particularidades de la vida cotidiana del profesional contable que puede experimentarse en estos proyectos.

No obstante, también es pertinente afirmar que existen posiciones contrarias respecto a la pertinencia del trabajo en equipo dentro de los proyectos de aula mencionados. Por ejemplo, You y Jia (2008) indican que son muchos los casos en los que el número elevado de estudiantes en los grupos de trabajo entorpece el aprendizaje de gran parte de los integrantes de los mismos. Exactamente, la misma posición obtuvieron English, Luckett y Mladenovic (2004), sin desmeritar casos y virtudes del desarrollo de labores conjuntas, pero en muy pequeños grupos. Sin embargo, es claro afirmar que, en el contexto de este escrito, el trabajo en equipo es un elemento clave pues el auditor siempre deberá hacer frente a su trabajo con otros profesionales colegas y no colegas, puesto que también es cierto que son muchas las profesiones con las que se interrelaciona el profesional contable en el desarrollo de su trabajo.

Estos Núcleos Problémicos tienen, *per* sé, esa connotación de ser nucleares, es decir, tal y como se manifestó antes, articulan diferentes escenarios formativos para cualificar al estudiante en el quehacer práctico de la contabilidad y sus áreas afines, integrando escenarios, saberes, habilidades y contextos en un mismo trabajo (Carvalho et al., 2006).

Especialmente en el Programa de Contaduría Pública de la UdeA, los Núcleos representan la articulación entre la academia, lo laboral y lo investigativo, de forma que se hacen palpables diferentes escenarios obligados de un proceso de estudio serio que capacite de manera íntegra. En estos espacios, la teoría y la praxis se conjugan para encontrar soluciones a las problemáticas planteadas en el desarrollo de cada una de las unidades curriculares. Los Núcleos Problémicos son, por tanto, la visión académica del mundo contable real, poniendo a prueba de manera conjunta, conocimientos, competencias, habilidades, valores y herramientas que son de gran utilidad en los procesos investigativos, tanto académicos como profesionales (Giraldo y Martínez, 2012).

Los proyectos de aula de este tipo facilitan el enfrentamiento contra las lógicas del entorno laboral, de manera que el currículo logra integrar otros proyectos de aula en el

desarrollo de productos que los involucran a todos, acudiendo incluso a estrategias de emprendimiento que les permiten hacer uso de sus conocimientos legales, laborales y contables para generar una idea de negocio.

Los Núcleos Problémicos como elementos de apoyo clave en los procesos de control organizacional

Respecto de los Núcleos Problémicos I, éstos contribuyen directamente con la formación del profesional contable en áreas como la formalización de las empresas y su constitución legal, de modo que están enfocados elementos de cumplimiento legal que son de obligatoria observación y revisión por parte del auditor independiente en el contexto de las Normas Internacionales de Auditoría y, en el contexto local, aún más. Adicionalmente, los Núcleos I inducen el estudiante a la planeación estratégica organizacional, conllevando un entendimiento y capacitación en torno a la gestión de las organizaciones para un enfoque gerencial en el que se desarrolla competencias asociadas con el entendimiento global de los procesos tanto estratégicos como misionales y de apoyo en la organización, de suerte que, desde un enfoque externo, se adquiere la capacidad para un mejor análisis de los mismos y el establecimiento de procesos de control que garanticen su eficacia.

Adicionalmente, este proyecto de aula de Núcleos I está fuertemente enfocado en el proceso contable como tal, de forma que, estando ubicado en el cuarto semestre del pénsum, requiere de los conocimientos contables, económicos, legales y complementarios, como las herramientas informáticas, que son aplicables a todo el proceso de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos. Con ello, el estudiante materializa sobre una empresa ficticia y transacciones reales orientadas por el docente, el proceso contable que se lleva a cabo en el día a día de una pequeña y mediana empresa (PYME), principalmente, a través de interacciones manuales con herramientas como Excel, que luego son llevadas y continuadas en aplicativos contables computarizados. Todos estos procesos están relacionados, coherentemente, con la praxis del auditor y, por ende, con las temáticas estudiadas en los proyectos de aula de la UOC de Control: todo auditor inmerso en procesos de revisión y control a la información financiera debe, claramente, ser un excelente profesional, capacitado y preparado dentro de las lógicas de los procedimientos contables y la normatividad asociada a cada uno de los rubros que en ella se maneja.

Por tanto, al existir en el plan de estudios proyectos de aula que están enfocados en formar, tanto a nivel teórico como práctico en los saberes contables, se crea una relación directamente proporcional entre dichos conocimientos y experiencias frente a las labores, procedimientos, pruebas y análisis que debe considerarse desde el campo de la auditoría: no puede evaluarse de manera razonable y acertada lo que no se conoce, estudia y experimenta.

Igualmente, es válido afirmar que existen diferentes tipos de auditoría y, en ese sentido, por ejemplo, los Núcleos Problémicos II, que son un proyecto de aula en el que se estudia los sistemas de costos organizacionales y todo el proceso de la contabilidad administrativa como tal, proporcionan herramientas de análisis muy útiles para el abordaje de auditorías y revisiones especializadas en las problemáticas que surjan con los procesos de costeo al interior de la organización. Además, existe al mismo tiempo, otro enfoque de estudio para el proyecto de aula: Núcleos Problémicos II, orientado hacia el entendimiento de los procesos y/o fenómenos societarios, tales como: fusiones, escisiones, liquidaciones y similares que requieren una conceptualización fuerte y, por ende, también de procesos aplicados relevantes que conlleven el afianzamiento de los conceptos estudiados. En concreto, el estudiante puede elegir cuál de los dos enfoques mencionados (costos o fenómenos societarios) quiere encarar y poner a prueba, mediante la ejecución de trabajos totalmente autónomos, investigativos y adaptados a la realidad de las organizaciones, de modo que, contribuyan directamente a su desarrollo como profesional contable.

Si se relaciona dichos conocimientos con los procesos de auditoría, éstos se entenderán íntimamente ligados a la aprehensión de elementos de trabajo en equipo y de procesos especializados del área contable profesional que, sin duda, propician conocimientos y experiencias para la ejecución de procesos de revisión concretos en alguna área o proceso de la organización en estudio, ya sea desde la contabilidad administrativa o desde la contabilidad financiera. Lo anterior tiene relación directa con lo enunciado en apartes anteriores sobre la importancia del trabajo en equipo en el contexto de los procesos de auditoría.

Por su parte, el proyecto de aula Núcleos Problémicos III, está orientado fuertemente al desarrollo y aprehensión de herramientas computacionales y, específicamente, ligadas a Excel, como estrategia de trabajo que facilita el análisis de datos para la realización de papeles de trabajo, pruebas, experimentos, análisis de casos, simulaciones y, en general, tratamiento de bases de datos con las que se puede corroborar saldos, analizar estadísticas y administrar situaciones o proyectos. Esto concuerda de manera idónea con el trabajo diario del auditor y con las temáticas estudiadas en el proyecto de aula de Procesos de Control, de modo que facilita la realización de análisis, pruebas de controles y pruebas sustantivas sobre los saldos contables, papeles de trabajo, informes financieros y tablas de control, por poner algunos ejemplos.

La Figura 2 resume las maneras cómo los Núcleos Problémicos del Programa de Contaduría Pública de la UdeA aportan y se relacionan con los Procesos de Control estudiados en la UOC de Control, de forma que son claramente asociables con los procesos, variables y características que garantizan, de una u otra forma, una mayor calidad de la auditoría sobre los procesos organizacionales (Francis, 2004).

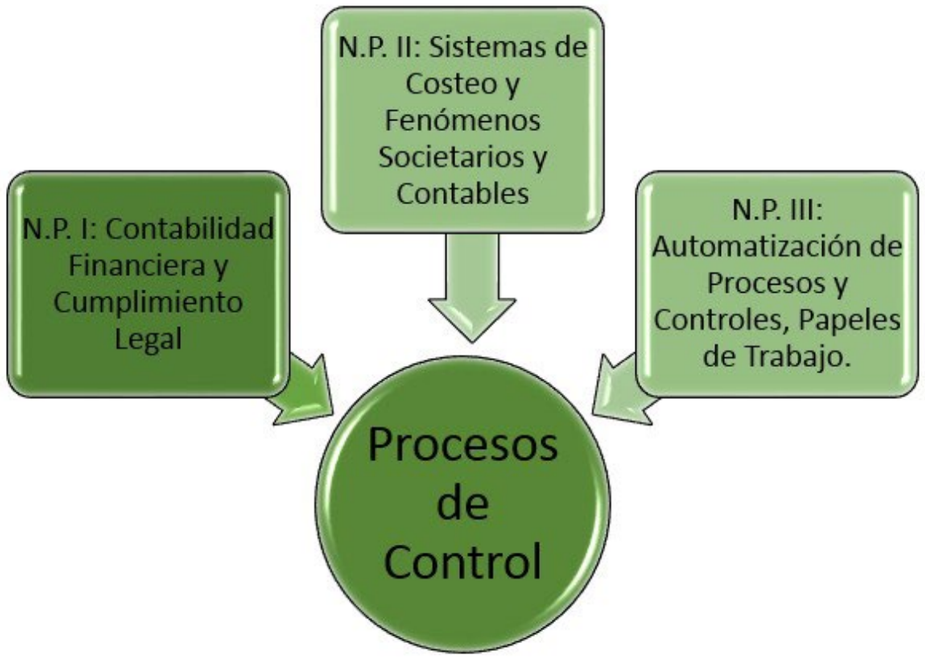


Figura 2. Aporte y relación de los Núcleos Problémicos del Programa de Contaduría Pública de la UdeA con los Procesos de Control.

En concreto, los Núcleos, como estrategia de aprendizaje y aplicación, están relacionados directamente con proyectos de aula ubicados al final del pénsum, como Procesos de Control o Informes de Control, en el entendido que los Núcleos Problémicos son proyectos de aula previos en los que se ha adquirido experiencias reales para el accionar contable, que permiten una mejor ejecución de procesos de revisión independiente como, por ejemplo, en una auditoría. Ejemplo de tales experiencias son:

- Visitas a empresas reales para conocer el proceso productivo y relacionarse con el personal tanto operativo como administrativo dentro de dichos procesos.
- La investigación por parte del estudiante sobre elementos sectoriales o industriales de la empresa en la que se trabaja, asociados con la micro y macroeconomía.
- La utilización de herramientas computacionales orientadas tanto a elementos contables como a los costos y la gestión.
- Exposiciones de casos.
- Creación de empresas ficticias con información de negocios y contable simulada, pero proveniente de casos reales y ajustados a las prácticas laborales.
- Redacción de informes y sustentación de casos.
- Trabajo independiente y en equipo con asesoría del docente.
- Desarrollo de herramientas tecnológicas que facilitan el análisis de datos, la presentación de informes y la solución de problemáticas con grandes cantidades de información (en procesos de auditoría, por ejemplo).
- Integración interdisciplinaria para el direccionamiento estratégico de las empresas.
- Costos y estadística para la construcción de criterios de distribución y aplicaciones de sistemas.
- Contabilidad financiera, como base de conocimiento para la revisión del auditor.

Así pues, los Núcleos Problémicos se convierten en una estrategia pertinente y aportante para los proyectos de aula de la UOC Control puesto que se relacionan en cuanto a la práctica, por medio de una interacción que permite el afianzamiento e interiorización de los conceptos, corrientes y teorías que se ha estudiado en los mismos proyectos de la UOC Control y en todos aquellos que les anteceden. Adicionalmente, los Núcleos entregan herramientas de estudio y de trabajo como tal que facilitan y proporcionan mejores escenarios de aplicación en el desarrollo de todos los procedimientos del auditor o revisor fiscal y que garantizan un entendimiento del entorno laboral real en el que el estudiante de Contaduría Pública pondrá a prueba sus capacidades para la resolución de problemas cotidianos y el acompañamiento y soporte a los procesos contables y administrativos de las organizaciones.

2. Discusión y conclusión

El currículo debe cumplir con su rol fiel de ser la ruta y guía de estudios que garantice una formación íntegra para el profesional en formación, tanto desde su disciplina y conocimiento técnico en sí, hasta las demás variables asociadas al desarrollo social, ético, económico; en una palabra, interdisciplinario. Tal interdisciplinariedad se refleja desde diferentes escenarios o puntos de vista que comprenden, entre otros, la composición curricular durante todo el plan de estudios, el énfasis en los procesos de investigación dentro del pénsum y el enfoque teórico y práctico de los proyectos de aula en los que se adquiere los conocimientos para luego o en simultáneo, ser aplicados mediante los productos de formación y sobre casos y problemas de aplicación real.

No obstante, la flexibilidad del currículo también es un elemento de consideración, en el entendido de que es en el estudiante sobre quién debe recaer el proceso de estudio como tal; esto es, los procedimientos de consulta, investigación, práctica y análisis que son necesarios para una interiorización razonable de los conocimientos y temáticas estudiadas, visto mucho más allá de que dicho estudios sirvan como herramienta para la evaluación de objetivos, sino que se conviertan en los elementos que destacarán y diferenciarán un profesional íntegramente capacitado para desenvolverse entre todos los retos que el mercado laboral trae consigo, llevándole a procesos juiciosos de actualización permanente y al contacto con escenarios diferentes en los que sus

habilidades se vean favorecidas, y no se caiga en los meros tecnicismos o costumbres mecánicas.

En línea con lo anterior, el Programa de Contaduría Pública de la UdeA asumió la formación integral de sus estudiantes, desde todos los enfoques de preparación personal y profesional, como su eje orientador hacia el pensamiento, desarrollo y aplicación de metodologías de trabajo y de estudio que contribuyan a la consecución de capacidades y herramientas que permitan la superación de los retos que el profesional contable encuentra en su día en cada una de las áreas de conocimiento de la ciencia contable como tal, disminuyendo las amenazas de limitaciones futuras bajo el ideal de una preparación continuada y actualización permanente del profesional, que lo hagan más competitivo y garanticen su idónea inserción en los contextos organizacionales en los que debe actuar.

Concretamente, los Núcleos Problémicos, como herramienta de aprendizaje práctico y aplicación conceptual a la realidad, constituyen un intento bien logrado de nutrir el currículo de elementos que aterricen el quehacer contable laboral y real al entorno académico, de forma tal que se adquiera los conocimientos y habilidades tanto teóricas como aplicadas que se requiere en la praxis profesional. Relacionando lo último, específicamente con el área del control organizacional, la auditoría y/o la revisoría fiscal, los Núcleos se convierten en garantía de mejores experiencias, destrezas y hasta pericias para la ejecución de esos procedimientos y pruebas de revisión que son requeridas en el entorno de la auditoría, convirtiéndose, además en una cualidad indispensable dentro del plan de estudios para la formación de criterios y metodologías de trabajo que apuntan a una mayor calidad del trabajo de auditoría y, por ende, a una mayor calidad de la auditoría en el entorno en el que el profesional contable del egresado del Programa se desenvuelve y aporta tales criterios aprehendidos en la carrera.

A futuro, resulta interesante e importante indagar a profundidad, dentro del contexto de los procesos de formación profesional en Colombia y en el área contable y afines, sobre muchas otras variables que no han sido completamente cubiertas en este escrito, tales como la formación y el enfoque docente, los procesos de evaluación, la actitud del estudiante frente a su proyecto de formación, entre otros.

Referencias

Abhayawansa, S., Tempone, I., & Pillay, S. (2012). Impact of entry mode on students' approaches to learning: a study of accounting students. *Accounting Education, 21*(4), 341-361.

Baba, M.C. (2011). *Rapoarte financiar-contaible utilizate* în analiza şi deciziile manageriale. Braşov: Editura Universităţii Transilvania.

Broome, O., & Morris, M. (2005). Multi-entity partnering in accounting education. In Schwartz, B. & Ketz, J. (Ed.). *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*,(7), 81-107. Doi: org/10.1016/S1085-4622(05)07004-5

Carvalho, J., Cadavid, L., Zapata, M., Tobón, F., Duque, M. y Álvarez, M. (2006). *Recreando el currículo: contaduría pública, Universidad de Antioquia.* Medellín: Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas.

Christensen, A., Côté, J., & Latham, C. (2016). Insights Regarding the Applicability of the Defining Issues Test to Advance Ethics Research with Accounting Students: A Meta-analytic Review. *Journal of Business Ethics, 133*(1), 141-163. Doi: 10.1007/s10551-014-2349-7

Christensen, D., & Rees, D. (2002). An analysis of the business communication skills needed by entry-level accountants. *Mountain Plain Journal of Management and Economics,* (3), 1-11.

Davidson, R. (2002). Relationship of study approach and exam performance. *Journal of Accounting Education, 20*(1), 29-44. DOI: 10.1016/S0748-5751(01)00025-2

Drumea, C. (2008). Rules On Business Ethics. Sox Standard. *Academy of Economic Studies, 10*(23), 155-160.

Duff, A. (2004). Understanding academic performance and progression of first-year accounting and business economics undergraduates: the role of approaches to learning and prior academic achievement. *Accounting Education, 13*(4), 409-430.

English, L., Luckett, P., & Mladenovic, R. (2004). Encouraging a deep approach to learning through curriculum design. *Accounting Education, 13*(4), 461-488. DOI: https://doi.org/10.1080/0963928042000306828

Francis, J. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review, 36*(4), 345-368.

García Casella, C. (2003). *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Giraldo, S. y Martínez, A. (2012). La Universidad de Antioquia y su aporte a la construcción de pensamiento contable: a propósito de la educación contable como línea de investigación. En Machado R, Marco Antonio (Ed.), *Huellas y devenir contable. Construyendo las rutas del pensamiento contable* (pp. 301-339). Medellín: Sello Editorial Centro de Investigaciones y Consultorías.

Gómez-Villegas, M. (2006). Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable. *Lúmina, 7*, 129-153.

Jones, A. (2010). Generic Attributes in Accounting: The Significance of the Disciplinary Context. *Accounting Education: an international journal, 19*(1-2), 5-21.

Knight, P., & Page, A. (2007). *The assessment of 'wicked' competences: Report to the Practice-based Professional Learning Centre.* Recuperado de http://www.open.ac.uk/opencetl/sites/www.open.ac.uk.opencetl/files/files/ecms/web-content/knight-and-page-(2007)-The-assessment-of-wicked-competences.pdf

Loaiza-Robles, F. (2013). Corrientes educativas internacionales presentes en programas de contaduría pública. *Cuadernos de Contabilidad, 14*(34), 189-215.

Lorenzo, Y., Díaz, T. y Gil, A. (2017). El proceso de formación de habilidades investigativo-laborales en los estudiantes de la carrera de Contabilidad y Finanzas. *Revista Cubana de Educación Superior, 36*(2), 157-168.

Malagón, L. (2012). Ética e investigación, elementos claves para el dimensionamiento de la formación integral del contador público. *Adversia: Revista virtual de estudiantes de contaduía pública, 11*, 1-20.

Popper, K. (1982). *La lógica de la investigación científica*. Madrid, España: Editorial Tecnos

Suárez Pineda, J. (2008). *Momentos estelares de la contabilidad*. Bogotá: Ediciones Universidad La Gran Colombia.

Watty, K., Jackson, M., & Yu, X. (2010). Students' approaches to assessment in accounting education: The unique student perspective. *Accounting Education, 19*(3), 219-234. DOI: https://doi.org/10.1080/09639280902836939

Wenger, E. (1998). Modes of belonging. En E. Wenger, *Communities of Practice: Learning, Meaning, and Identity* (pp. 173-187). Cambridge: Cambridge University Press. DOI: https://doi.org/10.1017/CBO9780511803932

You, Z., & Jia, F. (2008). Do they learn differently? An investigation of the pre-service teachers from US and China. *Teaching and Teacher Education, An International Journal of Research and Studies, 24*(4), 836-845.

Motivación en el trabajo docente desde la teoría de Maslow: el análisis de un programa de Contaduría Pública

David Andrés Camargo Mayorga[1]
Ángel **David Roncancio García**[2]
Liliana Elizabeth Ruiz Acosta[3]

Resumen

Este documento pretende mostrar la forma como se organiza la escala de necesidades de los docentes de tiempo completo del programa de Contaduría Pública de la Universidad Militar Nueva Granada, en el marco del desempeño de su trabajo como académicos. Se hizo un estudio exploratorio mediante 19 encuestas, utilizando para el análisis de los resultados, la teoría de jerarquía de las necesidades de Maslow. Uno de los principales hallazgos de esta investigación muestra que, para los docentes, tener una empresa propia es una necesidad básica, en contradicción a lo que establece Maslow, quien clasifica esta necesidad como una de autorrealización.

Palabras clave: educación contable, necesidades, motivación, trabajo docente.

Motivation in teaching work from Maslow's theory: an analysis of a Public accounting program

Abstract

This paper shows how the scale of needs of full-time teachers of the Public Accounting program of the Universidad Militar Nueva Granada is organized, in the performance of their academic work. This is an exploratory study that applied 19 surveys, using Maslow's satisfiers for the analysis of the results. One of the main findings of this research shows that for teachers, to have their own business is a basic need, in contradiction to Maslow, who classifies this need as self-realization.

Key words: accounting education, needs, motivation, teaching work.

1. Introducción

La motivación es clave para el desempeño de un trabajador, por cuanto determina su aporte a la productividad. En el campo contable, Roncancio y Camargo (2016) sostienen que solo desde la década de los sesenta se empezó a trabajar en investigaciones acerca

1 Universidad Militar Nueva Granada, Programa de Contaduría Pública. Bogotá, Colombia. david.camargo@unimilitar.edu.co
2 Universidad Militar Nueva Granada, Programa de Contaduría Pública, Bogotá, Colombia. angel.roncancio@unimilitar.edu.co
3 Universidad Militar Nueva Granada, Programa de Contaduría Pública, Bogotá, Colombia. liliana.ruiz@unimilitar.edu.co

de la relación entre contabilidad y conducta, lo que se encasilla en la actualidad dentro de la Contabilidad de gestión.

En educación contable, este tipo de investigaciones es poco común, salvo la realizada por Camargo-Mayorga (2016) quien presenta un estudio comparado sobre la motivación en profesores de contaduría pública de dos universidades, desde la propuesta teórica de Herzberg, Mausner y Snyderman (1959).

En general, la motivación no ha sido ajena a la educación; eso demuestra por qué en los diferentes niveles educativos se ha hecho estudios sobre cultura organizacional y motivación (Añez, 2006), la motivación en egresados de pregrado (Benavides, 2017), los modelos de motivación laboral implementados en instituciones educativas de Hispanoamérica (Niño, 2013), los incentivos monetarios para la carrera docente (Umaña, 2004), las metodologías para validar instrumentos para la medición de la motivación en docentes en educación superior (Visser-Wijnveen, Stes y Van Petegem, 2012), entre otras.

En esta dirección, el presente documento ahonda en conocer lo que motiva a los docentes en su trabajo, considerando la teoría de Maslow (1991), en concordancia con los hallazgos de Camargo-Mayorga (2015), quien encontró que la literatura en motivación y docencia en la educación superior no es abundante, y para algunos programas académicos es casi nula (eso incluye la de programas de Contaduría Pública), y que la existente se enfoca en el profesor, como motivador del proceso de enseñanza aprendizaje.

Para tal fin, el presente documento se organiza según las siguientes secciones: Introducción, La motivación, Teoría de la jerarquía de las necesidades, Metodología, Resultados, Discusión y Conclusiones.

La motivación

La motivación es uno de los factores claves que permiten que el individuo se desarrolle en las diversas áreas de la vida, especialmente en el ámbito laboral, ya que, a través de ésta, las personas orientan las acciones hacia unos fines y objetivos que buscan cumplir. Santrock (2011) la define como "el conjunto de razones por las que las personas se comportan de las formas en que lo hacen. El comportamiento motivado es vigoroso, dirigido y sostenido" (p. 432).

Teniendo en cuenta lo anterior, la motivación debe ser entendida como un constructo que intenta describir los procesos en los que la conducta actual se presenta, desde la multiplicidad de las variables que la componen. Asimismo, ésta designa un proceso complejo que causa la conducta a favor del cumplimiento de metas y objetivos individuales, en donde intervienen múltiples variables (biológicas y adquiridas) que inciden en la activación, direccionalidad, intensidad y coordinación del comportamiento encaminado a lograr determinadas metas (Bisquerra, 2014).

Por otro lado, Herrera, Ramírez, Roa y Herrera (2004) indican que la motivación explica el porqué del comportamiento, definiéndola como el:

> Proceso que explica el inicio, dirección, intensidad y perseverancia de la conducta encaminada hacia el logro de una meta, modulada por las percepciones que los sujetos tienen de sí mismos y por las tareas a las que se tienen que enfrentar. (p. 5).

Este proceso se da en tres fases: la primera es de activación, en donde el sujeto se motiva al empezar una acción; la segunda es de dirección, en la cual se determina y fija un objetivo; y la tercera, la de mantenimiento, que consiste en la persistencia que el sujeto tiene para alcanzar el objetivo trazado.

Santrock (2011) plantea tres perspectivas desde las cuales se ha estudiado la motivación: la conductista, la humanista y la cognitiva.

- **Perspectiva conductista**

Se basa en la teoría de la recompensa y el castigo, como ejes centrales para la motivación de las personas. Las recompensas pueden ser positivas o negativas, y ambas instauran la acción y su mantenimiento (Santrock, 2011). El precepto fundamental de esta teoría es que los individuos se motivan para obtener un beneficio y se alejan de aquellos comportamientos que acarrean consecuencias negativas (Trechera, 2005).

Según Naranjo (2009), los refuerzos o condicionamientos de recompensa positivos son empleados para obtener un comportamiento deseado, a través de la identificación de lo que se quiere reforzar y de la selección de los motivadores, teniendo en cuenta factores como la inmediatez en la presentación del refuerzo, la privación y la saciedad, así como la cantidad de reforzamiento y la novedad del refuerzo.

Este refuerzo debe ofrecerse en el momento exacto en el que se busca la respuesta deseada, para que la persona se adecúe a la inmediatez del mismo. Naranjo (2009) propone que la persona sea privada del refuerzo, generándole una privación que luego va a ser respaldada por la saciedad de obtenerlo, pues al darse el refuerzo de forma regular, el sujeto deja de percibirlo como tal. El refuerzo negativo, al igual que el positivo busca identificar condicionamientos de recompensa que resultan aversivos para el sujeto, y que entran a regular la conducta.

El enfoque conductista establece una diferencia entre motivadores y motivaciones, debido a que los primeros son los refuerzos que se utiliza para lograr determinados comportamientos, y la motivación es la energía y los deseos de carácter individual o grupal. De este modo, los motivadores se convierten en los refuerzos negativos o positivos, y estos a su vez, aumentan el impulso para satisfacer los deseos; es decir que:

> La motivación se refiere al impulso y esfuerzo por lograr una meta, mientras que la satisfacción es el gusto que se experimenta una vez alcanzada la meta. Es decir, la motivación implica un impulso hacia un resultado, en tanto que la satisfacción es la experiencia del resultado. (Naranjo, 2009, p. 157).

- **Perspectiva humanista**

Esta perspectiva pone en el centro del planteamiento motivacional al sujeto y su capa cidad de autonomía y autocrecimiento, porque desde la libertad de elegir encamina

sus acciones. De esta perspectiva motivacional surgen varias teorías que se centran en descubrir cómo el ser humano fundamenta sus acciones de acuerdo con sus necesidades y expectativas de vida: Referido a esto, Trechera (s.f.) señala que el proceso de maduración humana se enriquece durante toda la vida, manteniendo viva la tendencia para hacer realidad el deseo de llegar a ser cada vez más persona, mediante el crecimiento y desarrollo en los distintos ámbitos de la vida: educación, trabajo, relaciones sociales, etc.

- **Perspectiva cognitiva**

Esta perspectiva pone en juego el pensamiento según las actividades que son desarrolladas a lo largo de la vida (Ajello, 2003), ya que la cognición es el sistema que recibe y envía información con significado a los demás sistemas que regulan los afectos, el comportamiento y el cuerpo. Cuando se habla de significado y pensamiento, nos referimos a las ideas, creencias y opiniones que el individuo evidencia acerca de cómo enfrenta sus quehaceres desde sus habilidades y con relación a la duración del esfuerzo que realiza y, por tanto, el resultado que obtiene. Esta perspectiva se preocupa por la motivación interna de logro de las personas, y el significado que ellas tienen del éxito o del fracaso, así como de las técnicas que utilizan para controlar de forma efectiva su ambiente, a partir del establecimiento, planeamiento y monitoreo del logro de sus metas y objetivos.

Teoría de la jerarquía de las necesidades

Maslow (1991), desde una perspectiva humanística de la motivación, propuso que la teoría de la jerarquía de las necesidades se configurara desde unas necesidades humanas que motivan la acción del sujeto. Estas están jerarquizadas según prioridades que de forma ascendente se complementan unas a otras; es decir, que solo cuando las necesidades básicas están cubiertas, se puede ascender a necesidades de orden superior (Figura 1).

En la pirámide de las necesidades de Maslow (1991), adaptada para el presente documento, se adiciona las dos últimas necesidades que él encontró, las cuales se refieren a las necesidades que experimentan aquellos individuos que han satisfecho las primeras cinco, pero que no todos son capaces de desarrollar, denominadas 'cognoscitivas', al relacionarse con el desarrollo del pensamiento en contextos determinados.

Las necesidades son organizadas jerárquicamente, pero la satisfacción de una motivación puede reorganizar su jerarquía, ya que, si una necesidad satisfecha que movilizó necesidades superiores vuelve a aparecer, genera tensión en el organismo, debido a que las necesidades que se desea satisfacer son las que movilizan el sistema, para así poder satisfacerla. Este sistema de satisfacción de necesidades es comprendido como uno interrelacionado, pues la satisfacción de una necesidad influye de manera profunda en las demás. Esta teoría de la motivación define el comportamiento del hombre y su dinamismo desde las necesidades complejas inherentes a él, enfocadas en cumplir objetivos y que son satisfechas de forma cíclica durante toda la vida humana, por lo cual pueden ser ordenadas, siendo fácilmente identificables.

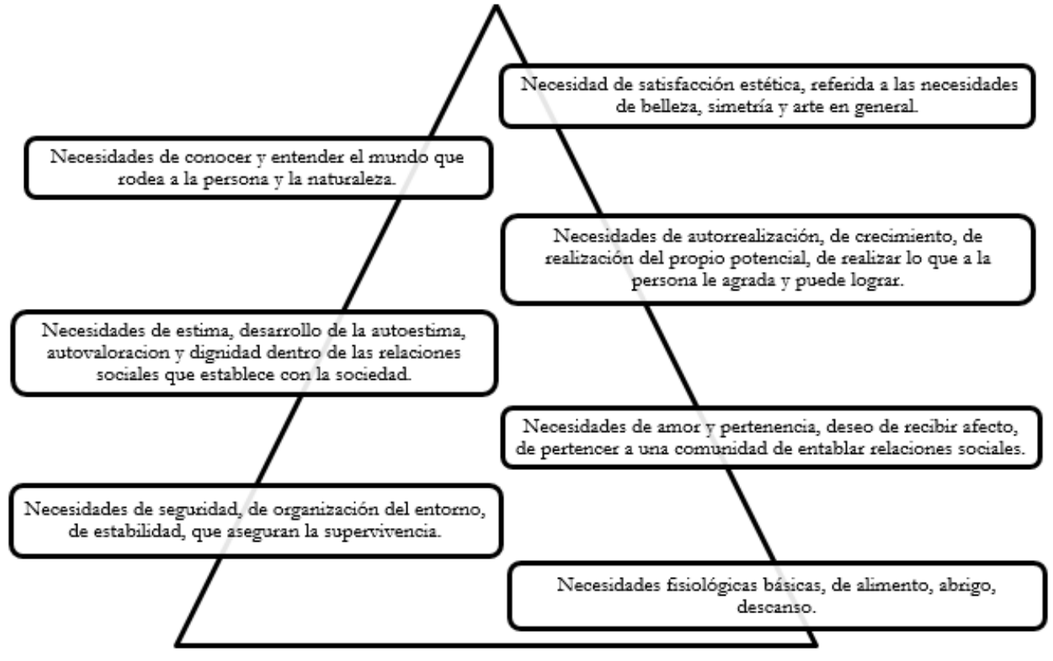


Figura 1. Jerarquía de las necesidades de Maslow.
Fuente: Elaboración propia a partir de Maslow (1991).

2. Metodología

Éste es un estudio cualitativo de tipo exploratorio, que tuvo un carácter instrumental, al elegir un grupo de 19 docentes de planta del programa de Contaduría Pública de la Universidad Militar Nueva Granada, para intentar comprender el fenómeno de la motivación desde sus particularidades.

Como estudio de caso, se realizó considerando la representatividad de la población con relación al fenómeno estudiado, el objetivo fijado para la investigación, la temporalidad para la recolección de datos (año 2016), la disponibilidad de los encuestados, su disposición para suministrar información y la pertinencia del contexto particular en el que se desenvuelven, pues de estos individuos devienen las comparaciones y el fenómeno específico que se estudió (Stake, 1998).

Se aplicó 19 encuestas que incluyeron preguntas en las siguientes categorías de análisis: Clima laboral, Condiciones ambientales en el puesto de trabajo, Ergonomía, Posibilidades de creatividad e iniciativa, Compañeros de trabajo, Funciones del trabajo, Remuneración, Reconocimiento y Satisfacción. Para efectos de este estudio, los docentes jerarquizaron la satisfacción de sus necesidades respondiendo a la pregunta:

Con respecto a la satisfacción de necesidades (tanto primarias como de segundo orden) ¿el hecho de ser docente universitario y desempeñarse profesionalmente, le permite acceder o suplir ciertas necesidades? Indique en cada caso en una escala numérica de 1

a 5, siendo 5 la más importante y 1 la menos importante, como califica cada una de las siguientes necesidades:

__ Vivienda propia (RE4401).

__ Vehículo propio (RE4408).

__ Mejor alimentación y manutención (RE4409).

__ Acceso a bienes culturales (RE4404).

__ Acceso a educación superior y a posgrados (RE4402).

__ Oficina o espacio de trabajo propio (RE4405).

__ Acceso a bienes de lujo (RE4406).

__ Viajes y entretenimiento (RE4411).

__ Ascenso en la escala social (RE4403).

__ Acceso a tecnología (RE4407).

__ Empresa o negocio propio (RE4410).

La validación del instrumento de recolección de la información se hizo con cuatro docentes expertos en el tema, cuya afiliación institucional correspondió a universidades públicas y privadas en la ciudad de Bogotá.

Para el análisis de los resultados se sacó estadísticas descriptivas, cuyos cálculos fueron elaborados en Microsoft Excel. Posteriormente se jerarquizó las necesidades, según la forma como las identificaron los docentes.

3. Resultados

La Tabla 1 evidencia la importancia promedio que asignan los docentes a la satisfacción de ciertas necesidades. Se encontró que estos priorizan: la Empresa (o negocio) propia y la Vivienda propia como las más importantes, y el Acceso a bienes de lujo y a Viajes y entrenamiento como de las menos importantes.

Más importante Menos importante	Necesidades	RE4401	RE4402	RE440 3	RE4404	RE440 5	RE440 6	RE4407	RE440 8	RE440 9	RE44 10	RE4411
	Escala	Vivienda propia	Acceso a educación superior y a posgrados	Ascenso en la escala social	Acceso a bienes culturales	Oficina o espacio de su trabajo propio	Acceso a bienes de lujo	Acceso a tecnología	Vehículo propio	Mejor alimentación y manutención	Empresa o negocio propio	Viajes y entreteni-miento
5		57,90 %	21,10 %	36,80 %	26,30%	26,30 %	5,30 %	15,80 %	5,30 %	10,50 %	57,90 %	15,80 %
4		10,50 %	31,60 %	21,10 %	5,30%	31,60 %	26,30 %	21,10 %	15,80 %	15,80 %	5,30 %	15,80 %
3		0,00 %	10,50 %	5,30 %	26,30%	5,30 %	15,80 %	26,30 %	36,80 %	36,80 %	10,50 %	5,30 %
2		5,30 %	10,50 %	15,80 %	10,50%	10,50 %	15,80 %	15,80 %	21,10 %	15,80 %	10,50 %	31,60 %
1		21,10 %	15,80 %	15,80 %	21,10%	15,80 %	21,10 %	5,30 %	5,30 %	15,80 %	10,50 %	10,50 %

Una vez revelada la importancia que los profesores asignaron a la satisfacción de sus necesidades, los resultados fueron sistematizados en la Figura 2, que presenta la jerarquización que hicieron de sus necesidades. En la base de la pirámide están las necesidades que manifiestan les son más importantes en términos relativos, (clasificadas

aquí como necesidades básicas) y en la parte superior aquéllas que tienen para ellos menor importancia relativa, (identificadas aquí como necesidades secundarias).

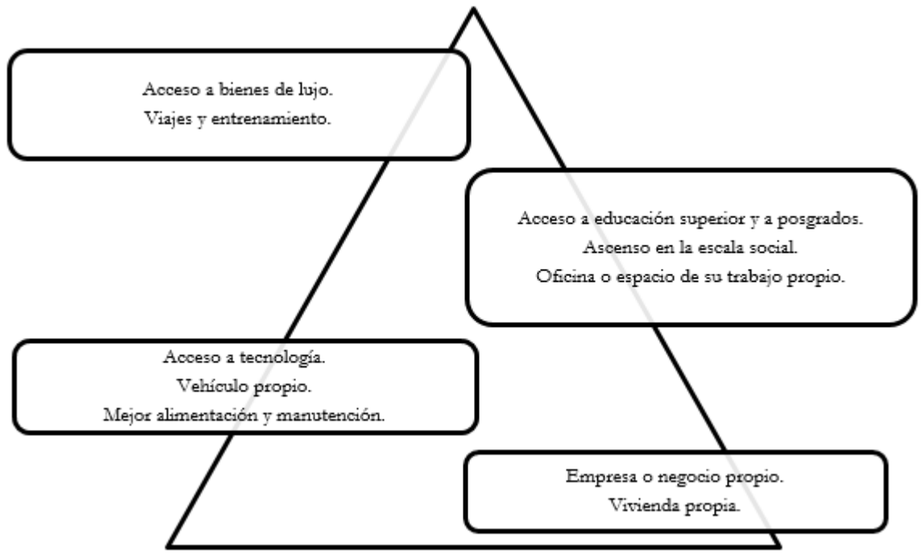


Figura 2. Jerarquía de las necesidades de los docentes.

Fuente: Elaboración propia a partir de Maslow (1991).

Para el caso del Acceso a los bienes culturales, no fue posible jerarquizar esta necesidad en la pirámide, porque los docentes valoraron su importancia de forma casi equivalente en las escalas de importancia: 5 (26,30 %); 3 (26,30 %) y 1 (21,10 %), sin lugar a matices, lo que imposibilitó hallarle un promedio.

4. Discusión y Conclusiones

Al analizar los resultados a la luz de la teoría de la jerarquía de las necesidades, se puede concluir que los docentes consideran como una necesidad básica, la Empresa o negocio propio, en contradicción a lo que establece Maslow (1991), quien la clasifica como una necesidad de autorrealización. Este hallazgo concuerda con Martínez (2010), quien afirma que las universidades, permeadas por la visión neoliberal, educan para ver como factores productivos a la vida y el conocimiento, de donde se deduce que crear empresa es una necesidad fundamental.

En cambio, la Vivienda propia y una Mejor alimentación y manutención, sí coinciden con la forma como las clasificaron los profesores y como las definió Maslow (1991), por tratarse de necesidades de abrigo y alimento que aseguran la supervivencia.

En el caso del Vehículo propio y el Acceso a la tecnología, aunque los profesores también las jerarquizaron como básicas, son más de carácter social (más allá de la materialidad que puedan tener), porque facilitan la movilidad y la comunicación, y al igual que el Acceso a educación superior y a posgrados, el Ascenso en la escala social y la Oficina o espacio de su trabajo propio, son necesidades de tipo social (como bien las jerarquizaron los docentes) y que, según Maslow (1991), son de pertenencia a una comunidad para el establecimiento de relaciones con otros y de dignidad dentro del conjunto social (cuestiones inherentes a la labor del docente).

Por último, como necesidades estéticas y de conocer y entender el mundo que los rodea, los docentes jerarquizaron el Acceso a bienes de lujo y los Viajes y entrenamiento, ubicándolas en la parte más alta de la pirámide, al igual que lo hizo Maslow (1991).

Según la literatura consultada, parece existir un consenso en cuanto a que la motivación influye en los docentes, específicamente en su quehacer como educadores (Rodríguez, Núñez, Valle, Blas y Rosario, 2009), aunque éste no sea su único rol, el cual combinan satisfactoriamente con el de investigadores (Macfarlane y Hughes, 2009). También parece claro, que la excelencia docente depende de múltiples razones (García, Maldonado, Perry, Rodríguez y Saavedra, 2014) que condicionan al profesor en su labor. De manera que las capacidades, expectativas, auto-eficacia, autonomía y autorrealización, son algunos condicionantes de la acción del docente, además de otros, que son derivados de las relaciones laborales y organizacionales con las instituciones educativas para las que trabajan.

Estudios como los Chandra, Cooper, Cornick y Malone (s.f.) y Tufuor (2014), muestran que hay motivación en los profesores que enseñan contabilidad en diferentes niveles educativos y países, evidenciando una vocación para trabajar como tales, a pesar de condiciones adversas del entorno (compañeros, infraestructura, tecnología, espacios, ruido, temperatura, etc.) y de unos salarios no tan satisfactorios.

A manera de cierre y pertinencia, se propone como un futura línea de investigación en esta temática, la del análisis discursivo de entrevistas a profesores, por cuanto el discurso moldea y representa las prácticas sociales en la producción y reproducción del conocimiento legitimado, y las prácticas de grupos sociales específicos (Van Dijk, 2003), pues el discurso comprende el entorno físico y social en el que se realiza la interacción humana, da identidad y es una forma de representarse y representar al otro y a los acontecimientos que han precedido el acto de enunciación: contexto, intercambios comunicativos, etc. (Ducrot y Todorov, 1998). Este tipo de análisis crítico, como lo refiere Fairclough (2001), permitiría dar cuenta de las relaciones de poder políticas y sociales en las que se da la motivación, pues relaciona las prácticas formales del discurso, los géneros del discurso sociolingüísticos y las prácticas sociológicas institucionales, con los códigos, sintaxis, grafemas e ideogramas y las acciones en las que se genera la actividad productiva, las relaciones e identidades sociales, valores culturales, etc., que poseen la capacidad de reproducir o transformar las estructuras sociales y la jerarquización que se puede hacer de las necesidades que se enmarca en los eventos comunicativos desde el metalenguaje.

Referencias

Ajello, A. (2003). La motivación para aprender. En C. Pontecorvo (Coord.), *Manual de psicología de la educación* (pp. 251-271). Madrid, España: Edigtorial Popular.

Añez, S. (2006). Cultura organizacional y motivación laboral de los docentes universitarios. *Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales CICAG*, *4*(1), 102-126.

Benavides, O. (2017). Motivación laboral de los egresados del Programa de Administración de Empresas de la Universidad de Nariño. *Revista Tendencias*, *18*(1), 41-54.

Bisquerra, R. (2014). Educación emocional e interioridad. En L. López, (Coord.), *Maestros del corazón. Hacia una pedagogía de la interioridad* (pp. 223-250). Madrid, España: Wolters Kluwer.

Camargo-Mayorga, D. (2015). Motivación laboral en docentes de Contaduría Pública: una revisión de literatura. En: D. Camargo y J. Salgado (Eds.), *Memorias I Jornada Internacional de Estudios Disciplinares en Contabilidad y I Encuentro de Estudiantes de Contaduría Pública* (294-301). Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.

-------. (2016). Motivación de la labor docente: un estudio de caso de dos programas de contaduría pública en Bogotá. *Cuadernos de Contabilidad*, *17*(44), 421-448. https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-44.mlde

Chandra, A., Cooper, W., Cornick, M., & Malone, C. (s.f.). A study of motivational for accounting educators. What are their concerns? *Research in Higher Education Journal*, 11, 19-36.

Ducrot, O. y Todorov, T. (1998). *Diccionario enciclopédico de las ciencias del lenguaje*. Madrid, España: Siglo Veintiuno Editores.

Fairclough, N. (2001). Critical discourse analysis as a method in social scientific research. In: R. Wodak & M. Meyer (Eds.), Methods of critical discourse analysis (pp. 121-138). London: Sage Publications Inc.

García, S., Maldonado, D., Perry, G., Rodríguez, C. y Saavedra, J. (2014). *Tras la excelencia docente. Cómo mejorar la calidad de la educación para todos los colombianos.* Bogotá, Colombia: Fundación Compartir.

Herzberg, F., Mausner, B., & Snyderman, B. (1959). *The motivation to work*. London: Transaction Publishers.

Herrera, F., Ramírez, M., Roa, J. y Herrera, I. (2004). Tratamiento de las creencias motivacionales en contextos educativos pluriculturales. *Revista Iberoamericana de Educación*, *34*(1), 1-21. Doi: https://doi.org/10.35362/rie3412885

Macfarlane, B. & Hughes, G. (2009). Turning teachers into academics? The role of educational development in fostering synergy between teaching and research. *Innovations in Education and Teaching International*, *46*(1), 5-14.

Martínez, J. (2010). *La universidad productora de productores: entre biopolítica y subjetividad*. Bogotá: Universidad de La Salle.

Maslow, A. (1991). *Motivación y personalidad*. Madrid, España: Ediciones Díaz de Santos.

Naranjo, M. (2009). Motivación: perspectivas teóricas y algunas consideraciones de su importancia en el ámbito educativo. *Educación*, *33*(2), 153-170.

Niño, L. (2013). Descripción de los modelos de motivación laboral implementados en instituciones educativas durante el periodo 2005-2013 (Hispanoamérica). Recuperado de https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/10701

Rodríguez, S., Núñez, J., Valle, A., Blas, R. y Rosario, P. (2009). Auto-eficacia docente, motivación del profesor y estrategias de enseñanza. *Escritos de Psicología*, *3*(1), 1-7.

Roncancio, A. y Camargo, D. (2016). La motivación laboral contable:una genealogía para su análisis en el período 1960-1970. *En-Contexto*, 4(4), pp. 185-198.

Santrock, J. (2011). *Psicología de la educación* (5.ª ed.). México: Mc Graw-Hill.

Stake, R. (1998). *Investigación con estudio de casos* (5.ª ed.). Madrid, España: Ediciones Morata.

Trechera, J. (s.f.). Saber motivar: ¿El palo o la zanahoria? Recuperado de https://www.monografias.com/trabajos28/saber-motivar/saber-motivar.shtml

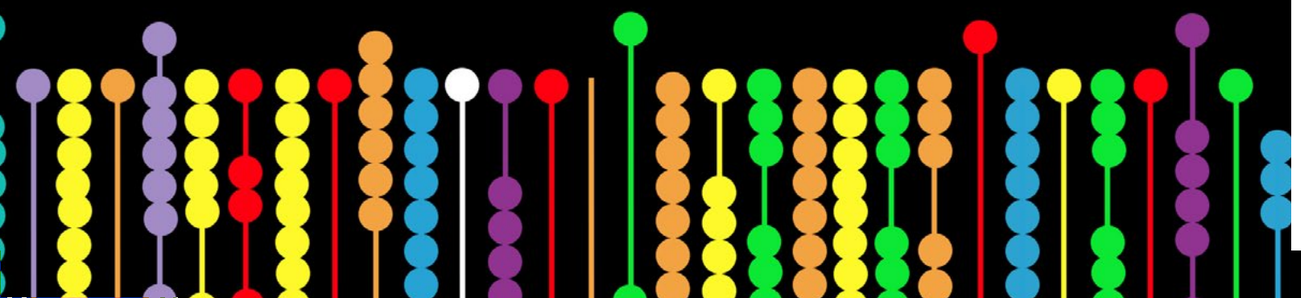
Tufuor, J. (2014). Motivating senior high school accounting teachers to stay at post in Ghana: a tripartite elemental analysis. *International Journal of Scientific and Research Publications*, *4*(9), 1-8.

Umaña, C. (2004). Esquemas de incentivos para la Carrera Docente. Recuperado de https://ideas.repec.org/p/col/000118/002589.html

Van Dijk, T. (2003). La multidisciplinaridad del análisis del discurso: un alegato en favor de la diversidad. En: R. Wodak & M. Meyer (Eds.), *Métodos de análisis crítico del discurso (pp. 143-177). Barcelona*, España: Editorial Gedisa.

Visser-Wijnveen, G., Stes, A. & Van Petegem, P. (2012). Development and validation of a questionnaire measuring teachers' motivations for teaching in higher education. *High Education*, *64*(3), 421-436.

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Propuesta curricular basada en la tutoría para la investigación científica en los alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo – Chimbote, 2018

Ángel Mucha Paitan[1]

Resumen

El presente trabajo de investigación tuvo como objetivo general: Diseñar y proponer un currículo basado en la tutoría para la investigación científica en los alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo – Chimbote, 2018; y como objetivos específicos, identificar y analizar los componentes que configuran la tutoría curricular para la investigación científica, además de construir la propuesta basada en la tutoría intra y extra curricular y crear pautas de referencia para la planificación y orientación de la tutoría de investigación.

El paradigma utilizado fue el cualitativo – cuantitativo y el enfoque fue el mixto. La metodología se basó en el diseño transversal. La propuesta tiene enlazado el currículo de Contabilidad a través del curso de Metodología de la investigación del quinto ciclo, pasando al curso de tutoría en el sexto, hasta el octavo ciclo y enlazándolo con los círculos de investigación que se encuentra fuera de ella, en el Área extracurricular de Tutoría para la investigación, generándose una estructura y funciones o roles de cada uno de los componentes del área.

Como conclusiones, se identificó y analizó los componentes que configuran la tutoría curricular para la investigación científica; además, se construyó la propuesta basada en la tutoría intra y extra curricular para la investigación científica. Por último, se creó pautas de referencia para la planificación y orientación de la tutoría de investigación, como estructura y roles dentro del Área de Tutoría Extracurricular.

Palabras Clave: tutoría, investigación, contabilidad, currículo.

[1] Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad Cesar Vallejo, Perú.

Curriculum proposal based on tutoring for scientific research in students of the Accounting School of the Cesar Vallejo University - Chimbote, 2018

Abstract

The general objective of this research work was to design and propose a curriculum based on tutoring for scientific research in students of the School of Accounting of the University Cesar Vallejo - Chimbote, Perú, during 2018. As specific objectives, it was intended to identify and analyze the components that configure curricular tutoring for scientific research, apart from building the proposal based on intra and extracurricular tutoring and creating reference guidelines for the planning and guidance of research tutoring.

The paradigm used was qualitative - quantitative; mixed approach. The methodology was based on cross-sectional design. The proposal has linked the Accounting curriculum through the Research Methodology course of the fifth cycle, passing the tutoring course in the sixth, until the eighth cycle and linking it with the research circles that are outside of it, in the Extracurricular area of Tutoring for research, generating a structure and functions or roles of each of the components of the area.

As conclusions, the components that make up the curricular tutoring for scientific research were identified and analyzed; in addition, the proposal based on intra and extracurricular tutoring for scientific research was built. Finally, reference guidelines were created for the planning and orientation of research tutoring, such as structure and roles within the Extracurricular Tutoring Area.

Key words: tutoring, research, accounting, curriculum.

1. Introducción

La finalidad planteada para este estudio fue crear una propuesta curricular basada en la tutoría para la investigación científica, en los alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo de la ciudad de Chimbote, Perú.

En esta investigación nos centramos en los estudios del quinto al décimo ciclo de los alumnos de Contabilidad y, en concreto, en el momento crucial de la obtención del título, debido a los problemas que tienen al elaborar su proyecto de investigación en el noveno ciclo. A pesar de haber llevado el octavo ciclo 'Metodología de la Investigación', no tienen dominio de las categorías de la investigación científica, lo cual les dificulta hacer su tesis, siendo evidente este problema, en las evaluaciones escritas. También evidencian dificultades al elegir el tema de estudio, de modo que se sitúe dentro de las líneas de investigación de Contabilidad. Respecto al tiempo, es muy corto para todo el proceso que implica la aplicación del Método de Investigación Científica; por lo tanto, se requiere de acompañamiento y orientación, lo que implica asignar tutores de investigación científica. López (1995) indica que los tutores son una figura importante en la legislación universitaria anglosajona y que no han llegado a consolidarse en la universidad española. Así pues, el tutor y director de investigación o de tesis, son los responsables del apoyo al alumno, lo cual nos indica que España ya viene planteando el rol de tutores de investigación científica, teniendo en cuenta que el tutor es el asesor, apoyo, guía, orientación, para que el alumno logre las capacidades y competencias para la investigación científica.

Debido a que la estructura curricular de la Escuela de Contabilidad ya está establecida en la Universidad Cesar Vallejo, cabe mencionar que existe un Sistema de Tutoría y Pastoral Universitaria que cumple con un asesoramiento permanente, grupal e individual que se brinda al estudiante, con el propósito de optimizar logros y procedimientos estudiantiles, procesos de madurez personal, desarrollo de capacidades, formación en valores, toma de decisiones. Además, cada docente tutor es un docente especializado que atiende las necesidades que el estudiante requiera, orientándolo hacia un desarrollo óptimo en la adaptación de su vida universitaria. Lo que se requiere es la formación de docentes tutores en investigación, que motiven a los alumnos que desean empezar a hacer su trabajo de investigación desde la mitad de su carrera, formando parte de un círculo de investigación científica en su área y línea, y no cuando ya están finalizando, lo cual es todo un problema en los jóvenes estudiantes, que se ven presionados y estresados, porque deben hacer obligatoriamente un trabajo de investigación en los dos últimos ciclos.

2. Formulación del problema

¿Cómo sería una propuesta de Currículo basada en la Tutoría para la Investigación Científica en los Alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo – Chimbote, 2018?

3. Objetivos

Objetivo General

Diseñar y proponer un currículo basado en la tutoría para la Investigación Científica en los Alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo – Chimbote, 2018.

Objetivos específicos

1) Identificar y analizar los componentes que configuran la tutoría curricular para la investigación científica.

2) Construir la propuesta basada en la tutoría intra y extracurricular para la Investigación Científica en los Alumnos de la Escuela de Contabilidad.

3) Crear pautas de referencia para la planificación y orientación de la tutoría de investigación.

4. Metodología

El paradigma utilizado fue el cualitativo – cuantitativo y el enfoque fue el mixto. La metodología se basó en el diseño transversal. Se diseñó una propuesta curricular basada en la Tutoría para la Investigación Científica para los Alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo – Chimbote, la cual se pone a disposición para la valoración y evaluación de los alumnos y docentes de la Escuela.

Debemos indicar que la aplicación de la tutoría para la investigación se hará a partir del quinto ciclo hasta el décimo, donde todo este espacio será cubierto por los tutores de investigación.

5. Desarrollo del Tema

Tutoría de investigación

La función del tutor es guiar y acompañar al estudiante durante el proceso de investigación, pero es éste último quien realiza el trabajo, toma y ejecuta las decisiones, tomando en consideración las orientaciones y recursos que le proporcionan el tutor y otros asesores externos. El tutor indica, recomienda y facilita caminos, que el estudiante puede elegir o no, asumiendo la responsabilidad de sus decisiones; esta autonomía hace que cada investigación sea única; algunas de sus decisiones pueden generar dificultades o fallos en el proceso de investigación, pero la experiencia del error es una gran fuente de aprendizaje.

La tutoría es una actividad académica que consiste en orientar y ayudar al alumno en actividades relacionadas con el aprendizaje de la investigación científica. La asesoría tiene niveles diversos que incluyen, desde la orientación de un alumno que presenta dificultades o necesidades de información científica, hasta el apoyo en la construcción de su proyecto y tesis de investigación.

Según Cejas (2005), dada la importancia del trabajo de grado en cuanto a dedicación, esfuerzo, contribución académica y presencia de dificultades, éste no puede ser realizado solo por el estudiante, sino que debe ser orientado o conducido por el tutor y asesor.

Para Carruyo (2007), el asesor desempeña un conjunto heterogéneo de funciones y roles diversos: la asesoría en el desarrollo de una investigación, la asesoría combinando su labor de docente e investigador, y la asesoría en un grupo durante el proceso de enseñanza-aprendizaje. Este trabajo se centra en el primero de estos procesos de asesoría.

Para Morillo (2009), indica lo siguiente:

Un buen tutor (asesor) representa una ayuda imprescindible durante el lapso de la tutoría (asesoría); uno de los objetivos más importantes es colaborar en la formación del alumno, como ya se mencionó, a través de la guía en la consecución y uso de herramientas metodológicas y, principalmente, de técnicas del área o disciplina de la investigación para el buen desarrollo del proyecto, y alcanzar con ello, la meta de la graduación. Esta orientación o colaboración abarca desde la elección y delimitación de un tema satisfactorio y factible de indagar, pasando por la solución de las limitaciones que pudiera generarse en el transcurso de la investigación, hasta el logro de las respuestas a las preguntas formuladas, y la presentación pública o defensa del trabajo.

Roles del tutor

De la Cruz (2007, citada por González-Juárez, 2015)

> Identificó siete roles del tutor en el posgrado: como investigador, docente, apoyo psicosocial, consejero académico, entrenador, socializador y patrocinador, que permiten hacer énfasis en las diversas dimensiones de la tutoría, como son: la práctica, el proceso y los métodos de enseñanza efectivos en los que sustenta la construcción de saberes para la investigación. (p. 26).

Perfil del tutor

Por su parte, la Dirección General de Evaluación Educativa (DGEE) y la UNAM (2007, citadas por González-Juárez, 2015) resaltan los siguientes aspectos, como fundamentales en el perfil del tutor:

1) Apoyo a la formación profesional y al desarrollo del proyecto de tesis: mostrar disponibilidad para dar asesorías, interesarse en el desarrollo académico de los alumnos, proporcionar bibliografía para su proyecto de tesis, orientar a los alumnos, fomentar la participación de los alumnos en actividades académicas extracurriculares, ser generoso en compartir su experiencia, discutir los proyectos de investigación con los alumnos, apoyar el desarrollo del proyecto de tesis, aclarar dudas, fomentar una postura crítica ante los temas, ayudar a resolver problemas de investigación, fomentar el estudio interdisciplinario, proporcionar orientación académica sobre la elección de asignaturas y fomentar la autonomía de los alumnos.

2) Relación con los alumnos: mostrar apertura en el intercambio de ideas, respetar el tema de investigación del alumno, respetar las opiniones del alumno, tratar con amabilidad a los alumnos, ser honesto, ser ético y valorar el desarrollo del alumno.

3) Compromiso con la tutoría: respetar el horario de las asesorías, entregar oportunamente los trabajos con correcciones, interesarse por los temas de investigación de los alumnos, planear el trabajo durante las asesorías, conocer el trabajo de investigación del alumno y sensibilizar a los alumnos sobre la tutoría.

4) Evaluación del aprendizaje: ser exigente al solicitar los avances del proyecto de tesis, realizar críticas constructivas al corregir trabajos, realizar comentarios objetivos sobre el proyecto de tesis, ser claro en las observaciones emitidas y reconocer las necesidades de aprendizaje de los alumnos.

5) Formación y experiencia profesional: dominar el tema de investigación del alumno, utilizar la tecnología para hacer investigación, actualizarse, tener experiencia en investigación y conocimientos interdisciplinarios. (pp. 29-30).

Competencias que promueve la tutoría

La tutoría para la investigación tiene el propósito de incorporar a estudiantes en proyectos de investigación y, con el apoyo y atención personalizada de un académico, contribuir a que éstos.

- Lean y comprendan textos científicos.
- Elaboren documentos con una redacción adecuada, en los cuales reflejen su capacidad crítica y propositiva.
- Trabajen colaborativamente, a través de la participación en seminarios, reuniones o discusiones académicas.
- Apliquen los conocimientos adquiridos, involucrándose en actividades de recolección y análisis de datos, aplicación de encuestas, manejo de instrumentos y equipo especializado, trabajo de campo, clínico o de laboratorio, prácticas de trabajo comunitario, entre otros.

Propuesta curricular basada en la Tutoría para la Investigación

Tutoría de Investigación

La tutoría de investigación en la Universidad Cesar Vallejo corresponde a círculos de aprendizaje de estudiantes y profesores, de la Escuela de Contabilidad, por el interés en la investigación de los actores que los integran, quienes se articulan como comunidad académica al sistema de investigación de la Universidad, a través de su vinculación con los grupos intra curriculares e extracurriculares, lo que convierte a los alumnos en investigadores. De igual manera, se vinculan con el pregrado de la Universidad, ya que sus áreas de trabajo son derivadas de los intereses que surgen en los estudiantes en el desarrollo formal de sus estudios.

Área Intracurricular

Corresponde a la tutoría para la investigación científica que está dentro del currículo, como se presenta en el plan curricular en el cual desde el quinto ciclo empieza con el curso de Metodología de la Investigación, que brinda la parte teórica de la investigación. A partir del sexto ciclo se inicia con la tutoría para la investigación científica con una hora en aula hasta el octavo ciclo; estas horas de tutoría sirven para captar y motivar en temas de investigación a los alumnos, para que formen parte del Área de tutoría extracurricular y dar continuidad y vinculación a la investigación en los temas escogidos. En el curso de Tutoría para la investigación del octavo ciclo se profundiza más; aquí todos deben tener su tema de investigación con su realidad problemática y avance en la teoría relacionada con el tema, para que en el siguiente ciclo consoliden los avances que corresponden al curso de Proyecto de investigación científica, donde se logra elaborar todo el proyecto y, en la parte final está el curso de Desarrollo del pro yecto de investigación, con el cual logran finalizar la tesis.

Tabla 1. *Plan Curricular de Contabilidad*

	Código de experiencia curricular	Experiencia curricular	Horas teóricas	Horas prácticas	Total horas	Créditos	Requisito
CICLO V	GPCG506	Metodología de la investigación científica	3	2	5	4	
	DECL501	Contabilidad de costos avanzado	3	2	5	4	DECE412
	DECE516	Análisis financiero para la toma de decisiones	3	2	5	4	DECE413 CDIPA02
	DECL502	Renta personal y empresarial	3	2	5	4	DECE414
	DECE517	Finanzas	3	2	5	4	DECE412 DECE413
Subtotal de horas y créditos por ciclo			15	10	25	20	
Experiencias curriculares obligatorias							
CICLO VI	GPCG607	Constitución y Derechos Humanos	3	2	5	4	
	DECL603	Control interno gerencial	3	2	5	4	DECE516 CDIPA03
	DECE618	Sistemas de Gestión pública y privada	3	2	5	4	DECE516 DECL502
	DECL604	Finanzas corporativas	3	2	5	4	DECE517
		Experiencia curricular electiva	2	2	4	4	
		Tutoría para la investigación	1		1		
Subtotal de horas y créditos por ciclo			15	10	25	20	
CICLO VII	GPCG708	Cultura ambiental	3	2	5	4	
	DECL705	Auditoría financiera	3	2	5	4	DECL603 CDIPA04
	DECL706	Contabilidad gerencial	3	2	5	4	DECE618 DECL601
	DECE719	Proyectos de inversión	3	2	5	4	DECL604
		Experiencia curricular electiva	2	2	5	4	
		Tutoría para la investigación	1		1		
Subtotal de horas y créditos por ciclo			15	10	25	20	

	IPCG809	Tutoría para la investigación científica	3	2	5	4	IPCG506
	DECL807	Auditoría integral	3	2	5	4	DECL705 CDIPA05
	DECL808	*Strategic financial planning*	3	2	5	4	DECL604 DECL706
CICLO VIII	DECL809	Laboratorio de negocios	3	2	5	4	DECL706
	VPCG810	Taller de desarrollo de competencias laborales	0	2	2	1	GPCG708
		Experiencia curricular electiva	3	2	5	4	
Subtotal de horas y créditos por ciclo			15	12	27	21	
	IPCE920	Proyecto de investigación	5	12	17	11	Todas las EC hasta el VIII ciclo
CICLO IX	DECL910	Práctica pre-profesional Terminal I	5	10	15	10	Todas las EC hasta el VIII ciclo
Subtotal de horas y créditos por ciclo			10	22	32	21	
	IPCEA21	Desarrollo del proyecto de investigación	5	12	17	11	IPCE920
CICLO X	DECLA11	Práctica pre-profesional Terminal II	5	12	17	11	DECL910
Subtotal de horas y créditos por ciclo			10	24	34	22	
Total de Créditos y Horas			148	122	270	204	

Tabla 2. *Experiencias curriculares que pueden ser llevadas en cualquier momento*

Código	Experiencias curriculares electivas	Horas teóricas	Horas prácticas	Total Horas	Créditos	Los créditos electivos pueden ser aprobados con las EC o con Seminarios (cada uno equivale a dos créditos) o Créditos libres (EC aprobada fuera de la Universidad)
DECLX12	Planeamiento tributario	3	2	5	4	
DECLX13	Auditoría tributaria	3	2	5	4	
DECLX14	Tributación internacional	3	2	5	4	
AECL506	Administración del talento humano	3	2	5	4	
AECE717	Administración de operaciones	3	2	5	4	
AECL707	Gerencia y prospectiva estratégica	3	2	5	4	

Estructura del Área de tutoría extracurricular

El Área de Tutoría extracurricular de investigación de la Universidad Cesar Vallejo cuenta con la autonomía para desarrollar las actividades que sean pertinentes para cumplir con su fin básico, y para la creación de círculos de investigación en el interior de su estructura, según las necesidades que deriven de las líneas de investigación, y del grupo humano que lo conforma, actividades que además serán planeadas de acuerdo con la política de la investigación de la UCV. En cuanto a la estructura, los círculos deben tener como mínimo, un profesor asesor temático y metodológico, un estudiante coordinador y tres estudiantes que son catalogados como miembros y que deben estar activos.

A continuación se describe cada uno de los roles mencionados:

Profesor asesor temático

Es un docente de tiempo completo de la Universidad, encargado de acompañar y guiar a los estudiantes en sus proyectos y actividades investigativas en el campo temático de la Contabilidad y de representar al círculo ante los órganos de investigación en asuntos que el estudiante coordinador no pueda asumir. Otra función es captar alumnos desde quinto ciclo, con la intención de ir desarrollando sus capacidades investigativas, mismas que serán plasmadas en su proyecto.

Estudiante Coordinador

Su función principal es mantener el contacto del círculo con los órganos de representación de la UCV, con la Coordinadora de investigación de la Escuela de Contabilidad y la Oficina central de investigación de la Universidad, asistiendo a las reuniones que se programe, divulgando la información de interés general para el circulo que se dé a conocer desde estas instancias. Así mismo, es el encargado de entregar la información que las mismas necesiten.

Por otro lado, es responsable de las actividades que deriven de su función de coordinador del grupo, como la programación de las reuniones, la planeación de actividades y todo lo demás que sea pertinente para que el círculo pueda desarrollar sus actividades de acuerdo con los objetivos que tenga planteados.

Integrantes

Son los alumnos que se encuentran realizando proyectos u otras actividades investigativas dentro del círculo, mínimo tres, para que dicho ente pueda ser tomado como tal. Cada círculo puede contar con la cantidad de miembros que considere necesarios para desarrollar sus actividades y es libre de hacer convocatorias para la selección de nuevos participantes. El estudiante coordinador goza también de la calidad de miembro del círculo.

Integrantes activos

Son los estudiantes que están participando activamente en el círculo, que siguen vinculados a la Universidad y al grupo de trabajo, y que han hecho su debido registro como miembros, avalados por el profesor asesor. Los estudiantes que salen a periodo de práctica o los egresados pueden considerarse como miembros del círculo, siempre y cuando no suspendan sus actividades en el mismo.

Rol del tutor

Según Rosas, Flores y Valarino (2006), entre las características más relevantes del tutor están:

-Tener:

- Experiencia para supervisar investigaciones
- Conocimientos en el área de metodología de la investigación
- Amplios conocimientos en el área que investigan los estudiantes
- Responsabilidad en el cumplimiento de sus funciones
- Experiencia investigativa
- Organización en la planificación de investigaciones
- Destrezas en el manejo de la información
- Conocimiento de las normas y reglamentos de trabajos de grado
- Apertura a nuevas formas de abordar puntos sometidos a discusión
- Apertura a la expresión de sentimientos propios y ajenos
- Seguridad en sus habilidades como asesor e investigador
- Habilidad en el establecimiento de relaciones interpersonales efectivas durante el proceso de tutoría
- Definición clara y concisa de sus responsabilidades y las del estudiante.

- Demostrar:

- Interés por el tema de investigación
- Estabilidad emocional durante el proceso de tutoría
- Persistencia en la tarea de supervisar la investigación
- Capacidad para estructurar, junto con el estudiante, el proceso de investigación en las diferentes etapas
- Información actualizada sobre el tema, las fuentes de información y líneas de investigación factible.
- Mejoramiento de las destrezas como investigador.

- Ofrecer:

- Apoyo continuo al tesista
- Dedicación semanal para la tutoría
- Aportes de ideas y sugerencias constructivas
- Información regular sobre el proyecto
- Colaboración para la escogencia del tema de investigación
- Claridad en las funciones que debe cumplir como tutor.

6. Discusión y Conclusiones

Consideramos que el objetivo general de la investigación se logró, dado que se planteó una propuesta curricular basada en la tutoría para la investigación científica. Sin embargo, es necesario que dicho currículo, en sus dos momentos simultáneos, se pueda poner en práctica con los alumnos y que sirva para validar la propuesta; esto corresponde directamente a la Dirección de investigación y la Coordinación de investigación de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo, para poder hacer las correcciones y modificaciones pertinentes, a fin de lograr mayor despegue y desarrollo de la investigación científica.

Debemos indicar que Europa y, en especial, las universidades españolas, trabajan con sistemas de tutoría que reflejan resultados asombrosos debido a que utilizan el pensamiento de Vygotsky, aplicando la zona de desarrollo próximo donde indica que el aprendiz requiere del apoyo y guía de un tutor o persona conocedora del tema para desarrollar su potencial real, lo cual, aplicado a la investigación, serían los profesores o tutores en investigación que servirían como las palancas de apoyo para los alumnos de Contabilidad.

7. Conclusiones

Se diseñó y se planteó una propuesta curricular basada en la Tutoría para la Investigación Científica en los alumnos de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Cesar Vallejo – Chimbote, 2018.

Se identificó y analizó los componentes que configuran la tutoría curricular para la investigación científica, encontrando que se requiere de tutores especializados en temas de contabilidad y funciones específicas para el desarrollo de los asesoramientos, así como la continuidad en el proceso.

Se construyó la propuesta basada en la tutoría intra y extra curricular para la investigación científica, especificando lo que corresponde a cada una de ellas, para

enlazar el currículo con los círculos de investigación en donde se encuentra la parte extracurricular. Se creó unas pautas de referencia para la planificación y orientación de la tutoría de investigación, como estructura y roles dentro del Área de Tutoría Extracurricular.

Referencias

Carruyo, J. (2007). Conversando con tutores y asesores de tesis. *Visión Gerencial*, 16-32.

Cejas, M. (2005). *Tesistas-tutores y evaluadores: la triada estratégica del éxito*. Manuscrito inédito, Fa- cultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Carabobo, Valencia, Venezuela.

González-Juárez, G. (2015). *Tutoría y competencias de investigación en los alumnos de posgrado de la UNAM*. México, D. F.: Ediciones Díaz de Santos, Universidad Nacional Autónoma de México.

López, J. (1995). *La aventura de la investigación científica. Guía del investigador y del director de inves- tigación*. Madrid, España: Editorial Síntesis.

Morillo, M. (2009). Labor de tutor y asesor del trabajo de investigación. Experiencias e incenti- vos. *Educere, 13*(47), 919-930.

Rosas, A., Flores, D. y Valarino, E. (2006). Rol del tutor de tesis: Competencias, condiciones personales y funciones. *Investigación y Postgrado, 21*(1), 153-185.

Propuesta de subsistemas de principios y prácticas contables para la toma de decisiones gerenciales en microempresarios del Mercado 28 de julio, en la provincia de Jaén

Cecilia del Rosario Alayo Palomino[1]
María Shirly Linares Guevara[2]

Eje temático: Contabilidad Financiera, Contabilidad de Gestión y Finanzas

Resumen

La intención del presente artículo es proponer subsistemas de principios y prácticas contables para la toma de decisiones gerenciales, a partir de los aspectos teóricos relacionados con la propuesta de los sistemas contables de José Ignacio Jarne Jarne. Respecto de la metodología, la investigación tuvo un enfoque cuantitativo con un diseño descriptivo – analítico, siendo su población los 45 microempresarios del Mercado 28 de Julio, de la provincia de Jaén en el departamento de Cajamarca (Perú) y su muestra fue no probabilística. La técnica utilizada para la recopilación de la información fue la encuesta, teniendo como instrumento el cuestionario, el cual fue validado y anexado oportunamente. Se pudo demostrar que los microempresarios desconocen los principios de: negocio en marcha, base de devengado y periodo contable y, no aplican en el día a día las prácticas contables, es decir la valoración de los activos y pasivos y carecen de información financiera como el estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, toda vez que existe una escasa cultura empresarial y lo común en ellos es la mezcla de los gastos del negocio con los personales.

Palabras claves: Subsistema contable, principios contables, prácticos contables, toma de decisiones.

---

[1] Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Escuela Profesional de Contabilidad, Perú - Chiclayo calayo@usat.edu.pe

[2] Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Escuela Profesional de Contabilidad, Perú – Chiclayo shiryto@hotmail.com

Proposal for subsystems of principles and accounting practices for managerial decision-making in microentrepreneurs of market July 28, Jaén, Perú

Abstract

The intention of this article is to propose subsystems of accounting principles and practices for management decision-making, based on the theoretical aspects related to the proposal of the accounting systems of Jose Ignacio Jarne Jarne. Regarding the methodology, the research had a quantitative approach with a descriptive - analytical design, with the 45 micro-entrepreneurs of Mercado 28 de Julio, from the province of Jaén in the Department of Cajamarca (Peru), whose sample was not probabilistic. The technique used for the collection of the information was the survey, having as an instrument the questionnaire which was validated and appended in a timely manner. It was possible to demonstrate that micro-entrepreneurs are unaware of the principles of: ongoing business, accrual basis and accounting period and, do not apply accounting practices on a day-to-day basis, that is, the valuation of assets and liabilities and lack financial information such as statement of financial position, statement of income, statement of cash flow, since there is a low corporate culture and the common thing in them is the mixture of business expenses with personal expenses.

Key words: accounting subsystem, accounting principles, accounting practices, decision- making.

1. Introducción

La labor que llevan a cabo las microempresas es de indiscutible relevancia, no solo por la contribución a la generación de empleo, sino también por la participación en el desarrollo socioeconómico de las zonas en donde se ubican. Los pequeños negocios son considerados como la fuerza impulsora del crecimiento económico, la generación de empleo y la reducción de pobreza en los países en desarrollo. En términos económicos, cuando el micro empresario, genera más empleo, es porque demanda mayor mano de obra, lo cual conlleva el incremento en sus ventas, logrando mayores beneficios y contribuyendo a la formación del producto bruto interno.

Werbin y Quadro (2010) consideran que, en Latinoamérica, el subsistema regulador se basa en el control, dado que las empresas en su mayoría son pequeñas y medianas, enfocándose más, a pagos de las normas del impuesto a la renta. El objetivo de la información es distinto al entorno de empresas grandes y multinacionales en las cuales el énfasis es suministrar información útil para la toma de decisiones. En Colombia, durante los últimos años se ha adelantado estudios sobre este sector de la economía, delos cuales se ha derivado algún conocimiento, aunque incompleto, con pocas discrepancias en las metodologías de las revistas electrónicas y de difusión científica empleadas, a las fuentes utilizadas. Por ello, la Escuela de Negocios y Ciencias Empresariales de la Universidad Sergio Arboleda ha querido desarrollar investigaciones que amplíen el conocimiento, no solo sobre la realidad de las microempresas colombianas, sino sobre algunas potencialidades y aplicaciones útiles a su desarrollo.

En el Perú, las microempresas presentan niveles bajos de ingresos, razón por la cual la estabilidad económica les impide sostenerse en su actividad comercial; a esto se suma el escaso acceso al crédito en todas las regiones del país por causa del alto costo de crédito con los que cuentan las financieras; además, los plazos ofertados son cortos y las exigencias son elevadas en cuanto a garantías; para completar, es muy común la falta de confianza de los bancos con respecto a las microempresas.

En Cajamarca, Perú, se registra un importante crecimiento de los micronegocios y, según la Cámara de Comercio de ese país, el 40 % de estos es formal, mientras que otro grupo de microempresarios muestra un deficiente control en sus operaciones (Andina, Agencia Peruana de Noticias, 2009). Esa falta de formalidad se ve reflejada en la escasez de apoyo económico, la falta de transparencia contable, el costo para obtener la información adecuada, el poco conocimiento de los sistemas básicos, el control de gestión, los gastos innecesarios, el mal manejo de los inventarios, el desorden en las transacciones de compra y venta, el desconocimiento del verdadero estado financiero y el de Resultados, que son, a la larga, motivos de erradas decisiones.

Todo lo anterior hace que Jaén, provincia de Cajamarca, no sea ajena a la situación presente, dado que es un distrito que se encuentra en constante desarrollo y crecimiento comercial. El Mercado 28 de Julio de la ciudad de Jaén, actualmente se encuentra como un foco comercial importante para toda la zona del nororiente peruano, donde el desarrollo crece día a día, y existe un gran número de microempresarios con menor grado de educación empresarial que participan de manera formal dentro del Nuevo Régimen Único Simplificado y otros cuantos están en el Régimen Especial y General para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; sin embargo, muestran dificultades en materia contable, por lo que se planteó la siguiente pregunta a tan común problema: ¿Cuál será la propuesta de subsistemas de principios y prácticas frente a la toma decisiones de los microempresarios del Mercado 28 de Julio – Jaén? hipotetizando que al proponer subsistemas de principios y prácticas contables, se generará una influencia positiva en la toma de decisiones gerenciales.

El presente artículo describe la literatura relevante que ha estudiado los subsistemas contables de diversos autores internacionales. En otro capítulo se ofrece detalles de la metodología que se ha aplicado a lo largo de la investigación. En otro apartado se describe los resultados que llevaron a la triangulación de la información, identificando las causas y efectos de las variables de estudio. En otro capítulo se plantea una propuesta para conducirlos hacia las prácticas contables, se discute la teoría con los resultados y por último se presenta las conclusiones y recomendaciones para futuras investigaciones.

Este tema sirve para el desarrollo y crecimiento en una economía de escalas, así como son las microempresas que crecen día a día y necesitan conocer de sistemas contables con subsistemas de principios y prácticas contables que les permitan entender un orden contable, hacer una mejor toma de decisiones y una expansión en nuevos mercados, con competitividad.

2. Bases Teóricas

Patiño-Jacinto y Vásquez (2013), concluyeron que el estudio de los subsistemas contables es muy amplio en cada país, evidenciando una fuente de reflexión y evaluación de lo que

en ellos se realiza. Las autoras presentaron los resultados de un estudio documental que refleja los subsistemas identificados en Colombia y México y las características que, de acuerdo con Jarne (1997), se puede encontrar en estos países. Mencionan que en el subsistema de principios se identificó un alto nivel de homogeneidad. Ambos países cuentan con principios contables básicos que están de conformidad con el marco conceptual del *International Accounting Standards Boards* (IASB) y destacan el uso de conceptos de negocio en marcha y de prudencia.

Jarne (1997, citado por Patiño-Jacinto y Vásquez, 2013), realiza una conceptualización y clasificación de los sistemas contables, los cuales define como un:

> Conjunto de factores intrínsecos al propio sistema que, a través de la modelización de la que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior, conforman un todo debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos. (p. 3).

Así mismo, Patiño-Jacinto y Vásquez (2013) comentan que el tema de principios contables toma las fuentes de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y la prevalencia de alguno de estos como la imagen fiel y la importancia en los mismos. Y en cuanto al subsistema de prácticas contables, Jarne (1997) lo subdivide en las prácticas de valoración y las prácticas de información. Por otra parte, se resalta que en el tema profesional, principios contables y prácticas contables, no hay estudios específicos con estas variables o, tal vez, no han sido informados, por lo cual se hace indiscutible la necesidad de presentar ideas sobre estos temas.

Ivanovich, Peña y Torres (2012) explican que, por los estudios anteriores sobre los subsistemas contables en los diferentes países, fue posible determinar que existe una diversidad contable; es decir, cada país desarrolla un conjunto de prácticas contables respecto de la revelación de la información financiera y las metodologías de valorización. Es preciso mencionar también que la globalización ha hecho que las diferencias pasen de ser un objeto de estudios comparativos, a ser un nudo en las operaciones de empresas de diferentes países, surgiendo así las primeras prácticas con normas locales y los PCGA en los países del primer mundo.

Morales (2009) indica la existencia de similitudes y diferencias sobre los estados financieros, pero refiere que, en cuestiones de estructura de los estados contables, hay similitud en el uso vertical de los mismos. En cuentas de pérdidas y ganancia, Argentina desvincula diferente, pero en general los tres países difieren las partidas operacionales o del giro del negocio, versus las no operacionales o extraordinarias.

3. Metodología

La metodología parte de una base inductiva – deductiva, ya que se fundamenta en criterios particulares hacia la generalización, describiendo y analizando los aspectos cuantitativos de las variables de estudio. El tipo de investigación fue aplicado con un nivel descriptivo y su diseño fue no experimental, orientado a resolver problemas a través de una propuesta que surgió del estudio de los principios contables y la práctica contable vinculada con las decisiones gerenciales.

La población estuvo constituida por los 45 microempresarios formales del Mercado 28 de Julio de la provincia de Jaén, departamento de Cajamarca en Perú, quienes desarrollan actividades de comercio como: la venta de zapatos, telas, ropa de vestir, abarrotes y locería[3], así como la prestación de servicios, los cuales pertenecen al sector real de la economía.

El tipo de muestreo que se utilizó fue no probabilístico, debido a que poseían en gran medida las características típicas que puede encontrarse en la mayoría de los microempresarios: personas naturales con más de 15 años de trabajo, que generan autoempleo y forman parte del sector informal.

Durante el proceso, la técnica que se utilizó fue una encuesta dirigida a los microempresarios encargados de diversas actividades económicas, sensibilizándolos previamente, respecto de los objetivos de la investigación, a fin de proponer mejoras desde el punto de vista contable, para su crecimiento y expansión en el tiempo. Las encuestas recopiladas fueron producto de la elaboración del instrumento, el cuestionario, debidamente validado, como se detalla en los anexos.

El tratamiento de los datos y procesamiento de la información fue clasificado y estructurado de la siguiente manera: se evaluó el grado de conocimiento de los microempresarios respecto de los principios contables: empresa en marcha, base de devengado y periodo contable, las características cualitativas según el marco conceptual. Así mismo, se indagó respecto de las prácticas contables de valoración de activos y pasivos y de información contable útil para los usuarios internos y externos, con la finalidad de realizar una triangulación de la información frente a las decisiones gerenciales, identificación de las causas y efectos para los microempresarios del mercado.

4. Resultados

Subsistemas de Principios Contables

Los microempresarios del Mercado 28 de Julio en la provincia de Jaén, demostraron un limitado conocimiento del negocio en marcha, la base de devengado y el periodo contable y, más aún, al relacionar los conceptos con la realidad de las actividades económicas que explotan; sin embargo, tienen la intención de dar continuidad a los negocios, porque valoran su fuente laboral o de empleo. Si bien es cierto el desconocimiento del término 'base de devengado', consideran relevantes para sus intereses comerciales, los libros de ingresos por ventas y los gastos por compras, aunque sostienen que les es más útil para la toma de decisiones y fuente de información, el libro de ingresos. Dado que todo el año explotan sus actividades de comercio y servicio, estarían en condiciones de valorizar las operaciones dentro del marco de un periodo contable, ya sea mensual, semestral o anual. La Tabla 1, a continuación, permite contextualizar la realidad de los microempresarios frente a la perspectiva del subsistema en cuestión.

[3] Establecimiento donde se fabrica objetos de loza.

Tabla 1. *Subsistema de Principios Contables*

Categorías de Subsistemas de Principios Contables	Marco conceptual para la preparación de información financiera		
	Negocio en marcha	**Base de devengado**	**Periodo contable**
Microempresarios del Mercado 28 de Julio de la provincia de Jaen, departamento de Cajamarca	Los 45 microempresarios valoran su fuente de empleo, a través de la explotación de sus actividades económicas	Solo 17 reconocen y registran su información comercial en los ingresos por venta y gastos por compra	32 microempresarios consideran relevante el periodo contable
		Solo 20 microempresarios consideran los ingresos por ventas, como información relevante del negocio	El 20 % estuvo de acuerdo en valorizar las operaciones en un periodo contable
	Desconocen la terminología del principio, pero tienen la intención de dar continuidad a su negocio	No aplican la base contable de acumulación o devengo en la elaboración de estados financieros	El 22 % considera que la información contable podría ser revelada de forma mensual; el 4,4 % de forma trimestral y el 11 % de forma semestral, dada la realización de sus actividades económicas.

Los microempresarios reconocieron que nunca han aplicado la base contable de acumulación o de devengo, tanto para los ingresos por ventas como para las compras y gastos incurridos en las actividades económicas. Es cierto que han otorgado descuentos, rebajas, devoluciones, por los tipos de transacciones, manifestando además que no registran ni archivan información.

Tabla 2. *Base de acumulación o devengo*

¿La empresa aplicó la Base contable de acumulación o devengo en la elaboración de los estados financieros	
Ingresos por ventas	**Compras - Gastos**
No aplican la base de devengado	
Las ventas son importantes pero no aplican el reconcimiento	Incurren en gastos de personal, servicios básicos, de alquiler, etc.
Otorgan descuentos, rebajas, promociones, devoluciones, etc.	Otorgan descuentos y rebajas.
No registran ni archivan información	

Subsistemas de Prácticas Contables

> Son la parte del sistema contable que refleja los criterios objetivos seguidos en el proceso de reconocimiento, medición y valoración contables, poniendo en condiciones de ser incluidos en los estados e informes financieros, en términos monetarios, a los flujos económicos, derechos, obligaciones y demás modificaciones en la estructura patrimonial de la empresa surgidos de las transacciones realizadas por ellas. (Patiño-Jacinto y Vásquez, 2013, p. 1012).

- **Del reconocimiento**

Los microempresarios tienden a controlar sus recursos, tales como: el dinero que cobran a los clientes por las mercaderías que adquieren y por los créditos que otorgan, pero desconocen los criterios del reconocimiento, como: la obtención de beneficios económicos como resultado de sucesos pasados, de la probabilidad de que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la entidad, pero sí relacionan que la partida tiene un costo que puede ser medido.

Tabla 3. *Reconocimiento de activos*

Control de recursos por la entidad	**Obtención de beneficios económicos como resultado de sucesos pasados**	**Probabilidad de que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida, llegue o salga de la entidad**	**La partida tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad**
El dinero que cobran a los clientes, las mercaderías que almacenan, algunos créditos pendientes de cobro	Desconocen	Desconocen	La reconocen

Los microempresarios reconocen y asumen sus obligaciones o deudas presentes, como: facturas por pagar, remuneraciones a sus colaboradores, préstamos bancarios, panderos, juntas, etc., pero desconocen los criterios del reconocimiento, como: desprendimiento de recursos que incorporan beneficios económicos a raíz de sucesos pasados, la probabilidad de que cualquier beneficio económico futuro asociado llegue o salda de la entidad, aunque sí relacionan que la partida tiene un costo que puede ser medido y reconocen que los pasivos tienen un costo y que pueden ser medidos.

Tabla 4. *Reconocimiento de los pasivos*

Una obligación prsente de la entdad	**Desprendimiento de recursos que icorporan beneficios económicos a raíz de sucesos pas-ados**	**Probabilidad de que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida, llegue o salga de la entidad**	**La partida tiene un costo o valor que puede ser medido con fiablidad**
Facturas por pagar, remuneraciones, préstamos bancarios, panderos, juntas, etc.	Desconocen	Desconocen	La reconocen

- **De Valoración de los Activos**

Los microempresarios adquieren sus mercaderías, bajo la denominación del 'costo por compra', el cual es equivalente al costo histórico; mientras que para ofrecerla a sus clientes utilizan el 'valor de mercado' relacionado con el valor razonable. Para generar ingresos aplican como estrategias: descuentos, rebajas, para lo cual, dentro de su lenguaje comercial, utilizan el valor de mercado, equivalente al valor razonable

(ver Tabla 5). Identifican desperfectos en sus inventarios, por lo que estarían dejando de medir bajo el valor de realización.

Tabla 5. *Subsistema de Práctica de Valoración - Medición de los activos*

Categorías de subsistemas	Situación esperada			
	Mediciones de Activos			
	Costo histórico	Valor razonable	Valor de realización	Valor presente
Prácticas de valoración	Para ofrecer sus productos, tuvieron en cuenta las mediciones de: costo por compra, gastos por venta	Para ofrecer sus mercaderías consideran como medición, el valor de mercado	El 17 % otorgó promociones, el 26.5 % devolvió productos por desperfecto. Vendieron productos con el 91 % de descuento	No aplica
	El 95,6 % fueron compras al contado y el resto a créditos, recibiendo descuentos adicionales como fletes		El 64 % de las mercaderías, entre las que están: líneas de abarrotes, locería, ropa, textiles, perdieron su valor	No aplica
	Dentro del ciclo de compras, el 62 % lo hizo a crédito; el 24 % al contado, invirtiendo entre S/ 1000 y S/ 9000			

De Valoración de los Pasivos

Respecto de las mediciones de los pasivos, que es el monto de los fondos recibidos, los microempresarios financian sus mercaderías en el corto y mediano plazo con los proveedores, pero desconocen la medición a valor actual (ver Tabla 6). Por otro lado, se financian en el largo plazo con capital ajeno con entidades bancarias, juntas comerciales y panderos. Nunca han aplicado el valor de pago no descontado y el valor presente de los flujos.

Categorías de subsistemas	Situación esperada		
	Medición de los Pasivos		
	A valor actual	Valor de pago no descontado	Valor presente de los flujos
Prácticas de valoración	El 33 % financia sus mercaderías con proveedores, por S/ 25000, mientras que el 15,6 % lo hace con S/ 10000		
	El 61 % financia sus préstamos con entidades bancarias, el 14 % con panderos y el 8,8 % con juntas comerciales.		
		No aplica	No aplica

- **De Información**

Es la parte del sistema contable que se encarga de determinar la cantidad y el formato de la información contable previamente procesada, que se va a suministrar al exterior, así como la periodicidad y mecanismos de esta comunicación. Los microempresarios, al dejar de reconocer los activos, pasivos, patrimonio y aplicar las mediciones de cada una de las transacciones, dejan de hacer comprensible, confiable, relevante o comparable la información, en el ejercicio económico. Una de las características de las malas prácticas de los 45 microempresarios es la mezcla de los gastos personales con los de sus negocios (ver Tabla 7).

Tabla 7. *Características de las Prácticas de Información*

Comprensible	Confiable	Relevante	Comparable
No aplica esta característica, por dejar de reconocer, medir y preparar, información financiera.	El 79 % de los comerciantes mezcla los gastos del negocio con los gastos personales, desconociendo los verdaderos resultados del ejercicio económico	Dado que no contratan los servicios de un profesional contable, la información financiera deja de ser relevante	Como nunca registran las operaciones de ingresos, gastos, compras, no se podrá comparar la información, con periodos anteriores.

Importancia de las decisiones gerenciales

Consiste en proporcionar información útil, oportuna y transparente, como clave para las decisiones gerenciales. Particularmente, los microempresarios tuvieron como usuarios externos a los proveedores para financiar sus inventarios; a las entidades financieras, juntas y panderos, para acceder a los créditos bancarios, pero dejan de tomar decisiones a nivel gerencial, por no poner en marcha la práctica contable. Debido que existe un alto desconocimiento de los principios contables e incumplimiento de los objetivos según el Marco conceptual para la preparación de estados financieros (ver Tabla 8), los microempresarios no pudieron tomar decisiones con visión empresarial, como, por ejemplo: decisiones de operación, de financiamiento y de inversión.

Tabla 8. *Nivel de cumplimiento de los objetivos del Marco Conceptual*

Nivel en el que cumplieron los objetivos, según el Marco conceptual de preparación de estados financieros	
Fue muy baja la utilidad que les dieron a los objetivos, para la toma de decisiones	Restaron importancia al hecho de dar cuenta de la responsabilidad de los administradores en la gestión de recursos.

Las decisiones gerenciales son escasas debido a la mezcla de los gastos personales, como: servicios básicos de luz, agua, teléfono, alimentación, movilidad, salud, con los gastos del microempresario, entre los que destacan: las compras, consumos de servicios básicos, que corresponden a la explotación de la actividad económica. Dentro de los usuarios internos, consideran a su cónyuge, familia, dejando de contratar los servicios del profesional contable para la construcción de la información financiera (ver Tabla 9).

Tabla 9. *Información para la toma de decisiones*

Usuarios externos	Usuarios internos
Solo el 13 % contrata los servicios profesionales de un contador público, con el fin de acceder a créditos con las entidades financieras	El 91 % no muestra información a los usuarios, por la limitada capacidad empresarial
El 82 % restó importancia a la preparación de la información, a través de los servicios profesionales de un contador público.	Nunca revelan estados financieros por la carencia de la práctica contable y la mezcla de los gastos personales de las transacciones propias de la actividad económica.

De la Triangulación de la información

Se pone en evidencia los efectos que causa el desconocimiento de los principios y prácticas contables, siendo la piedra angular para la toma de decisiones gerenciales (ver Tabla 10). Por lo pronto, queda demostrado que el negocio en marcha que dejan de aplicar los microempresarios, no será sostenible en el tiempo. Así mismo, sin la base de devengado difícilmente se registrará las operaciones comerciales y, sin un periodo contable, no les será útil para futuras oportunidades de inversión de inversión y de financiamiento. Sin el reconocimiento, medición, presentación y revelación, dejarán de tomar decisiones de operación, inversión y financiamiento; se desconocerá el valor empresarial, así como la liquidez, solvencia, rentabilidad y capacidad de gestión en el tiempo, haciéndola insostenible por carecer de información financiera en determinados espacios de tiempo y dejando de ser útil a los usuarios de la información (ver Figura 1).

Tabla 10. *Causas y efectos de los principios contables, prácticas y tomas gerenciales*

Variables	Causas	Efectos
Principios	No aplican la base de devengado	Perderán oportunidades de crecimiento y reestructuración
	No aplican negocio en marcha	Su negocio dejará de ser sostenible en el tiempo
	No aplican periodo contable	No les serán útiles a los proveedores, bancos, trabajadores, etc.
Prácticas contables	Desconocen los criterios del reconocimiento de los activos y pasivos	Dejarán de tener valor empresarial y competitivo
	Desconocen las mediciones de los activos y pasivos	No sabrán si tienen liquidez, solvencia, endeudamiento y gestión
	Desconocen las características de la práctica de la información	Nunca revelarán información fiable y comprensible
	No elaboran estados financieros	Dejarán de acceder a créditos y crecimiento
	Mezclan gastos personales con los del negocio	Desconocen los resultados del ejercicio y su rentabilidad
Decisiones gerenciales	Prescinden de los servicios contables externos	No proporcionarán información útil para la toma de decisiones
	No planifican, organizan, dirigen y supervisan las operaciones	Quiebra técnica, extinción de la empresa, etc.
	Nunca elaboran ni revelan estados financieros	No beneficiarán a ningún usuario de la información

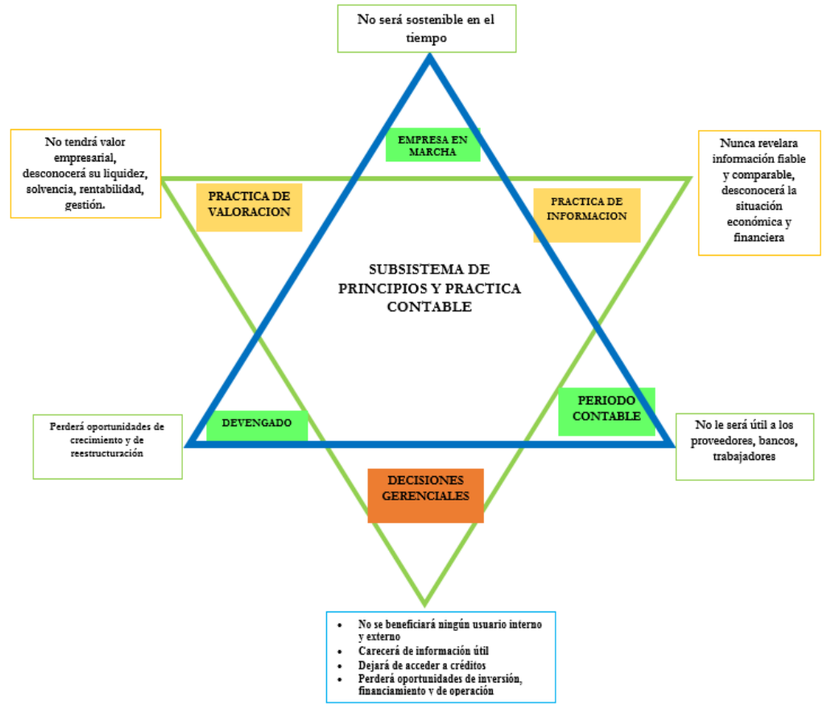


Figura 1. Triangulación de la información

5. Discusión

Los microempresarios estudiados no tienen conocimiento del componente 'Negocio en marcha', a pesar de ofrecer sus productos por más de 20 años, con características de informalidad en las actividades económicas que explotan. Desconocen a su vez, la base de devengo; al hacer la relación con la teoría, los microempresarios tienen como hábito, mezclar los gastos del negocio: remuneraciones del trabajador, facturas por pagar, financiamiento de créditos bancarios, con los gastos personales: salud, alimentación, vestimenta, movilidad, servicios básicos de energía, agua, teléfono, etc. Ignoran el término 'Periodo contable', pero siempre se relacionan mensual, semestral o anualmente con los usuarios de la información, toda vez que tienen como política, otorgar créditos a sus clientes; y como estrategias, brindar descuentos, rebajas, hacer devoluciones, etc.

En cuanto al subsistema de prácticas contables, Jarne (1997) lo subdivide en: -Prácticas de valoración y -Prácticas de información. En el tema profesional de principios contables y prácticas contables, sobresale que no hay estudios específicos con estas variables, por lo cual se hace indiscutible la necesidad de presentar ideas sobre estos temas. El presente trabajo de investigación permitió demostrar que en la práctica existe solo el poder de negociación, producto de las operaciones comerciales como: la venta, la compra, los financiamientos para remodelar su negocio, invertir en mercaderías, etc., llevando a los microempresarios a desconocer las mediciones, el reconocimiento de los activos, pasivos. Así mismo, se pudo evidenciar que no aplican las características cualitativas de la práctica de información, dejando de revelar información empresarial.

Según Solano-Brenes (2003), la toma de decisiones gerenciales es un proceso lógico conducente a la obtención de información contable, producto de objetivos de la organización, mediante el apoyo de las personas internas y externas. En el caso de los microempresarios, al prescindir de los servicios contables externos o internos y por su desconocimiento, dejaron de planificar, organizar, dirigir, supervisar operaciones. Prescindieron de información útil que les revelara la verdadera situación económica y financiera e inclusive desconocieron a lo largo del tiempo, su capacidad de liquidez, de endeudamiento o solvencia, rentabilidad y gestión.

6. Conclusiones

Tras la revisión bibliográfica nos dimos cuenta de la importancia que genera el tener conocimiento de los principios contables, puesto que son la piedra angular para que un negocio, indistintamente del tamaño o como persona natural o jurídica, pueda generar información útil a partir de la empresa en marcha, la base de devengado y el periodo contable. Queda demostrado que los microempresarios carecen de visión empresarial y restan importancia a los subsistemas de principios.

El subsistema de práctica contable permite poner sobre la marcha, el verdadero reconocimiento, medición, presentación y revelación que se construye en cualquier negocio que explota una actividad económica. Este principio también es ajeno al interés de los microempresarios estudiados, ignorando el verdadero valor de su micronegocio y desaprovechando oportunidades de crecimiento, expansión en el tiempo, toda vez que les es indiferente mezclar los gastos personales con los gastos del negocio.

Por la falta de conocimiento y aplicación de los subsistemas de principios contables y prácticas contables, los comerciantes de las microempresas en el Mercado 28 de Julio de Jaén, Cajamarca, Perú, dejarán de tomar decisiones gerenciales; sin embargo, se planteó una propuesta que se espera mejore los resultados al final de un ejercicio económico y que les brinde una guía en los caminos empresariales, logrando un orden sistemático acerca de la contabilidad, de modo que generen una buena toma de decisiones en su ingreso, economía, financiamiento, inversión, crecimiento y desarrollo.

Referencias

Andina, Agencia Peruana de Noticias. (2009). Cajamarca registra importante crecimiento de micro y pequeñas empresas, destaca Cámara de Comercio. Recuperado de https://andina.pe/agencia/noticia-cajamarca-registra-importante-crecimiento-micro-y-pequenas-empresas-destaca-camara-comercio-254696.aspx

Jarne Jarne, J. (1997). *Clasificación y Evolución internacional de los Sistemas contables.* Madrid, España: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA.

Ivanovich, J., Peña, A. y Torres, I. (2012). Un Análisis Crítico a las Niif-Ifrs y a los Procesos de Adopción e Implementación en América Latina y El Caribe. Recuperado de www.alafec.unam.mx › docs › macroproyectos › analisis_macro

Morales Parada, F. (2009). Estudio sobre los sub-sistemas contables de Argentina, Brasil y Chile frente a la armonización internacional. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 75-100.

Patiño-Jacinto, R. y Vásquez, N. (2013). Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera. *Cuadernos de Contabilidad, 14*(36), 1009-1043.

Solano-Brenes, A. (2003). Toma de decisiones gerenciales. *Tecnología en Marcha, 16*(3), 44-51.

Werbin, E. y Quadro, M. (2010). El Entorno y el Desarrollo de la Regulación Contable. *Contabilidad y Decisiones, 2*, 27-44.

ENCUESTA

Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
USAT

ENCUESTA

Propuesta de subsistemas de principios contables y prácticas contables para la toma de decisiones en microempresas comerciales del Mercado 28 de julio, Jaén-Cajamarca-Perú, 2016.

Estimado empresario:

Mediante el presente cuestionario, se quiere obtener información acerca del conocimiento de subsistemas de principios contables y prácticas de contables que realiza o conoce para la toma de decisiones en su actividad comercial.

Por tal razón le pido que conteste las siguientes preguntas

Marque con aspa (x).

I. DATOS INFORMATIVOS.

1.1. Sexo a) Femenino b) Masculino 1.2.- Edad.....
1.3. ¿Qué producto comercializa? a) Venta de zapatos b) Venta de ropa c) Venta de tela
d) Venta de mochilas e) venta de Locería
1.4 Tipo de contribuyente: a) Persona Natural b) persona jurídica
1.5.- Regimen tributario: a) Nuevo RUS b) R. Especial c) R. General

Es importante conocer el tiempo que usted lleva empleando en su negocio por lo cual se formula lo siguiente:

Item	1	2	3	4	5
1.6. ¿Tiempo de trabajo?	De 1 a 3 años	De 4 a 10 años	De 11 a 15 años	De 16 a 20 años	Más de 21 años

2. SUBSISTEMAS CONTABLES
Dentro de los subsistemas contables tenemos a los principios contables y prácticas contables, los cuales son puntos básicos para un buen sistema contable

2.1 PRINCIPIOS CONTABLES

2.1.1. MARCO CONCEPTUAL

A.-NEGOCIO EN MARCHA	Un 1 año	De 2 a 4 años	De 5 a 8 años	Siempre	No me interesa
a.1.- ¿Intensión de Permanencia?					
B.-BASE DEVENGADO	Ingresos por ventas	Gastos por venta	Ambos	Ninguno	Otros
1b. ¿Usted reconoce y acumula información útil?					
2b. ¿Qué opción proporcionaría información más útil?					

C.-PERIODO CONTABLE					
1c. desarrollo de actividades en periodos contables	Mensual	Trimestral	Semestral	Anual	No lo hago
2c. ¿Cómo calificaría el período contable?	Muy en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Muy en desacuerdo

2.2. PRÁCTICAS CONTABLES

Dentro de las prácticas contables tenemos las prácticas la valoración y las prácticas de información, la cual nos ayudará a conocer más de acerca sobre su negocio.

2.2.1. PRÁCTICAS DE VALORACIÓN

	1	2	3	4	5
a. Para ofrecer su producto, tiene en cuenta :	Costo por compra	Gasto por venta	Valor de mercado	Todo	Ninguno
b. ¿Evalué la desvalorizada de la existencia?	La cuarta pate de mercadería	La mitad de mercadería	Más de la mitad de mercadería	Todo	Ninguno
c. ¿Usted, al realizar ventas otorga?	Promociones	Rebajas en ventas	Descuentos en venta	Devolución por fallas	Ninguno
d.- Las compras de mercadería son:	Términos de crédito	descuento de efectivo	Costo de transporte sobre compras	Devolución de la mercadería no satisfactoria	Ninguno
e. Tiempo en el que compra de la mercadería.	Semanal	Quincenal	Mensual	Trimestral	Ninguno
f.- Venta diaria	1 a 200 soles	De 201 a 300 soles	De 301 a 600 soles	De 601 a 800	De 801 a mas
g.- Inversión de mercadería mensual.	De 1 a 200 soles	De 201 a 500 soles	De 501 a 1000 soles	De 1000 a 3000	Más de 3000
h.- Monto de ventas mensuales					
i.- Gastos para el negocio a fin.					
j.- Deuda contraída con entidades financieras					
k. Tipo de financiamiento realiza	Préstamos bancarios.	Alquiler monetario (Panderos)	Ahorro comercial (Juntas social)	Ninguno	Todos
l.- Total deuda contraída al año	Muy Baja(10000)	Baja(25000)	Media(45000)	Alta(60000)	Muy alta(80000)
m.- Deuda con sus acreedores	Siempre	Casi siempre	Muchas veces	Muy pocos veces	Nunca
n.- Mezclan gastos personas con su negocio					

o.- Usted propietario, se asigna un sueldo por su trabajo					

2.2.2 PRÁCTICAS DE INFORMACIÓN

	1 Siempre	2 Casi siempre	3 Muchas veces	4 Muy pocos veces	5 Nunca
a.- Utiliza el servicio de un contador					
b.- Ha contado con alguna asesoría contable					
c.-¿Registran información comprensible de la actividad comercial diaria?					
D. ¿Cuentan con una inscripción de planilla?					
e. ¿Registran operaciones de compras?					

b. ¿Hacen registro de ventas?					
c.-¿Consideran que su información registrada es confiable y le ayudaría a tomar Decisiones?					
d. ¿Reconocen ingresos al finalizar el día económico?					
e. ¿Reconocen gastos al finalizar el día económico?					
f.- ¿Cuentan con utilidad al finalizar el mes?					
g.- ¿Cuenta con pérdida económica al finalizar el mes?					

Propuesta

Propuesta de subsistema de principios y prácticas contables

a) **Costo de la inversión**

El costo de la inversión para el uso de la propuesta es la siguiente:

Herramientas	Costo
Computadora	S/ 999.00
Mouse de computador	S/ 20.00
	S/ 1019.00

b) **Principios contables básicos**

- ✓ **Negocio en marcha**: la empresa debería estar en constante funcionamiento con ejercicios económicos y operativos.
- ✓ **Base devengo**: es la recopilación de la información de los hechos económicos que se reconoce en la empresa.
- ✓ **Período contable**: ayuda a conocer el lapso de tiempo para procesar información útil para tomar decisiones.

c) **Prácticas contables básicas**

c. 1) Prácticas de valoración

Matriz básica de los elementos del Balance General

ACTIVO	PASIVO
	PATRIMONIO

Reconocimiento

- ✓ Activo: es la inversión controlada por la entidad, como resultado de sucesos pasados de los que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.
- ✓ Pasivo: son las obligaciones que contrae la empresa debido a hechos económicos pasados de la empresa.
- ✓ Patrimonio: es la parte residual de los activos, menos los pasivos.
- ✓ Ingresos: son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas e incrementos de valor de los activos.
- ✓ Gastos: son las disminuciones en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable y salidas del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos.

Medición

- ✓ Valor Razonable: es el monto por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas.

Libros o registros contables simples

LIBROS O REGISTROS CONTABLES SIMPLES

REGISTRO DE COMPRAS SIMPLE

EMPRESA: **RUC:**

N°	Fecha	Proveedor	Descripción del producto	Cantidad	Costo	Total
TOTAL DE COMPRAS AL MES						

Figura 2. Registro de compras simple

REGISTRO DE VENTAS SIMPLE

EMPRESA: **MES:**
RUC:

FECHA	CLIENTE	RUC / DNI	DESCRIPCIÓN	CANTIDAD	PRECIO	TOTAL VENTA	COSTO	UTILIDAD BRUTA
TOTAL DE VENTAS AL MES								

Figura 3. Registro de Ventas simple

REGISTRO DEL INVENTARIO SIMPLE

EMPRESA: RUC: PRODUCTO:

	COMPRA			VENTA			DIFERENCIA
FECHA	UNID	COSTO	TOTAL	UNID	COSTO	TOTAL	
TOTAL							

Figura 4. Registro de inventarios simple

REGISTRO DE MUEBLES

EMPRESA: RUC:

ACTIVOS	DESCRIPCIÓN	COSTO	TIEMPO DE USO
MUEBLES			
EQUIPOS			

Figura 5. Registro de muebles

REGISTRO DE DEUDAS SIMPLE

EMPRESA:
RUC: **MES:**
PASIVO DE LA MICROEMPRESA

	EMPRESA	DESCRPCIÓN DE DEUDA	TOTAL	N° DE CUOTAS	CUOTAS PAGADAS	CUOTAS POR PAGAR	DIFERENCIA
PROVEEDORES							
ENTIDAD FINANCIERA							
TOTAL DEUDA CON TERCEROS							

Figura 6. Registro de deudas simple

PLANILLA DE TRABAJADORES

EMPRESA: MES:

N°	CARGO	NOMBRES	SUELDO	ADELANTOS	TOTAL
1					
2					
3					
4					
5					
6					
				TOTALES	

Figura 7. Planilla de trabajadores

REGISTRO DE GASTOS

EMPRESA: **RUC:** **MES:**

GASTOS DE LA EMPRESA	DESCRIPCIÓN	FECHA	CANTIDAD
Envaces y embalaje			
Utiles de limpieza			
Pagos de luz			
Pago de seguridad			
Pago al trabajador			
Refrijerio			
Merced Conductiva o Alquiler			
Pago de intereses			
TOTAL			

Figura 8. Registro de gastos

c.2 Prácticas de Información

Es la formulación de los estados de la situación financiera, para suministrar información y resultados del desempeño de la empresa, para lo cual el empresario debe conocer y hacer valer con la relevancia, confiabilidad y comprensibilidad de la información que se toma.

- Relevante: es la información más importante que se debe tener en cuenta al momento de registrar actividades económicas.
- Confiable: es una cualidad de la información contable que indica que ésta es correcta, confiable y que los usuarios la pueden utilizar para la toma de decisiones.
- Comprensible: una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros es que sea fácilmente comprensible para los usuarios.

PLAN CON CUENTAS BÁSICAS PROPUESTAS

	CTA	DESCRIPCIÓN
Activo	101	CAJA - EFECTIVO
	104	BANCO CUENTA CORRIENTE
	121	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES
	168	OTRAS CUENTAS POR COBRAR - DIVERSAS
	201	MERCADERÍAS
	330	INMUEBLES, MAQUINARIA, EQUIPOS, MUEBLES
	390	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
Pasivo	4011	IGV - IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
	4017	RENTA TERCERA CATEGORÍA
	406	OTROS IMPUESTOS
	407	AFPs - ADMINISTRADORAS DE FONDOS DE PENSIONES
	411	SUELDOS Y SALARIOS POR PAGAR
	415	CTS - COMPENSAC. POR TIEMPO DE SERVICIOS
	421	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES
	451	PRÉSTAMOS FINANCIEROS POR PAGAR
	469	OTRAS CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS
Capital	501	CAPITAL
	591	UTILIDADES ACUMULADAS
	592	PÉRDIDAS ACUMULADAS
Gasto	621	GASTOS DEL PERSONAL
	631	GASTOS POR SERVIC. PREST. POR TERCEROS
	651	OTROS GASTOS DE GESTIÓN
	671	GASTOS FINANCIEROS
	681	DEPRECIACIÓN
	691	COSTO DE VENTAS
Ingreso	701	VENTAS
	759	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN
Resultado	891	RESULTADO DEL EJERCICIO

Figura 9. Plan contable / básicas propuestas

d) Estados contables aplicados a subsistemas gerenciales

d) Estados contables aplicados a subsitemas gerenciales

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

EMPRESA:
RUC:

FLUJO DE EFECTIVO

ACUMULADO AL MES DE 2016

COD		
	ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	
(+)	Cobranza de ventas	
(-)	Pago a Proveedores	
(-)	Pago de remuneración (trabajadores)	
(-)	Pago de Merced Conductiva o Alquiler	
(-)	Pago por otros conceptos de operación	
	Aun(Dism) del Efectivo de actividades de operaciones	
	ACTIVIDAD DE INVERSIÓN	
(+)	Cobro por la Venta de un Maquinaria o Equipo	
(-)	Pago por la Compra de una Maquinaria o Equipo	
	Aun(Dism) del Efectivo de actividades de inverción	
	ACTIVIDAD DE FINANCIAMIENTO	
(+)	Cobranza de Aceptación de préstamos recibidos	
(+)	Cobro de Nuevos Aportes de Capital	
(-)	Préstamos otorgados	
(-)	Pagos de amortización de préstamos recibidos	
(-)	Pago de intereses	
	Aun(Dism) del Efectivo de actividades de financiamiento	
	Aumento o Disminución Neto del Efectivo	
	Saldo de Efectivo al inicio del Ejercicio	
	SALDO DE EFECTIVO AL FINALIZAR EL PERÍODO	

Figura 10. Estado de flujo de efectivo

ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA SIMPLES PARA LOS MICREMPRESARIOS

a) Para personas naturales

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
al 31 de Diciembre 201...

ACTIVO = INVERSIÓN		PASIVO Y PATRIMONIO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO	
Caja - Efectivo		Sobregiros Bancarios	
Cuentas por cobrar comerciales		Prestamos Financieros por pagar	
Mercaderia		Cuentas por pagar comerciales	
Alquiler-Merced conductiva			
TOTAL ACTIVO CORRIENTE		TOTAL PASIVO	
ACTIVO FIJO		PATRIMONIO NETO	
Muebles		Capital	
Depreciación		Resultados acumulados	
		Resultados del ejercicio	
TOTAL ACTIVO FIJO		TOTAL PATRIMONIO NETO	
TOTAL ACTIVO		TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	

Figura 11. Estado de situación financiero para microempresarios - personas naturales

ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA SIMPLES PARA LOS MICREMPRESARIOS

a) Para personas naturales

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
al 31 de Diciembre 201...

ACTIVO = INVERSIÓN		PASIVO Y PATRIMONIO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO	
Caja - Efectivo		Sobregiros Bancarios	
Cuentas por cobrar comerciales		Prestamos Financieros por pagar	
Mercaderia		Cuentas por pagar comerciales	
Alquiler-Merced conductiva			
TOTAL ACTIVO CORRIENTE		TOTAL PASIVO	
ACTIVO FIJO		PATRIMONIO NETO	
Muebles		Capital	
Depreciación		Resultados acumulados	
		Resultados del ejercicio	
TOTAL ACTIVO FIJO		TOTAL PATRIMONIO NETO	
TOTAL ACTIVO		TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	

Figura 12. Estado de Situación financiera - personas jurídicas

ESTADOS DE RESULTADO SIMPLE

a) Para personas naturales

EMPRESA :
RUC :

ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS
AL 31 DE MARZO 201...
(Expresado en Soles)

(+)	Ventas Netas	
(-)	Costo de Ventas	
	RESULTADO BRUTO	
(-)	Servicios Prestados por Terceros	
(-)	Alquiler o Merced Conductiva	
(-)	Pago al personal	
(-)	Gastos por celebración	
(-)	Interes por préstamos	
	RESULTADOS DE OPERACIÓN	
(-)	NUEVO RUS	
	RESULTDO NETO DEL EJERCICIO	

Figura 13. Estado de Resultados simple – personas naturales

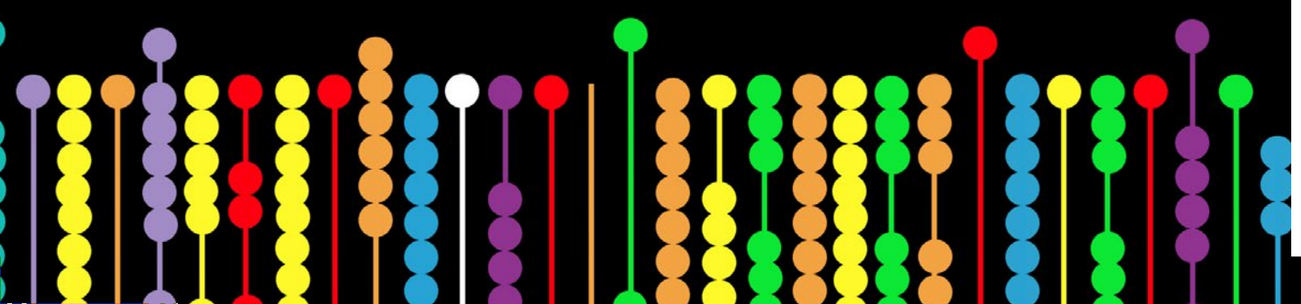
b) Para personas jurídicas

EMPRESA :
RUC :

ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS
AL 31 DE MARZO 201...
(Expresado en Solas)

(+)	Ventas Netas	
(-)	Costo de Ventas	
	RESULTADO BRUTO	
(-)	Servicios Prestados por Terceros	
(-)	Cargas de Personal	
(+)	Ingresos Diversos	
(-)	Cargas Diversas de gestión	
(-)	Provisiones del Ejercicio	
(-)	Cargas Financieras	
	RESULTADOS DE OPERACIÓN	
(-)	Impuesto a la Renta	
	RESULTDO NETO DEL EJERCICIO	

Figura 14. Estado de resultados - personas jurídicas



Relevancia del Plan de Cuentas frente al nuevo Marco normativo para el proceso de enseñanza-aprendizaje

Isidro Eliodoro Ibarra Solarte [1]
María Elena Arboleda Molina[2]

Enseñar no es una función vital, porque no tienen el fin en sí misma; la función vital es aprender
Aristóteles

Resumen

Esta reflexión se abordó a partir del acto educativo y la importancia que tiene en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad en los programas de Contaduría pública de las universidades establecidas en la ciudad de Pasto, con motivo de la expedición de la Ley 1314 de 2009 del Congreso de la República de Colombia y sus decretos reglamentarios. Se adoptó el nuevo marco técnico normativo, el cual prescribe conceptos y principios generales, y no reglas para registrar la realidad de los hechos económicos de las entidades; sin embargo, se sigue enseñando y aplicando el Plan de cuentas establecido en el Decreto reglamentario 2650 de 1993 expedido por la Presidencia de la República de Colombia, a pesar de existir el informe Observancia de Normas y Códigos presentado por El Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, organismos que manifestaron que el programa de estudios académicos de la contaduría pública debe ser reformulado para facilitar la implementación de los estándares de alta calidad en las prácticas de contabilidad y auditoría. Bajo este contexto, el interrogante que surge es, ¿Cuál es la relevancia del plan o catálogo de cuentas frente al nuevo marco técnico normativo en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad en los programas de Contaduría pública en las universidades de la ciudad de Pasto?

Palabras clave: Contabilidad, enseñanza-aprendizaje, Plan de cuentas.

Relevance of the Chart of Accounts against the new Regulatory framework for the teaching-learning process

Abstract

This reflection was approached from the educational act and its importance in the teaching-learning process of Accounting in the Public Accounting programs of the universities established in the city of Pasto, on the occasion of the issuance of Law 1314 of 2009 of the Congress of the Republic of Colombia and its regulatory decrees. The new regulatory technical framework which prescribes general concepts and principles,

[1] Universidad de Nariño, Programa de Contaduría Pública. Pasto, Colombia. Correo electrónico: isolarte13@hotmail.com - isolarte13@udenar.edu.co
[2] Universidad de Nariño, Programa de Contaduría Pública. Pasto, Colombia. Correo electrónico: mariaeam24@hotmail.com - mariae@udenar.edu.co

and not rules to record the reality of the economic facts of the entities was adopted; however, the Chart of Accounts established in Regulatory Decree 2650 of 1993 issued by the Presidency of the Republic of Colombia continues to be taught and applied, despite the existence of the Compliance with Standards and Codes report submitted by The World Bank and the International Monetary Fund, who stated that the academic program of Public accounting must be reformulated to facilitate the implementation of high quality standards in Accounting and Auditing practices. Under this context, the question that arises is: What is the relevance of the Chart of Accounts against the new regulatory technical framework in the teaching-learning process of Accounting in Public accounting programs in the universities of San Juan de Pasto?

Key words: Accounting, teaching-learning, Chart of Accounts.

1. Introducción

En el proceso de enseñanza-aprendizaje de los espacios académicos de Contabilidad en los programas de Contaduría Pública de las universidades ubicadas en el municipio de Pasto, se enseña siempre con base en un Plan de cuentas, sin el cual, pareciera, sería difícil llevar a cabo el proceso. Según algunos docentes, para enseñar contabilidad son necesarios los códigos contables que hasta la fecha se sigue usando en unos programas, dejando en evidencia que el Plan Único de Cuentas para comerciantes (PUC) ha dejado una huella imborrable, el cual habría que llevarlo debajo del hombro y que, inclusive muchos de ellos, aprendieron de memoria. Todo se hacía de acuerdo al Decreto 2650 de 1993, siendo innegable que no se puso en práctica lo que sí era esencial: los principios de contabilidad generalmente aceptados, establecidos en el Decreto 2649 de 1993 de la Presidencia de la República de Colombia, pues todo estaba enmarcado dentro de una contabilidad histórica que solo tenía importancia para liquidar y pagar los impuestos a las diferentes autoridades fiscales.

Dada esta situación y ante la diversidad de conceptos y criterios, no era posible poner de acuerdo a todos los docentes para hablar el mismo lenguaje contable; en algunos programas optaron por construir un plan o catálogo de cuentas para enseñar el área contable; sin embargo, otros docentes tomaron en serio la expedición de la Ley 1314 de 2009 y desde ese entonces se centraron de fondo en el nuevo marco técnico normativo prescrito por las normas internacionales de información financiera (NIIF), se actualizaron asistiendo a diplomados, conferencias seminarios y hasta especializaciones, algunos también de manera autodidacta, y entendieron que no se podía seguir enseñando la contabilidad como antes. De igual manera, algunos programas de Contaduría pública en Colombia cambiaron completamente sus currículos, para estar en armonía con la nueva normativa técnica contable, y de esta forma ser responsables con la sociedad al formar los futuros profesionales contables de acuerdo con la nueva realidad económica y financiera global.

El problema

Es normal entonces, encontrar diferencias en la enseñanza de la Contabilidad en los programas de Contaduría pública de las universidades ubicadas en la ciudad de Pasto; en algunos se sigue empleando el Plan de cuentas, el mismo para comerciantes; en otros crearon su propio plan o catálogo. Por ello es normal escuchar de algunos docentes, que sin el PUC no es posible enseñar Contabilidad. En otros programas se enseña los conceptos y los principios generales, y no es importante tener un plan o catálogo para el proceso de enseñanza-aprendizaje.

Convertir a la contabilidad en un objeto de enseñanza es un proceso que implica un manejo didáctico y una clara aplicación de la pedagogía, tarea no tan fácil. Quienes enseñan contabilidad actualmente, en su mayoría, no fueron formados pedagógicamente; muy poco saben de didáctica; en gran parte son intuitivos; les gusta la docencia, tienen conocimientos profundos sobre la temática y la realidad contable y financiera, pero muy posiblemente en sus clases solo hacen eco de lo que les enseñaron sus antecesores, y máxime, cuando se aprendió la contabilidad sobre la base de usar códigos y las dinámicas de las cuentas para registrar cualquier transacción económica en las empresas, so pena de ser sancionado o investigado por las autoridades fiscales o de control y vigilancia y, en el caso de los estudiantes, ser mal evaluados por haberse equivocado en el uso del código o el nombre de la cuenta y quien por esto, posiblemente perdió algún examen o incluso hasta el espacio académico de Contabilidad, porque lo esencial era aprenderse la dinámica y la naturaleza de las cuentas, cuándo se debitaba y cuándo se acreditaba, pero no había un énfasis en qué significaba tal nombre o tal concepto.

Ante este escenario, toma un papel importante y pertinente, indagar sobre la relevancia del plan o catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad en los programas de Contaduría pública de las universidades establecidas en la ciudad de Pasto.

Pregunta de investigación

¿Cuál es la relevancia de la utilización de un plan o catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad en los programas de Contaduría pública de las universidades ubicadas en la ciudad de Pasto?

2. Justificación

En la actualidad, es muy importante estudiar con más precisión lo que significan los conceptos en la enseñanza, proceso que no excluye el aprendizaje. A los docentes en el área contable de los programas de Contaduría pública, para instituirla como una profesión dinámica que se amolde a los requerimientos del medio, les resulta un reto, el desarrollo de procesos didácticos que orienten el aprendizaje de los estudiantes de manera que puedan responder a las demandas de la sociedad contemporánea.

No se puede dejar a un lado la importancia de la parte conceptual para la enseñanza de la contabilidad, la parte cultural, social, política y económica. Como lo manifiesta Lowenfeld (1961) la mayor riqueza tanto de las naciones como de los individuos, son sus capacidades mentales, y en especial, las intelectuales (inteligencia y creatividad). Por esto se hace necesario revisar la incidencia de la utilización de un plan de cuentas en el área contable de los programas de Contaduría pública de las universidades establecidas en la ciudad de Pasto.

En los diferentes programas de Contaduría pública de las universidades instauradas en la ciudad de Pasto se imparte la asignatura de Contabilidad con el uso de un plan de cuentas para la enseñanza y aprendizaje de esta área; sin embargo no se hace énfasis en la parte conceptual. Pareciese que sin el plan de cuentas no es posible realizar el proceso, dando a entender que el Decreto 2650 de 1993 mediante el cual se implantó en Colombia uno de los planes de cuentas para comerciantes, está ocasionando en docentes y estudiantes, que se mecanicen y se instrumentalicen más de lo que se cree. Como sostiene Seltzer (2002), "Mis preocupaciones surgen a partir de observar la tensión que provocan las técnicas tradicionales en el estudio de la Contabilidad, convertidas en un mecanismo limitador de la creatividad del trabajo con el alumno y por ende de su aprendizaje" (p. 5). Tradicionalmente, el método de trabajo académico en la asignatura de Contabilidad tiende a ser rígido y poco flexible, además de priorizar mecánicas de trabajo en consonancia con las características normativas de la disciplina, más conductista que un espacio reflexivo y crítico, y de esta manera no se forma, sino que se adiestra a los estudiantes con una visión técnica y utilitarista, muy pobre de espíritu analítico y reflexivo.

Para efecto de llevar a cabo la presente investigación, se ha limitado exclusivamente el área contable de los programas de Contaduría pública de las universidades de Nariño, Mariana, Institución Universitaria CESMAG y Autónoma de Nariño de la ciudad de Pasto, delimitación que se consideró suficiente, por cuanto abarca los programas más reconocidos en la región, que caracterizan y aportan considerablemente a la formación de los futuros profesionales de esta disciplina.

3. Objetivo general

Determinar la incidencia de la utilización de un plan o catálogo de cuentas frente al nuevo marco técnico normativo para mejorar el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad en los programas de Contaduría pública en las universidades Mariana, de Nariño, Institución Universitaria CESMAG y Autónoma de Nariño de la ciudad de Pasto.

Objetivos específicos

- Analizar el uso de planes o catálogos de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje de los programas de Contaduría pública.
- Revisar cual es la percepción de los docentes y estudiantes frente al proceso de enseñanza- aprendizaje de la Contabilidad con el uso de los planes o catálogos de cuentas.
- Establecer si el empleo de un plan o catálogo de cuentas ha ayudado a mejorar o, por el contrario, ha inhibido el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad frente al nuevo marco técnico normativo.

4. Metodología

Investigación cuantitativa, con una parte descriptiva, lo cual permite decir que se trata de una investigación mixta o plurimetódica. El método que se utilizó fue el deductivo, porque se parte de unos datos válidos de cuestionarios realizados para llegar a una conclusión en pro de comprender y resolver alguna situación, necesidad o problema en un contexto determinado, en este caso la relevancia de la utilización de un plan o catálogo de cuentas para la enseñanza de la Contabilidad, y en este mismo sentido, saber cómo aprendieron contabilidad los estudiantes, y proponer el manejo conceptual para mejorar el proceso de enseñanza-aprendizaje del área contable de los programas de Contaduría pública de las universidades estudiadas.

Teniendo en cuenta el alcance de los objetivos específicos planteados, esta investigación es descriptiva dado que pretende señalar las conductas y actividades, estableciendo un comportamiento y comprobando la asociación de variables, pues detalla lo que se mide, sin realizar inferencias ni verificar hipótesis. Según Hernández, Fernández y Baptista (2014) "con los estudios descriptivos se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a análisis" (p. 92).

La técnica de recolección de datos a ser utilizada en esta investigación se hizo mediante un instrumento tipo cuestionario elaborado por el investigador; el cual se aplicó a docentes y estudiantes para conocer la percepción y el aprendizaje de la asignatura en las cátedras de Contabilidad, utilizándose como un instrumento que agrupa, según Hurtado (2000, citado por Contreras y Roa, 2015) "una serie de preguntas por escrito, relativas a un evento, situación o temática específica, sobre las cuales el investigador desea obtener una información" (párr. 49).

5. Resultados

La intención esencial del presente trabajo está en establecer la relevancia de la utilización del plan o catálogo de cuentas para el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad en los programas de Contaduría pública de las universidades Mariana, de Nariño, IUCESMAG y Corporación Universitaria Autónoma de Nariño, para lo cual se consideró las respuestas al cuestionario de 108 estudiantes de décimo semestre y 22 docentes. Los datos obtenidos son presentados en tablas con valores porcentuales, frecuencias relativas y absolutas que corresponden con la naturaleza de la investigación.

Para el desarrollo del primer objetivo específico, que es analizar el uso de planes o catálogos de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje de los programas de Contaduría pública, se planteó a los estudiantes, la siguiente pregunta:

¿El programa de Contaduría pública en donde usted estudia, ha diseñado un plan o un catálogo de cuentas para el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad?

Tabla 1. *Frecuencias absolutas y relativas de la percepción de los estudiantes frente al diseño de un plan o catálogo de cuentas de los programas para el proceso de enseñanza aprendizaje de la Contabilidad*

	a. Siempre		**b. Casi siempre**		**c. A veces**		**d. Casi nunca**		**e. Nunca**		**T.D.**	**%**
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Ha diseñado un plan de cuentas	44	41 %	18	17 %	18	17 %	15	14 %	13	12 %	108	100 %

Ha diseñado un catálogo de cuentas	35	32 %	21	19 %	28	26 %	9	8 %	15	14 %	108	100 %
Total	79		39		46		24		28		216	

Fuente: Elaboración propia

En cumplimiento del primer objetivo, se analizó las respuestas y se pudo observar que (ver Tabla 1), sumando las frecuencias relativas de a y b, el 58 % de los estudiantes expresaron que los programas de Contaduría pública en donde cursan sus estudios han diseñado un plan de cuentas; el 51 % señaló que han diseñado un catálogo de cuentas para el proceso de enseñanza-aprendizaje. En las respuestas negativas d y e, el 26 % dijo que no les han diseñado plan ni catálogo de cuentas, dejando en evidencia que algunos programas de Contaduría pública siguen manejando el plan de cuentas, inclusive el mismo PUC para comerciantes del Decreto 2650 de 1993.

Para confrontar si la percepción que tienen los estudiantes es cierta, se hizo la misma pregunta a los docentes: ¿El programa de Contaduría pública en donde usted se desempeña como docente, ha implementado un plan o ha diseñado un catálogo de cuentas para el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad?

Tabla 2. *Frecuencias absolutas y relativas de la percepción de los docentes frente al diseño de un plan o catálogo de cuentas en los programas para el proceso de enseñanza aprendizaje de la Contabilidad*

	a. Siempre		**b. Casi siempre**		**c. A veces**		**d. Casi nunca**		**e. Nunca**		**T.D.**	**%**
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Ha diseñado un plan de cuentas	4	20 %	6	30 %	2	10 %	4	20 %	5	25 %	21	105 %
Ha diseñado un catálogo de cuentas	3	15 %	3	15 %	5	25 %	3	15 %	8	40 %	22	110 %
Total	7		9		7		7		13		43	

El resultado de la Tabla 2 enuncia algo contradictorio: los docentes, con un 45 %, sostienen que no utilizan un plan o un catálogo de cuentas para el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad, en tanto el 50 % afirma que sí lo hacen. Lo cierto de este escenario es que se sigue utilizando, ya sea un plan o un catálogo de cuentas, para la impartición de las clases del área contable, corroborando que tres de los cuatro programas de Contaduría pública, base de esta investigación, poseen catálogo de cuentas que utilizan para el trabajo docente. Siguiendo con el desarrollo del primer objetivo específico, se hizo la siguiente pregunta: Como estudiante, para el proceso de aprendizaje de la Contabilidad, ¿utiliza algún tipo de plan o catálogo de cuentas?

Tabla 3. *Frecuencias absolutas y relativas de la percepción de los estudiantes frente a la utilización de algún tipo de plan o catálogo de cuentas*

	a. Siempre		**b. Casi siempre**		**c. A veces**		**d. Casi nunca**		**e. Nunca**		**T.D.**	**%**
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Utiliza un plan de cuentas	28	26 %	50	46 %	27	25 %	3	3 %	0	0 %	108	100 %
Utiliza un catálogo de cuentas	21	19 %	49	45 %	29	27 %	6	6 %	3	3 %	108	100 %
Total	49		99		56		9		3		216	

Los resultados consignados en la Tabla 3 revelan un panorama más claro, según la percepción del 72 % de los estudiantes: la utilización de un plan o catálogo de cuentas en el proceso educativo del área contable, concluyendo con ello que no ha sido posible salir del entramado 'debite este código y acredite a este código' del típico tenedor de libros. Con este tipo de formación no se proyecta un cambio a los futuros contadores profesionales, porque no se está revaluando o mejorando y asegurando la información contable y financiera de forma adecuada a las especificaciones de cada entidad, en pro de la confianza y la protección de los indicadores entregados a los diferentes usuarios.

Continuando con el desarrollo del trabajo, se cotejó con la respuesta expresada por los docentes en la Tabla 4, con la siguiente pregunta: Como docente, para el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad ¿utiliza algún tipo de plan o un catálogo de cuentas?

Tabla 4. *Frecuencias absolutas y relativas de los docentes frente a la utilización de algún tipo de plan o catálogo de cuentas*

	a. Siempre		b. Casi siempre		c. A veces		d. Casi nunca		e. Nunca		T.D.	%
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Utiliza un plan de cuentas	8	40 %	4	20 %	4	20 %	3	15 %	2	10 %	21	105 %
Utiliza un catálogo de cuentas	10	50 %	3	15 %	4	20 %	4	20 %	1	5 %	22	110 %
Total	18		7		8		7		3		43	

Siguiendo con el desarrollo del primer objetivo, se comparó los resultados obtenidos en la Tabla 4, según la cual el 60 % y el 65 % de los docentes declararon que sí utilizan un plan o un catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje, quedando en evidencia el instrumentalismo que se imparte inconscientemente a los estudiantes y, si bien fuimos parte de ello, es un deber cambiar el rumbo; no es razonable seguir esta dinámica rígida y técnica que limita la crítica y el buen juicio profesional. Serán los manuales, las políticas contables, las guías de actuación de las entidades, cumpliendo con unos principios básicos como el de generar confianza, calidad e información útil para determinar el buen accionar de las empresas. Para terminar con el primer objetivo, también se planteó la siguiente pregunta dirigida a estudiantes y profesores: Para aprender contabilidad ¿cree usted que son indispensable los códigos contables?

Tabla 3. *Frecuencias absolutas y relativas de los estudiantes sobre si son indispensables los* códigos *contables*

	a. Siempre		b. Casi siempre		c. A veces		d. Casi nunca		e. Nunca		T.D.	%
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Son indispensables los códigos contables	28	26 %	44	41 %	7	6 %	25	23 %	4	4 %	108	100 %
Total	28		44		7		25		4		108	

El 67 % de los estudiantes respondió que los códigos contables son indispensables, en una frecuencia de siempre o casi siempre; pero, al mismo tiempo, el 27 % dijo que casi nunca o nunca son necesarios, de lo cual se puede deducir que existe un número de ellos que ha comprendido que los códigos no son indispensables, que sirven para sistematizar y almacenar la información en un software, y que por lo tanto el aprendizaje no se puede reducir a la memorización y registro de códigos establecidos en los planes o catálogos de cuentas; que lo esencial está posiblemente en la parte conceptual del nuevo marco técnico normativo.

Por su parte, los docentes encargados de impartir clases del área contable respondieron a la misma pregunta: Para el proceso de enseñanza-aprendizaje ¿cree usted que son indispensables los códigos contables?

Tabla 4. *Frecuencias absolutas y relativas de docentes sobre si son indispensables los códigos contables*

	a. Siempre		b. Casi siempre		c. A veces		d. Casi nunca		e. Nunca		T.D.	%
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Son indispensables los códigos contables	8	36 %	6	27 %	4	18 %	4	18 %	0	0 %	22	100 %
Total	8		6		4		4		0		22	

Para los docentes, el panorama es casi igual al de estudiantes: el 63 % afirma que los códigos contables son indispensables. Se puede intuir que la huella dejada por profesores antecesores ha permanecido intacta y que se sigue haciendo eco de ello en los estudiantes, pero enhorabuena, existe un 18 % de profesores que creen lo contrario, y le han apostado a un cambio de mentalidad a la hora de enseñar; consideran que hoy en día lo importante son los conceptos prescritos en el nuevo marco técnico normativo, las políticas contables implementadas y el manual de procedimiento contable de las empresas; y concluyen que es ahí donde radica lo fundamental.

Para ejecutar el segundo objetivo se formuló la siguiente pregunta a estudiantes y profesores: Con la utilización de un plan o catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad, ¿cree usted que le…?

Tabla 5. *Frecuencias absolutas y relativas sobre la percepción de los estudiantes respecto a si el plan o catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje…*

	a. Siempre		b. Casi siempre		c. A veces		d. Casi nunca		e. Nunca		T.D.	%
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
¿Ayuda a desarrollar las competencias necesarias para el desempeño de su profesión?	21	19 %	41	38 %	20	19 %	16	15 %	6	6 %	104	96 %
¿Ayuda a contrastar los conocimientos aprendidos en el aula con su aplicación en la realidad?	20	19 %	39	36 %	25	23 %	13	12 %	8	7 %	105	97 %

¿Ayuda a avanzar en el conocimiento de la contabilidad?	18	17 %	32	30 %	19	16 %	27	25 %	7	6 %	103	95 %
¿Ayuda a disminuir la distancia entre teoría y práctica?	13	12 %	35	32 %	18	17 %	26	24 %	11	10 %	103	95 %
¿Facilita el aprendizaje de los espacios académicos de contabilidad?	20	19 %	34	31 %	16	15 %	24	22 %	12	11 %	106	98 %
¿Involucra a los estudiantes en su propio aprendizaje?	20	19 %	33	31 %	21	19 %	19	16 %	9	8 %	102	94 %
Otra: ¿cuál?	0	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Totales	112		214		119		125		53		623	

La percepción de los estudiantes, según la Tabla 5, es muy significativa: el 57 % da a conocer que la utilización del plan o catálogo de cuentas les ayudó a desarrollar las competencias necesarias para el desempeño de su profesión; al 55 % le sirvió para contrastar los conocimientos aprendidos en el aula con su aplicación en la realidad y, al 50 % le facilitó el aprendizaje de la contabilidad y los involucró en su propio aprendizaje. Cabe recordar que en tiempos pasados había que aprenderse de memoria los códigos, nombres y las dinámicas de las cuentas, con lo cual se facilitaba presentarse a las evaluaciones; se podría teorizar también que para los estudiantes, es más fácil aprenderse la técnica y la dinámica de las cuentas, que tener que analizar desde una perspectiva financiera, como por ejemplo, encontrar el valor en uso de maquinaria y equipo, explicando al detalle. Para quienes fuimos estudiantes hace años, era más fácil hacer el registro contable de la transacción, que demostrar el por qué se hizo así; es decir, el hacer, y no el saber hacer. Pero, en la otra arista de la Tabla 5, el 34 % de los estudiantes declaró que la utilización de un plan o catálogo de cuentas, nunca o casi nunca, les ayudó a disminuir la distancia entre teoría y práctica; el 33 % infirió que no les facilitó el aprendizaje de la contabilidad y el 31 % expresó que no les ayudó a avanzar en el conocimiento de la contabilidad, posiblemente porque han entendido que ésta debe reconocer información de las operaciones económicas y financieras de las empresas, que tienen unas exigencias particulares que deben ser adecuadas a las realidades de cada usuario, y que no simplemente con registrar los códigos al débito y al crédito es como se aprende contabilidad.

En el desarrollo del segundo objetivo se realizó el mismo planteamiento a los docentes: Con la utilización de un plan o un catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad, ¿cree usted que a los estudiantes les…?

Tabla 6. *Frecuencias absolutas y relativas sobre la percepción de docentes si el plan o catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje a los estudiantes les…*

	a. Siempre		**b. Casi siempre**		**c. A veces**		**d. Casi nunca**		**e. Nunca**		**T.D.**	**%**
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
¿Ayuda a desarrollar las competencias necesarias para el desempeño de su profesión?	7	32 %	5	23 %	7	32 %	2	9 %	1	5 %	22	100 %
¿Ayuda a contrastar los conocimientos aprendidos en el aula con su aplicación en la realidad?	7	32 %	4	18 %	6	27 %	3	14 %	2	9 %	22	100 %
¿Ayuda a avanzar en el conocimiento de la contabilidad?	5	23 %	3	14 %	7	32 %	4	18 %	2	9 %	21	95 %
¿Ayuda a disminuir la distancia entre teoría y práctica?	6	27 %	5	23 %	5	0 %	3	14 %	2	9 %	21	95 %
¿Facilita el aprendizaje de los espacios académicos de contabilidad?	6	27 %	4	18 %	2	9 %	5	23 %	3	14 %	20	91 %
¿Involucra a los estudiantes en su propio aprendizaje?	7	32 %	3	14 %	4	18 %	5	23 %	3	14 %	22	100 %
Otra: ¿cuál?	0	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Totales	38		24		31		22		13		128	

En cuanto a la percepción de docentes, el 55 % cree que con la utilización de un plan o un catálogo de cuentas, ayudan a desarrollar las competencias necesarias para el desempeño de su profesión; y el 50 % señalaron que un plan colabora para contrastar los conocimientos aprendidos en el aula con su aplicación en la realidad y, con el mismo porcentaje, ayuda a disminuir la distancia entre teoría y práctica. Si bien es cierto que el plan o el catálogo sirven para sistematizar y almacenar la información contable, lo censurable es que se persista en el adiestramiento, instrumentalismo y tecnicismo. En contexto con esta actitud, no es posible que se realice la apropiación, adquisición y asimilación de conocimientos y habilidades para construir un ideario en objeto de conocimiento en la vida profesional; lo plausible es que al menos el 37 % de los docentes, manifiesta que estos nunca y casi nunca, facilitan el aprendizaje de los espacios académicos de contabilidad y, con el mismo porcentaje, indican que el plan tampoco involucra a los estudiantes en su propio aprendizaje. Así queda registrado en esta investigación, porque en los métodos dirigidos al adiestramiento e instrumentalismo, el conocimiento no es sino un instrumento de acción que adapta

a los estudiantes al medio y que algunos llegan a dominar, aunque con poco espíritu analítico y reflexivo. Las exigencias del mundo globalizado apuntan a educandos que superen este método de enseñanza. Según Franco-Ruiz (2011):

> La resolución de problemas, es aprendizaje y constituye la materia prima del siguiente nivel: la aplicación de conocimientos y la actividad creadora, utilizando simulaciones y prácticas dirigidas. Este nuevo método de enseñanza-aprendizaje hará activa la participación del aprendiz en el proceso, permitiendo superar la percepción y aplicar el ejercicio mental a más cualificados niveles de reflexión, como la retención, asociación, descubrimiento, discernimiento, comparación, composición, abstracción, comunicación, volición, potencia y sucesión, no del movimiento sino de la continuidad de las ideas. Será entonces la inteligencia, y no el ejercicio sensomotor, el factor fundamental del proceso de enseñanza-aprendizaje. (p. 326).

Continuando con el desarrollo del tercer objetivo del trabajo, se formuló la siguiente pregunta: ¿Cree usted que con la utilización de un plan o catálogo de cuentas, ayuda, afecta o le es indiferente, para el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad?

Tabla 7. *Frecuencias absolutas y relativas sobre la percepción de estudiantes si con la utilización de un plan o catálogo de cuentas, ayuda, afecta o le es indiferente en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad*

	a. Siempre		**b. Casi siempre**		**c. A veces**		**d. Casi nunca**		**e. Nunca**		**T.D.**	**%**
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Ayuda	38	35 %	29	27 %	15	14 %	22	20 %	4	4 %	108	100 %
Afecta	14	13 %	27	25 %	24	22 %	24	22 %	14	13 %	103	95 %
Indiferente	10	9 %	28	26 %	22	20 %	25	23 %	14	13 %	99	92 %
Totales	62		84		61		71		32		310	

Es innegable la percepción de los estudiantes, dado que el 62 % de ellos manifestaron que con la utilización de un plan o catálogo de cuentas, se evidenció una ayuda en el proceso de enseñanza-aprendizaje; sin embargo, el 24 % dijeron que casi nunca o nunca les fue útil; también un 38 % expresó que les afecta, frente a un 35 % que dice lo contrario; por último, un 35 % señaló siempre o casi siempre que les es indiferente, contra un 36 % que expresó que no les es indiferente. De este panorama se puede aludir que una gran mayoría de estudiantes muy posiblemente tienen establecida su visión en el hacer, como se planteó anteriormente; siguen el modelo de los docentes que con una gran habilidad y casi de memoria debitan y acreditan los códigos y nombres de las cuentas para registrar las diferentes transacciones económicas, y como buenos discípulos, repiten lo enseñado por sus maestros. Pero también es interesante la otra cara de la moneda: quienes manifiestan que un plan o catálogo de cuentas no es ayuda; son estudiantes que tienen otra visión; han entendido que la profesión no se encasilla en los débitos y en los créditos; ser un contador profesional significa analizar la empresa, más allá de la parte contable; es reconocer, medir y revelar todos los hechos que la afectan o la impactan financiera y económicamente, teniendo muy en cuenta sus políticas contables y sus manuales de procedimientos establecidos.

Por último, para el desarrollo del tercer objetivo se realizó esta pregunta a los docentes: ¿Cree usted que con la utilización de un plan o catálogo de cuentas, ayuda, afecta, o le es indiferente para el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad?

Tabla 8. *Frecuencias absolutas y relativas sobre la percepción de docentes si con la utilización de un plan o catálogo de cuentas ayuda, afecta o le es indiferente en el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad*

	a. Siempre		**b. Casi siempre**		**c. A veces**		**d. Casi nunca**		**e. Nunca**		**T.D.**	**%**
Ítem	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.	Fre. Abs.	Fre. Rel.		
Ayuda	7	32 %	6	27 %	5	23 %	2	9 %	2	9 %	22	100 %
Afecta	2	9 %	4	18 %	6	27 %	4	18 %	2	9 %	18	82 %
Indiferente	2	9 %	2	9 %	5	23 %	5	23 %	3	14 %	17	77 %
Totales	11		12		16		11		7		57	

El escenario de la Tabla 8 indica un panorama parecido al de los estudiantes: un 59 % de los docentes perciben que un plan o un catálogo de cuentas sí ayuda al proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad, frente a un 18 % que declara lo contrario. Seguidamente se observa una posición similar entre los que expresaron que afecta y los que dijeron que no afecta, con un 27 % y, finalmente, con el 18 % quienes manifestaron que les es indiferente, contra un 37 % que consideran que nunca o casi nunca les es indiferente. Se deduce que sigue siendo relevante la utilización de planes o catálogos de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje; la mayoría de docentes de los cuatro programas de Contaduría pública siguen replicando la forma como a ellos les enseñaron. Lo alentador de todo esto, es que existe una representación menor que ha repensado su posición de docente, de cara al nuevo marco técnico normativo, en el sentido de cambiar su mentalidad y la de los estudiantes, pasando de una pasividad e instrumentalismo a ser críticos, reflexivos; y de la mecánica y teneduría de libros, a ser visionarios con juicio profesional capaz de generar una información contable y financiera confiable y transparente, útil a los diferentes usuarios para la toma correcta de decisiones.

6. Discusión y conclusiones

Esta investigación tuvo como propósito fundamental, analizar y describir la relevancia de la utilización de un plan o catálogo de cuentas, de cara al nuevo marco técnico normativo en el proceso de enseñanza aprendizaje de la contabilidad en los cuatro programas de Contaduría pública de las universidades Mariana, de Nariño, Institución Universitaria CESMAG y Corporación Universitaria Autónoma de Nariño de la ciudad de Pasto.

Como resultado de la ejecución de este proyecto, se espera conseguir mejorar la parte conceptual, dejando en segundo plano el uso de planes o catálogo de cuentas, con los cuales se instrumentaliza y se tecnifica la enseñanza y el aprendizaje de la contabilidad. Otro resultado es influir en docentes y estudiantes para que estos últimos sean más críticos y reflexivos sobre la verdadera importancia a la hora de aprender la contabilidad, y no se queden solamente con el entramado de los débitos y los créditos, convirtiéndose en unos técnicos en teneduría de libros.

Se espera que este trabajo deje una gran reflexión sobre la forma como los profesores contadores están impartiendo las clases a sus estudiantes, porque muy seguramente se vuelve a hacer eco de la misma manera como recibieron y aprendieron los temas contables en el devenir de su profesión; y con ello se está llevando a los estudiantes, a ser sujetos pasivos del aprendizaje. No se puede seguir en esta dinámica; es hora de cambiar; se requiere otras habilidades intelectuales y competencias profesionales para ayudar a mejorar la calidad de vida.

De los resultados obtenidos en esta investigación, en la cual se involucró a 108 estudiantes de décimo semestre y 22 docentes, se puede deducir que sigue siendo relevante el uso de un plan o catálogo de cuentas en el proceso de enseñanza-aprendizaje; el resultado de estos cuatro programas, que son los más representativos, puede ser general para los demás programas que existen en la ciudad.

Docentes y estudiantes señalan que es indispensable el uso de un plan o un catálogo de cuentas, que facilita el desarrollo de competencias, contrastando el conocimiento aprendido, acercando la teoría a la práctica, e involucrando a los estudiantes en su propio aprendizaje.

Los docentes y estudiantes consideran que haber utilizado un plan o catálogo de cuentas les ha ayudado al proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad.

En conclusión, sigue siendo relevante el plan o catálogo de cuentas, de cara al nuevo marco técnico normativo, tanto para docentes como para estudiantes en este proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad.

Existen al menos unos pocos docentes y estudiantes que han empezado con una postura crítica y reflexiva, visionarios que perciben y tienen una posición diferente, como lo dejan reflejado en el estudio, quienes entienden que la profesión va más allá de la ayuda y plantean aspectos que puedan facilitar la utilización e importancia de un plan o catálogo de cuentas en el proceso educativo.

Referencias

Congreso de la República de Colombia. (13 de julio de 2009). Ley 1314 "por la cual se regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento". Recuperado de http://suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255

Contreras, Y. y Roa, M. (2015). Técnicas e Instrumentos de Investigación. Recuperado de http://tecnicasdeinvestigacion2015.blogspot.com/

El Banco Mundial. (2003). Observancia de Normas y Códigos. Recuperado de http://documentos.bancomundial.org/curated/es/340041468274218127/pdf/430550WP0SPANI10BOx327344B01PUBLIC1.pdf

Fondo Monetario Internacional. (2004). Normas y Códigos: la función del FMI. Recuperado de https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2001/esl/042701s.htm

Franco-Ruiz, R. (2011). *Reflexiones Contables, Teoría, Educación y Moral* (3.ª ed.). Armenia, Quindío: Universidad Libre de Colombia.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6.ª ed.). México: McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A. de C.V.

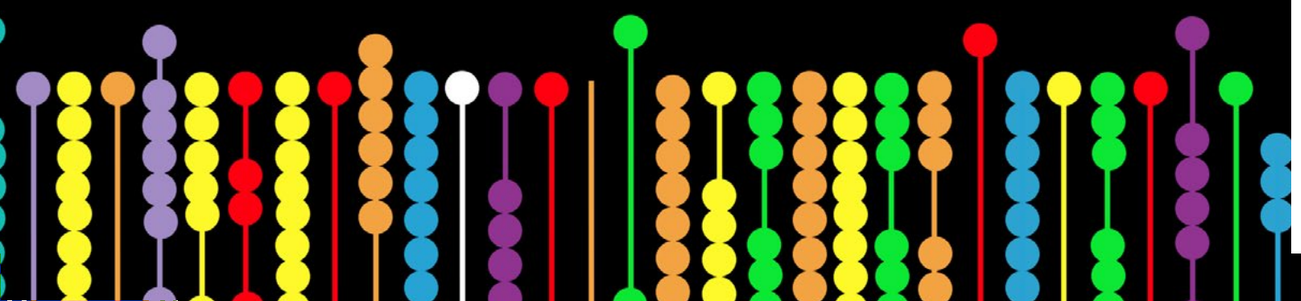
Lowenfeld, V. (1961). *Desarrollo de la capacidad creadora*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Kapelusz.

Presidencia de la República de Colombia. (1993). Decreto 2649 de 1993. Reglamento General de Contabilidad. Recuperado de https://niif.com.co/decreto-2649-1993/

-------. (1993). Decreto 2650 de 1993 "por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes". Recuperado de http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?id=1772403

Seltzer, J. (2002). La aplicación de una didáctica creativa en la enseñanza de Contabilidad. *Revista Fuentes, 3*, 1-20.

Educación contable
de calidad para la
transformación social



Sistema de devolución del impuesto al valor agregado para exportadores, en los países que conforman la CAN

Liliana del Carmen Revelo Córdoba[1]
Jessica Marcela López Portilla[2]

Resumen

Los sistemas tributarios de los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones contemplan obligaciones fiscales para coadyuvar con las cargas públicas del Estado, pero de igual manera, establecen beneficios fiscales para incentivar la economía nacional; tal es el caso de la devolución del impuesto al valor agregado para exportadores, herramienta que se constituye en una ventaja competitiva y alternativa empresarial para el apoyo a este sector.

La presente investigación, realizada desde un paradigma cualitativo, enfoque histórico hermenéutico, de tipo descriptivo, identifica las principales características de los sistemas de devolución del impuesto al valor agregado para exportadores en los países de Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, en el contexto de una organización internacional que gira en torno a la evolución conjunta, la internacionalización de la economía y la competitividad en el exterior de los países que la conforman.

El estudio brinda un panorama completo y ordenado del proceso tributario que implica la devolución del impuesto al valor agregado en estos países, mediante la compilación de la legislación tributaria establecida, la determinación de las principales categorías del sistema y la comparabilidad de las mismas, para observar la efectividad de cada uno de ellas.

Palabras clave: Sistema de devolución, Impuesto al valor agregado, Exportadores, Comunidad Andina de Naciones.

Return system of value-added tax for exporters, in the countries that make up the CAN

Abstract

Tax systems of the Andean Community of Nations (CAN) countries contemplate the fiscal obligations for cooperation with public activities and establish fiscal benefits to incentive the national economy. For example, the added value for exporters, is a tool that has become a competitive advantage and business alternative to support this sector.

[1] Contadora Pública, Universidad Mariana. lcrevelo@umariana.edu.co
2 Contadora Pública, Universidad Mariana.

This qualitative, descriptive and historical hermeneutical research, identify the main characteristics of the systems of refund of the value added tax for Colombian, Ecuadorian, Peruvian and Bolivian exporters in the context of an international organization that revolves around the joint evolution, the internationalization of the economy and the competitiveness abroad of these countries.

The study provides a complete overview and an orderly tax process that involves the return of the value added tax in these countries through the compilation of the tax property, the determination of the main categories of the system and its comparability to observe the effectiveness of each of them.

Key words: Return system, Value-added tax, Exporters, Andean Community of Nations.

1. Introducción

Independientemente de la estructura establecida por el gobierno de un país, las relaciones internacionales y el manejo del comercio exterior siempre formarán parte importante del plan de desarrollo. Este tema, que era prioridad solo en países industrializados o que mantenían extensas relaciones internacionales, se ha convertido en una exigencia de todas las naciones por su actividad de orden empresarial, puesto que, al realizar una transacción entre dos agentes, un comprador (importador) y un ofertante (exportador), se ejecuta operaciones comerciales que permiten el intercambio de productos o servicios que representan el excedente o faltante en la economía progresista de una nación.

Los países buscan hoy en día fortalecer las operaciones de comercio exterior, ya que implican transacciones de exportación que generan mayor desarrollo económico, político, comercial y tecnológico en un país.

En Colombia, según Portafolio (2016)

> Durante el primer mes del año 2016, las compras externas del país disminuyeron 28,0 % con relación al mismo mes de 2015, al pasar de US$4.885 millones en 2015 a US$3.519,6 millones en 2016. Un análisis de Bancolombia señala que el resultado corresponde a la variación anual más negativa que se registra desde septiembre de 2009 (-27,6 %) y es comparable con los retrocesos anuales observados en 1999 (-25,5 % en promedio). En enero de 2016 se presentó un déficit comercial de US$1.521,3 millones FOB. Los mayores déficits se registraron en las balanzas con China (US$576,4 millones), Estados Unidos (US$471,7 millones) y México (US$176,2 millones). (párr. 1-2/11).

Esta situación corresponde a la dependencia de Colombia en la exportación de productos como el café, las flores, bananos, textiles y petróleo, caso en el cual la inestabilidad o disminución de los precios termina repercutiendo en la economía del país y su Producto Interno Bruto (PIB), puesto que las fluctuaciones negativas en las exportaciones afectan significativamente la balanza comercial y con ello, los ingresos, la inversión, el empleo, entre otros aspectos.

Por otra parte, Ortiz Soto (2008) afirma que dentro de los factores que influyen en que nuestro país no sea competitivo para exportar, se encuentra la inestabilidad de las normas jurídicas, haciendo referencia a que

> El estatuto aduanero que regula el tributo y logística del comercio exterior, es prácticamente una colcha de retazos por el sinnúmero de modificaciones que se le hace con frecuencia, pero, que ninguna de ellas les permite una mayor dinámica y seguridad jurídica a los usuarios. (Ortiz Soto, 2008, párr. 9).

Los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones (CAN) tienen la necesidad de estimular la diversificación de los productos exportados y recuperar el mercado internacional con el fin de disminuir el déficit fiscal y evitar que se contraiga el nivel de exportación, dado que la CAN, como organización internacional, se enfoca en temas de cooperación económica y social mediante actividades de comercio, servicios, inversiones, transporte, interconexión eléctrica, identidad andina y movilidad de personas, entre otros aspectos.

La importancia de alianzas estratégicas como la CAN, radica en la búsqueda de evolución conjunta y común en donde los países que están en vía de desarrollo, unan fuerzas económicas, políticas y sociales para lograr la internacionalización de su economía y competitividad en el exterior, permitiendo su ampliación en el mercado y aumentar el poder de negociación respecto a otros países.

De allí que se hace necesario incentivar las exportaciones mediante el aprovechamiento de los beneficios tributarios que contemplan las legislaciones tributarias de los países que conforman la CAN, con el fin de ampliar la base empresarial con mayor especialización, diversificación de productos y costos atractivos, de forma que repercuta en una producción eficiente para aprovechar las ventajas del mercado internacional.

Los sistemas tributarios de estos países contemplan obligaciones fiscales para coadyuvar con las cargas públicas del Estado, pero de igual manera establecen favores fiscales para incentivar la economía nacional. En el caso de las exportaciones, dicho beneficio se ve reflejado en la devolución del impuesto al valor agregado (IVA) para las personas que realicen exportaciones.

Este trabajo de investigación amplía y profundiza el proceso para acceder a este tipo de beneficios en los países de características económicas similares, como Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, pertenecientes a la CAN, para lo cual se inicia categorizando el sistema de devolución bajo la legislación tributaria de cada país y posteriormente se compara cada uno de ellos con el fin de observar su efectividad.

2. Metodología

La investigación se enmarca dentro del paradigma cualitativo, ya que el objeto de la investigación es abordado y analizado a través de categorías que permiten caracterizar los sistemas de devolución del IVA para exportadores en los países que conforman la CAN.

El estudio se realiza desde el enfoque histórico hermenéutico, dado que la presente investigación aspira interpretar, comprender y analizar la normatividad tributaria vigente, doctrina y jurisprudencia relacionada con el beneficio tributario objeto de estudio, para lo cual se utiliza como instrumento de recolección de información, las fichas bibliográficas.

El tipo de investigación es descriptivo, puesto que por medio de esta investigación se detalla el proceso y los requisitos relacionados con la devolución de saldos a favor del IVA para los exportadores de los países pertenecientes a la CAN, determinando características y componentes.

3. Desarrollo

3.1 Devolución de saldos a favor de IVA para exportadores

El IVA es el tributo predilecto de los países de América Latina por su fácil recaudo, garantizando de manera fiable y eficiente el incremento del cobro fiscal; es por eso que cuando aparecen conceptos como devolución de recursos a los contribuyentes, las administradoras tributarias coinciden al interponer una serie de requisitos y documentos, de tal manera, que puedan sustentar o fundamentar, vía proceso de fiscalización, dicho proceso.

La devolución es una forma de extinguir la obligación tributaria y se cataloga como un beneficio dado de forma taxativa por la legislación tributaria. Consiste en el valor a devolver por parte del sujeto activo al sujeto pasivo, como consecuencia de un saldo a favor, que en IVA se origina como consecuencia de la no generación de impuesto. Para el caso de los exportadores, cuando venden sus productos al exterior, no calculan el impuesto, pero sí tienen derecho a solicitar los impuestos descontables en los que incurrieron para esa transacción, situación que origina que la declaración del IVA arroje un saldo a favor. Según Vasco Martínez (2018), la devolución es "el reintegro de las sumas a favor de los contribuyentes o responsables, o de las personas que han pagado sumas que no debían (pago de lo no debido) o pagos en exceso" (p. 257).

Para que un exportador pueda solicitar la devolución de un saldo a favor, debe tener claro que hay que desarrollar un proceso, independientemente del país en el cual se haya originado dicho derecho. El proceso inicia con el cumplimiento de unos requisitos previos por parte del contribuyente y termina con la devolución de los dineros o la compensación de otro impuesto adeudado al Estado, pasando por la presentación de documentos, diligenciamiento de formatos y la posterior fiscalización, para lo cual se estipula plazos para cada etapa y, dependiendo del tiempo que implique cada uno y del cumplimiento de los mismos por parte del exportador y de la entidad gubernamental administradora de impuestos, se puede determinar qué tan efectivo resulta dicho proceso.

3.2 Características de los sistemas de devolución de IVA para exportadores en los países que conforman la CAN

Con base en la revisión documental de la normatividad tributaria de los países de Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, pertenecientes a la CAN, a continuación se identifica y analiza cada uno de los sistemas, con base en las siguientes categorías: medio para radicar la solicitud, requisitos exigibles, documentación a presentar, procedimiento a seguir y tiempos estipulados para el proceso.

3.3 Sistema de devolución de IVA para exportadores en Colombia

- **Medio para radicar la solicitud.** En Colombia, la solicitud debe presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a través del servicio informático electrónico de devoluciones y compensaciones del portal MUISCA, que reposa en la página web de la DIAN, para lo cual las personas naturales y jurídicas deben contar con el mecanismo de firma digital, hoy en día firma electrónica, tal como lo establece el artículo 3 de la Resolución 57 del 19 de febrero de 2014.
- **Requisitos exigibles.** Anexo a los formatos y a la solicitud de devolución de IVA, se debe adjuntar -ya sea de manera física o virtual- la documentación establecida en los artículos 2 y 3 del Decreto 2877 de 2013. Algunos de los requisitos exigidos son de mera formalidad, como el certificado de existencia y representación legal, la acreditación de una cuenta bancaria o el informe de garantía; sin embargo, existen otros que implican complejidad, como es el caso de la relación de todo el IVA descontable pagado en las adquisiciones para la producción o venta del bien a exportar, así como el IVA descontable proveniente de importaciones, en las cuales se debe detallar la información del proveedor: identificación, apellidos, nombre o razón social, dirección, departamento, ciudad, número, prefijo y fecha de la factura, fecha de contabilización, base gravable, tarifa del IVA, impuesto descontable y el concepto del costo o el gasto.
- **Documentación a presentar.** En Colombia, la mayoría de documentos aluden a certificaciones firmadas, ya sea por contador público o por revisor fiscal, las cuales sustentan los formatos diligenciados de manera virtual; con ello, la administración pretende constatar que se llevó a cabo los ajustes a la cuenta de IVA, la relación de impuestos descontables, la relación de importaciones y la relación de exportaciones.
- **Procedimiento a seguir.** Ver Tabla 1.
- **Tiempo estipulado.** Se presenta al final del capítulo de manera consolidada, para los países que conforman la CAN. (Ver Tabla 5).

Tabla 1. *Procedimiento de devoluciones en Colombia*

No.	ACTIVIDADES
	Inicio
1	**PRESENTACION DE LA DECLARACION DE IVA** . En donde se origine el saldo a favor y se acredite el derecho al exportador para poder solicitar la devolución correspondiente.
2	**TERMINO PARA SOLICITAR DEVOLUCION Y/O COMPENSACION:** Los exportadores tendrán un tiempo de 2 años a partir de la fecha de vencimiento del termino para declarar para solicitar devolución.
3	**PRESENTACION DE LA SOLICITUD FISICAMENTE:** Ante la dirección seccional donde se presento la declaración adjuntando requisitos y formatos físicos **VIRTUALMENTE:** de forma obligatoria para personas naturales y jurídicas grandes contribuyentes/ o personas naturales y jurídicas que cuente con mecanismo de firma electronica, diligenciando formato 010 en pagina www.dian.gov.co, entregando dentro de los 5 días hábiles siguientes a la solicitud la totalidad de requisitos y soportes exigidos (formatos 1222, 1336, 1384, 1385,1438,1447 presentados por el diligenciamiento a traves de la bandeja de anexos, formatos 1439,1440, 1441, 1442, 1444 presentados por sistema de envio de archivos XML, los certificados de los formatos escaneados y anexos) si es así se radica solicitud de lo contrario se cerrara automáticamente y se iniciaría otra vez actividad 3.
4	**ACEPTACION DE LA SOLICITUD: (art. 857-858 E.T)** La DIAN recibe la solicitud de la devolución y/o compensación, si la acepta sigue el proceso de lo contrario dicta auto inadmisorio en un termino máximo de 15 días, que puede ser por rechazo definitivo aludido a la presentación extemporánea de la solicitud, el saldo solicitado ya fue devuelto, en el caso de los exportadores cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponde a operaciones realizadas antes de inscribirse en el registro nacional de exportadores, cuando por resultado de una corrección se genero saldo a pagar, Cuando se compruebe que el proveedor de las SCI solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago. casos en los cuales se da por terminado el proceso. Se puede presentar que el auto inadmisorio dicte una causal subsanable como: que la declaración objeto de devolución y/o compensación se tiene como no presentada, la solicitud no tiene todos los requisitos, la declaración objeto de devolución y/o compensación se presento con error aritmetico o cuando la solicitud es de un saldo a favor de un periodo diferente al declarado, caso en el cual si no se corrige termina el proceso, de lo contrario se tiene un mes para iniciar nuevamente actividad 3.
5	**TERMINO PARA RESOLVER: (art. 24 Decreto 2277 y art 855-860 E.T)** La DIAN deberá devolver el saldo a favor dentro de los 50 dias siguientes a la fecha de la solicitud de la devolucion presentada oportunamente y en debida forma. si la solicitud se presento con garantía a favor de la nación por un valor igual del monto de la devolución el termino sera dentro de los 20 días siguientes a la solicitud, y en caso de que sea exportador con la calidad de operador económico autorizado el termino sera 30 días siguientes a la fecha de solicitud.
6	**AUMENTO DE TERMINOS: (art 855 E.T)** Si la solicitud se realiza dos meses después de la presentación de la declaración IVA la DIAN tendrá un mes adicional para resolver la solicitud.
7	**VERIFICACION: (art. 21 Decreto 2277 y art 856 E.T)** La DIAN seleccionara las solicitudes objeto de verificacion, para determinar si la declaracion que origino los saldos a favor es correcta y tiene todos los soportes, En el impuesto sobre las ventas, la constatación se efectuará sobre la existencia del saldo a favor y el cumplimiento de los requisitos legales para la aceptación de los impuestos descontables, para lo cual bastará con que la Administración compruebe que existen uno o varios de los proveedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el proveedor o proveedores comprobados, efectivamente liquidaron el impuesto denunciado por el solicitante.
8	**EXHIBICION DE LIBROS: (art. 9 Decreto 2277 y art 781 E.T)**Para realizar la anterior verificación la DIAN solicitara la exhibición de los libros de contabilidad físicos o electrónicos no impresos, registros contables y demás soportes que considere necesarios, para constatar la existencia de los impuestos descontables y demás factores que dieron lugar al saldo solicitado, esta verificación se puede extender sobre proveedores o terceros relacionados, los cuales deberán entregarse a mas tardar el día hábil siguiente a su solicitud, de donde su exhibición implica continuar el proceso, de no ser así se sancionara no pudiendo invocarlos posteriormente como pueba a favor del contribuyente y se desconoceran los correspondientes costos, deducciones, descuentos. Solo se considera causa justificada para la no presentacion hechos de fuerza mayor o caso fortuito.
9	**INEXACTITUD: (art 857-1 E.T)** Después de las verificaciones correspondientes de presentarse inexactitud el termino de devolucion puede suspenderse hasta 90 días para que la DIAN adelante procesos de investigacion porque: los impuestos descontables no cumplen los requisitos legales para su aceptación o estos son inexistentes ya sea porque el impuesto no fue liquidado o el proveedor era ficticio, cuando hay inexactitud en la declaración que genero el saldo a favor, o cuando no es posible confirmar residencia o domicilio del contribuyente o a juicio del administrador de la DIAN existen indicios de inexactitud o factores de alto riesgo. De no presentarse inexactitud continua el proceso.
10	**COMPENSACION:** si el saldo a favor es correcto y el exportador adeuda al Estado se procede a compensar automáticamente la deuda mas antigua con sus respectivas sanciones e intereses de mora, posteriormente a la compensación si hay un saldo adicional o si no procede la compensacion se origina la devolución.
11	**DEVOLUCION: (art. 18-20 Decreto 2277)** La cual se hará en TIDIS para cancelar otros impuestos, o se cancelara a través de abono a cuenta corriente o de ahorros.
12	**LIQUIDACION DE INTERESES: (art 863 E.T)** si la DIAN no devuelve en el termino previsto se causaran intereses a favor del exportador los cuales se liquidaran a la tasa que se aplica para cancelar extemporaneidad.
	FIN

Fuente: esta investigación año 2017

3.4 Sistema de devolución de IVA para exportadores en Ecuador

- **Medio para radicar la solicitud.** En Ecuador, la solicitud de devolución debe presentarse ante las oficinas del Servicio de Rentas Internas (SRI), de forma virtual, exclusivamente para exportadores de bienes o, presencial en las ventanillas de las oficinas del SRI. El contribuyente se podrá acoger a dos opciones: la devolución automática que le permite obtener la liquidación del valor a ser reintegrado o la compensación automática.
- **Requisitos exigibles.** Para que el exportador pueda presentar la solicitud de devolución debe estar inscrito previamente en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y además, cumplir con los requisitos contemplados en la Resolución No. NAC-DGERDGC12-00033 del 25 de enero de 2012 del SRI y la guía práctica de acceso y uso de devolución de IVA por internet

a exportadores de bienes, para lo cual debe suscribir el Acuerdo de Responsabilidad y Uso de Medios Electrónicos, obtener su clave de acceso y solicitar el registro en el Catastro de Exportadores, previo a su acceso al sistema de devoluciones de IVA por internet.

- **Documentación a presentar.** Anexo a los formatos XML y a la solicitud de devolución de IVA, los exportadores de bienes deben entregar la documentación, incluyendo los listados de adquisiciones y exportaciones, comprobantes de adquisición, documentos aduaneros de importación y exportación y documentación de sustento del saldo a favor, tanto por medio del sistema de devoluciones de IVA por internet, como a través de las ventanillas de Secretaría del SRI.
- **Procedimiento a seguir.** Ver Tabla 2.
- **Tiempo estipulado.** Se presenta al final del capítulo de manera consolidada para los países que conforman la CAN. (Ver Tabla 5).

Tabla 2. *Procedimiento de devoluciones en Ecuador*

No.	ACTIVIDADES
	Inicio
1	**DOCUMENTACION PREVIA:** Presentación de la declaración de IVA, suscripción del acuerdo de Responsabilidad y uso de medios electrónicos, solicitud de registro en el catastro de exportadores.
2	**REGISTRO DEL EXPORTADOR EN EL SISTEMA DE DEVOLUCIONES DE IVA POR INTERNET:** una vez la información sea recibida se revisa y se registra al exportador en el estado activo (catastro), con notificación al contribuyente. Si es primera vez que solicita la devolución se registra como estado inactivo puesto que la primera solicitud se realiza por ventanilla.
3	**TERMINO PARA SOLICITAR DEVOLUCION Y/O COMPENSACION:** Los exportadores tendrán un tiempo de 5 años a partir de la fecha de vencimiento del termino para declarar para solicitar devolución.
4	**ACUEDO SOBRE LIQUIDACION AUTOMATICA PROVISIONAL PREVIA A LA RESOLUCION DE DEVOLUCIONES DE IVA PARA EXPORTADORES DE BIENES:** aparece automáticamente al ingresar al servicio de devoluciones por internet y se suscribe una sola vez.
5	**PREVALIDACIÓN:** se deberá validar el mes y año correspondiente a la solicitud, se tiene en cuenta los siguientes parámetros: Declaración de IVA presentada, anexo presentado, periodo solicitado en análisis, Periodo solicitado ya resuelto, valor en campo de exportaciones-declaración de IVA, valor en campo de crédito tributario-declaración de IVA, valores en exportación, valores en compras, Diferencia superior al 5% entre el valor de compras en declaración y el valor de anexo ,Diferencia superior al 5% entre el valor de compras locales de activos fijos en declaración y el valor de anexo , si son aceptados continua el proceso, sino vuelve a iniciar actividad 5
6	**DESCARGUE Y DILIGENCIAMIENTO DE FORMATO XML:** Se descarga el formato XML con el programa de devoluciones de IVA de DIMM anexos, seleccionar las compras sujetas a devolución e ingresar los valores correspondientes a la base imponible e IVA de las importaciones también sujetas a devolución. se importa el archivo diligenciado al sistema del SIR y si no cumple con las especificaciones técnicas se presentará error el cual debe subsanarse para continuar con el proceso. se genera el listado de Comprobantes de Venta sujetos a Devolución de IVA definitivo, se guarda y descarga el archivo.
7	**INGRESO DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION:** en esta opción el contribuyente podrá escoger entre ingresar la solicitud o anularla, dependiendo de su necesidad. Debe de diligenciarse con la información del RUC (registro único de contribuyentes) y además los valores que se van a solicitar como devolución y datos de notificación. Si el archivo cumple con las validaciones especificadas, se mostrará un mensaje en el que se le indicará al contribuyente que su solicitud ha sido ingresada y que recibirá un correo notificando dicha situación, Si el archivo no cumple por lo menos una de las otras validaciones, se desplegará mensajes indicando el error y se deberá iniciar nuevamente la actividad 7.
8	**TERMINO PARA RESOLVER:** En un lapso de 1 a 3 horas se revisa la opción consulta de liquidación donde constara la liquidación automática previa provisional con el valor de IVA a devolver, porcentaje que esta entre el 50% y 80%. Si acepta el valor se imprimirá la liquidación donde costará un talón, que se presentará en ventanilla para la devolución y se continua con el proceso, de lo contrario se puede rechazar el valor liquidado e iniciar nuevamente todo el proceso.
9	**DEVOLUCION:** 2 días hábiles después de haber aceptado el valor del IVA a devolver deberá presentarse la documentación anexa al tramite en las ventanillas del SRI. En caso de no presentarse la documentación en el plazo establecido, el tramite se finalizará automáticamente y deberá iniciar el proceso nuevamente.
10	**LIQUIDACION:** Si la documentación es entregada a tiempo el sistema generará automáticamente li quitación y se informará al contribuyente sobre el pago. El cual se hará ya sea por emisión de nota crédito desmaterializada o acreditación en cuenta.
	FIN

3.5 Sistema de devolución de IVA para exportadores en Perú

- **Medio para radicar la solicitud.** El contribuyente podrá tramitar la solicitud del saldo a favor, materia del beneficio (SFMB) de dos formas: ya sea de manera virtual a través de los servicios disponibles en la página de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), o de manera presencial, en los Centros de Servicios al Contribuyente de SUNAT.
- **Requisitos exigibles.** Para solicitar la devolución de un saldo a favor por parte del exportador, es necesario que todas las compras que originaron el saldo a favor, cumplan con los requisitos sustanciales y formales establecidos en el artículo 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), tales como, que todos los gastos o costos de la empresa sean procedentes, que sean destinados a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, y que los comprobantes de pago y documentos cumplan las condiciones legales.

- **Documentación a presentar.** Con la finalidad de soportar la solicitud, el exportador deberá entregar la relación detallada de los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones efectuadas, así como de las notas de débito y crédito respectivas y de las declaraciones de importación, si es el caso, correspondientes al período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución, junto con los anexos requeridos.
- **Procedimiento a seguir.** Ver Tabla 3.
- **Tiempo estipulado.** Se presenta al final del capítulo de manera consolidada para los países que conforman la CAN. (Ver Tabla 5).

Tabla 3. *Procedimiento de devoluciones en Perú*

No.	ACTIVIDADES
	Inicio
1	**DETERMINACION DEL SFMB:**Al Saldo a Favor por Exportación se deducirá del Impuesto Bruto del IGV a cargo del sujeto. De quedar un monto a favor, este se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB), sobre el cual ya se tiene el derecho a solicitar la devolución.
2	**TERMINO PARA SOLICITAR DEVOLUCION Y/O COMPENSACION:** el plazo máximo para solicitar la devolución es de cuatro (4) años. El plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de los saldos a favor provenientes del saldo a favor del exportador arrastrados y acumulados vía declaración jurada en forma mensual o anual, debe computarse a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se produce el nacimiento del crédito.
3	**INGRESO DE INFORMACION EN EL REFERIDO PBD:** se debe ingresar en el referido PDB la información a que se refieren los incisos a y b del artículo 8 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables. a) Relación detallada de los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones y b) en el caso de los exportadores de bienes, relación detallada de las declaraciones de exportación.
4	**PRESENTACIÓN DEL PDB EXPORTADORES:** se debe ingresar la información que corresponda. De no mediar ninguna de las causales de rechazo, el sistema generará automáticamente la Constancia de Presentación del PDB Exportadores, la que podrá ser impresa o enviada al correo electrónico que se indique. de lo contrario se debe iniciar otra vez actividad 4.
5	**PRSENTACION DE SOLICITUD SFMB SIN GARANTIA:** Una vez presentada la solicitud de devolución, el sistema validará el trámite, generando de manera automática la constancia de presentación de la solicitud, la que se podrá imprimir o ser grabada como archivo por el contribuyente.
6	**TERMINO PARA RESOLVER: (Art. 11 Reglamento de Notas de Crédito Negociables)** El plazo para resolver la solicitud del SFMB es de cinco (5) días hábiles. Será de un día hábil si se presentó garantía con la solicitud de devolución. Si el solicitante, entre otros casos, realiza esporádicamente operaciones de exportación, tiene deudas tributarias exigibles o hubiere presentado información inconsistente, la SUNAT podrá disponer una fiscalización especial, extendiéndose en quince (15) días hábiles adicionales. Si se detectase indicios de evasión tributaria o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, la SUNAT podrá extender en seis (6) meses el plazo para resolver las solicitudes de devolución. De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado.
7	**DEVOLUCION:** La cual se hará mediante cheque no negociables o notas de crédito negociables que tienen las siguientes características: son emitidas a la orden del que solicita la devolución, señalan el concepto por el cual se emiten, pueden ser transferidas a terceros por endoso, tienen poder cancelatorio para el pago de impuestos, sanciones, intereses y recargos que sean ingreso del Tesoro Público, se pueden utilizar para el pago de una o más deudas tributarias contenidas en un solo formulario, tiene vigencia de ciento ochenta (180) días a partir de la fecha de su emisión, son suscritas por dos funcionarios debidamente autorizados por la SUNAT.
	FIN

Fuente: esta investigación año 2017

3.6 Sistema de devolución de IVA para exportadores en Bolivia

- **Medio para radicar la solicitud.** Los exportadores deberán radicar de manera presencial ante las oficinas del Sistema de Ventanilla Única de Exportación (SIVEX) o a las oficinas distritales de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la solicitud de devolución de IVA mediante la presentación del formulario denominado Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) que tendrá el carácter de declaración jurada.
- **Requisitos exigibles.** Los exportadores que soliciten y obtengan la devolución de impuestos, deben cumplir con los requisitos acordes al artículo 20 y 23 del Decreto Supremo N° 25465. Los exportadores deberán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto al valor agregado contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora que se les hubiere facturado y no hubiere sido ya utilizado por el responsable.
- **Documentación a presentar.** La SDI, para considerarse como presentada, principalmente debe estar acompañada por los siguientes documentos:

  a) Original de la Declaración Única de Exportación

  b) Factura comercial del exportador

  c) Original del certificado de salida por vía aérea, terrestre o fluvial

- **Procedimiento a seguir.** Ver Tabla 4.
- **Tiempo estipulado.** Se presenta al final del capítulo de manera consolidada para los países que conforman la CAN. (Ver Tabla 5).

Tabla 4. *Procedimiento de devoluciones en Bolivia*

No.	ACTIVIDADES
	Inicio
1	**PRESENTACION DE LA DECLARACION DE IVA Y DETERMINACION DEL SALDO A FAVOR:** Los exportadores deberán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto al valor agregado contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno de bienes
2	**TERMINO PARA SOLICITAR DEVOLUCION Y/O COMPENSACION:(Art 2 Decreto supremo 23944)** La presentación de la solicitud de devolución de impuestos, puede efectuarse a partir del primer día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación. Se concede un plazo de 6 meses a partir de esa fecha, para solicitar la devolución de impuestos. Las solicitudes presentadas después de dicho plazo no serán consideradas por razones de orden técnico y de control.
3	**RADICACION DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION IMPOSITIVA (SDI):** tendrá el carácter de declaración jurada se deberá presentar manualmente ante las oficinas del Sistema de Ventanilla Única de Exportación (SIVEX) o, donde no existan oficinas del SIVEX, a las oficinas distritales de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), cumpliendo la totalidad de requisitos y documentos anexos.
4	**VERIFICACION DE LA DOCUMENTACION RADICADA:(Art 3 Decreto supremo 23944)** La oficina que haya recibido la SDI debe verificar la información contenida en la solicitud en base a la documentación presentada, debiendo rechazar las solicitudes que no estén respaldadas por el total de los documentos establecidos o cuando dichos documentos presenten incoherencias o alteraciones. La solicitud del exportador se considerará admitida si dicha oficina, no formulase observaciones escritas a la solicitud, dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir de la presentación de la misma. De lo contrario se debe iniciar otra vez actividad 3.
5	**TERMINO PARA RESOLVER: (Art 4 Decreto supremo 23944)** En quince días (15) hábiles a partir de la fecha en que la solicitud quede admitida, cuando en su SDI el exportador comprometa la entrega de una boleta de garantía bancaria por el monto total de la devolución. En ciento veinte (120) días calendario partir de la fecha en que la solicitud quede admitida, cuando en su SDI el exportador no comprometa la entrega de una boleta de garantía bancaria.
6	**DEVOLUCION: (Art 24 Decreto supremo 23944)**La DGII emitirá a la orden del exportador un valor tributario, denominado Certificado de Devolución de Impuestos (CEDEIM), el cual será entregado al exportador por la oficina donde éste entregó su SDI. El CEDEIM son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida, negociables en la Bolsa de Valores. Podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier impuesto cuya recaudación esté a cargo de la DGII.
	FIN

Fuente: esta investigación año 2017

Tabla 5. *Tiempo estipulado para la devolución en los países de la CAN*

PAÍS / TÉRMINO	COLOMBIA	ECUADOR	PERÚ	BOLIVIA
Término para solicitar devolución / compensación	2 años	5 años	4 años	0,5 año
Tiempo para entrega de soportes	5 días	2 días	No aplica	No aplica
Término de aceptación de la solicitud	15 días	No aplica	No aplica	15 días
Término para resolver condiciones normales	50 días	1 día	5 días	120 días
Término para resolver con garantía	20 días	1 día	1 día	15 días
Término para resolver con alguna condición especial	30 días	90días	No aplica	No aplica
Aumento de términos	1 mes	No aplica	0,5 mes	No aplica
Aumento de términos por inexactitud	90 días	No aplica	180 días	No aplica

Fuente: esta investigación año 2017

4. Discusión

El exportador tiene, en primera instancia, un término para solicitar la devolución del saldo a favor del IVA originado por el desarrollo de su actividad; si no la realiza en el tiempo estipulado, pierde este derecho. En Colombia, el plazo es de dos años contados a partir de la fecha de vencimiento del término para declarar. Al compararlo con los países que conforman la CAN, se observa que este indicador es desfavorable debido a que representa un menor tiempo frente a países como Ecuador, que otorga cinco años y Perú cuatro años para realizar el proceso, caso que no sucede con Bolivia, donde solo se tiene seis meses para adelantar la devolución.

Si analizamos las circunstancias, el tener más tiempo puede darle la oportunidad al exportador a cumplir todos los requisitos exigibles y soportar con documentación pertinente la solicitud, además de permitirle actualizar y verificar la contabilidad y la información relacionada con el proceso, de tal manera que la fiscalización o la falta de soportes no sean la causal de la pérdida del beneficio; sin embargo, el exportador también debe analizar la otra parte, ya que entre más rápido solicite la devolución, mejor será su flujo de efectivo.

Ahora bien, en Colombia, la solicitud de devolución puede presentarse de manera virtual a través del sistema informático disponible en el portal de la DIAN, lo cual implica que se deberá entregar la información que soporte dicha solicitud en un término no mayor a cinco días, plazo que no aplica en Perú, porque todo se soporta de manera virtual, y en Bolivia, puesto que la solicitud es de manera presencial; con relación a Ecuador, solo se otorga dos días para la entrega de la documentación, por lo cual el sistema colombiano es el más eficiente en este aspecto.

Una vez presentada la solicitud, la Administración Tributaria en Colombia tiene un plazo de 15 días para determinar si la acepta o no, teniendo en cuenta las causales de rechazo parcial o definitivo, para lo cual dicta el auto inadmisorio correspondiente y, de aceptarse, se continúa con el proceso; este mismo plazo también aplica para Bolivia. En el caso de Ecuador y Perú, no procede este plazo ya que manejan un sistema de devolución automática, en donde se hace una pre-validación y se determina de manera instantánea, si procede o no la devolución.

Como se puede observar, el término de aceptación de la solicitud que tienen Colombia y Bolivia, hace menos eficiente el proceso de devolución, puesto que se podría omitir este aspecto, si antes de enviar los formatos XML de manera virtual, se revisara la procedencia de la solicitud o el rechazo de la misma mediante el cruce de información, dado que las causales de rechazo pueden ser validadas de forma oportuna.

Cabe resaltar que cuando el rechazo es definitivo, se alude a la presentación extemporánea de la solicitud; o cuando el saldo solicitado ya ha sido devuelto o, en el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponde a operaciones realizadas antes de inscribirse en el registro nacional de exportadores, o cuando por resultado de una corrección se generó saldo a pagar, o cuando se compruebe que el proveedor de la Sociedad de Comercialización Internacional (SCI), para el caso de Colombia, a la fecha de presentación de la solicitud no haya cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago.

Cuando el rechazo no es definitivo y tiene causales subsanables como: que la declaración objeto de devolución y/o compensación se tiene como no presentada, la solicitud no tiene todos los requisitos, la declaración objeto de devolución y/o compensación se presentó con error aritmético o cuando la solicitud es de un saldo a favor de un periodo diferente al declarado, la Administración Tributaria emitirá el acto administrativo respectivo para que el contribuyente corrija el error y vuelva a comenzar el proceso.

Si la solicitud por parte del exportador es procedente, la Administración Tributaria en Colombia tiene un término de 50 días en condiciones normales para determinar si procede o no la devolución; 20 días, si ésta se presenta con garantía a favor de la Nación; o 30 días, si el exportador tiene la calidad de operador económico autorizado. Por lo anterior, se observa que, en lo referente al término para resolver la devolución, el sistema colombiano no es eficiente, aun cuando el exportador opte por presentar garantía.

En el caso de Ecuador, con el sistema automático de devolución, el exportador puede en un solo día, cumpliendo con la totalidad de los requisitos y teniendo la información y los documentos exigibles, ser acreedor de la devolución en un porcentaje entre el 50 % y 80 % del saldo solicitado; por otra parte, la Administración de Impuestos SRI cuenta con un plazo adicional de 90 días para la fiscalización correspondiente, con el fin de liquidar el 100 % del valor solicitado y realizar el pago del excedente o el ajuste al saldo cancelado, según corresponda.

En Perú, se hace la devoluci**ón en** un término de cinco **días o** uno, si media la garantía a favor de la Nación y por el monto total solicitado, sin perjuicio del seguimiento o la verificación que realice la SUNAT. Para el caso de Bolivia, si bien el término es mucho más amplio que en Colombia, cuando el exportador comprometa la entrega de la boleta de garantía bancaria por el monto total de la devolución, ésta se hace efectiva en 15 días.

Cuando el exportador realiza la solicitud dos meses después de la presentación de la declaración IVA, la DIAN tendrá un mes adicional para resolver la solicitud, tiempo que no figura en Ecuador ni en Bolivia, haciendo más práctica la devolución. En Perú, si el solicitante, entre otros casos, realiza esporádicamente operaciones de exportación, tiene deudas tributarias exigibles o hubiere presentado información inconsistente, la SUNAT podrá disponer de una fiscalización especial, extendiéndose el plazo en 15 días hábiles adicionales. Estos tiempos son estipulados como una garantía adicional dentro del proceso de fiscalización, causando que **é**ste sea menos eficaz.

Si después de realizar todo el proceso de verificación para determinar la devolución del saldo a favor se presenta alguna inexactitud, el término de devolución puede suspenderse hasta 90 días, para que la DIAN adelante procesos de investigación por cualquiera de las siguientes causales:

- Los impuestos descontables no cumplen los requisitos legales para su aceptación, o estos son inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado o el proveedor era ficticio.
- Cuando hay inexactitud en la declaración que generó el saldo a favor.
- Cuando no es posible confirmar residencia o domicilio del contribuyente o, a juicio del administrador, existen indicios de inexactitud o factores de alto riesgo.

Por inexactitud, los términos no aumentan en el caso de Ecuador y Bolivia, pero sí en Perú, ya que si se detectase indicios de evasión tributaria en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, la SUNAT podrá extender en seis meses el plazo para resolver las solicitudes de devolución.

Ahora bien, si se analiza el medio para solicitar la devolución en Colombia, Ecuador y Perú, el exportador cuenta con dos formas para hacerlo: ya sea de manera virtual o presencial, condicionando el medio a la calidad del contribuyente, a diferencia de Bolivia que solo lo realiza de forma presencial. Es importante señalar que la mayoría de países buscan por medio de los portales habilitados, tener herramientas sólidas que faciliten la presentación de información en forma electrónica y generen agilidad al momento de acreditar el beneficio.

Una vez la solicitud sea aprobada y haya sido sometida al proceso de fiscalización respectivo, la devolución se declara procedente. En este momento, el saldo a favor se debe compensar con los valores que el exportador adeude al Estado en materia de impuestos; si después de esto existe un excedente o de no existir cargos, se procede a devolver.

Cabe anotar que en todos los países, a diferencia de Bolivia, hay dos formas de devolución: por medio de la expedición de un título valor o con la cancelación del valor, ya sea con cargo a la cuenta del exportador o, como en Perú, con cheque no negociable. Los títulos valores entregados, fruto del proceso, son:

- Para el caso de Colombia, los títulos negociables Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS).
- En Ecuador, las Notas Crédito Desmaterializadas emitidas por el SRI para el pago de tributos, son títulos de libre negociación y son los exportadores los que pueden solicitar esta forma de pago.
- Para el Perú, son las Notas Crédito Negociables, las cuales son emitidas a la orden del que solicita la devolución; se**ñalan el concepto por el cual son** emitidas; pueden ser transferidas a terceros por endoso, tienen poder cancelatorio para el pago de impuestos, sanciones, intereses y recargos que sean ingreso del Tesoro Público; pueden ser utilizadas para el pago de una o más deudas tributarias contenidas en un solo formulario; tienen vigencia de 180 días a partir de la fecha de su emisión, y son suscritas por dos funcionarios debidamente autorizados por la SUNAT.
- En Bolivia están los Certificados de Devolución de Impuestos (CEDEIM); son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida y podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo cuya recaudación esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) o del Servicio Nacional de Impuestos Internos (SNII), conforme a la legislación vigente.

Resulta interesante la libertad que se presenta en Ecuador al dejar que sea el exportador quien decida la forma como realiza el reintegro del dinero, dependiendo de lo que más se ajuste a sus necesidades, ya sea por la operatividad en el capital de trabajo en donde puede optar por la recuperación del efectivo, o por la carga impositiva que maneje, de modo que puede solicitar notas crédito desmaterializadas.

Ahora bien, con relación a la documentación, Colombia es el país que más documentos exige para soportar la solicitud de devolución, ya que solicita 18 documentos, seguido de Ecuador con 15, Perú con 13 y Bolivia con 7. En Colombia, la mayoría de documentos aluden a certificaciones firmadas, ya sea por contador público o por revisor fiscal, sustentando los formatos diligenciados de manera virtual, siendo este aspecto o la complejidad de los mismos, una razón que limita al exportador a solicitar la devolución del saldo a favor, haciendo que el proceso no sea eficiente.

En Ecuador, Perú y Bolivia, la documentación requerida es similar, puesto que son sustentados los mismos hechos, compras e importaciones, que dan derecho a devolución y las exportaciones realizadas; sin embargo, en estos países los requisitos son menores y no se solicita tantas certificaciones, ya que la solicitud de devolución se soporta con copias certificadas de los comprobantes de venta de exportación, comprobantes que sustentan la importación y los costos de producción o adquisiciones. En el caso colombiano, no se entrega los soportes contables, pero si tienen que estar disponibles para una posible fiscalización.

La falta de cualquier documento requerido puede causar la no procedencia de la devolución. A manera de ejemplo, la sentencia 8122 de 24 de enero de 1997 establece que, para su procedencia, es necesario tener la inscripción al Registro Nacional de Exportador según el artículo 507 del Estatuto Tributario Colombiano, reglamentado por la Resolución 437 del 1º de abril de 1993; por su parte, el Decreto 621 de 1993, también consagra la exigencia del registro ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Al respecto, la sala manifiesta que para esta exigencia no se fija algún lapso de tiempo como t**é**rmino para cumplir con el Registro Único Tributario, de suerte que, si bien podía ser necesario para acceder a una devolución, no es relevante la época en la que hubiese sido solicitado, como sí lo es, la fecha del Registro Único de Exportadores. Por lo tanto, la administración no puede hacer extensiva la sanción referente a negar la devolución de saldos, a quien a tal época no se hubiere inscrito en el Registro Único Tributario, puesto que jurídicamente solo estaba consagrado como causal de improcedencia de la devoluci**ón**, el no haberse inscrito en el Registro Único de Exportadores.

5. Conclusiones

Para llevar a cabo la solicitud de un saldo a favor, el exportador debe tener claro que éste implica cumplir con una serie de requisitos contemplados en las legislaciones tributarias de los países que conforman la CAN. La complejidad de los sistemas tributarios describe procesos de devolución desgastantes por la gran cantidad de formalidades que el exportador debe cumplir y el volumen de documentos que las Administraciones Tributarias solicitan en cumplimiento de su función fiscalizadora.

En países como Ecuador y Perú, se busca la eficiencia en la devolución de los saldos a favor; por tal motivo, han optado por sistemas de devolución automática. En el caso de Ecuador, hasta en un porcentaje determinado que hace que los exportadores tengan derecho al valor solicitado en el menor tiempo posible o, compensado por valores adeudados al Estado, sin dejar a un lado la fiscalización, el seguimiento y control que implica el proceso.

El sistema colombiano de devoluciones de IVA para exportadores analizado desde las variables de tiempo en que tarda en hacerse efectiva la devolución, medio para solicitarla, forma como se devuelve, exigencia de requisitos y documentos, no es eficiente, dado que, comparándolo con los sistemas de los países que conforman la CAN, existen varias estrategias que pueden facilitar la presentación, radicación, análisis, decisión y control de las solicitudes.

Los países de Ecuador, Perú y Bolivia no exigen el cumplimiento de tantos requisitos, a pesar de que también existe el sistema virtual y las herramientas de envío de archivos. En Colombia, son demasiados los formatos que se ha dispuesto para realizar el proceso, los cuales pueden, de una u otra forma, ser sintetizados de acuerdo con los parámetros establecidos en otros países, como: compras e importaciones, exportaciones y la solicitud del saldo a favor.

El no solicitar saldos a favor implica que el IVA pagado en los insumos necesarios para llevar a cabo el proceso de exportación, termine siendo un mayor costo del producto, con lo cual se incrementa el precio de venta, haciendo más difícil la competitividad en el mercado mundial y desvirtuando el fin por el cual el legislador creó el beneficio.

El exportador debe tener claro que el solicitar un saldo a favor implica un proceso de devolución que tiene por medio una fiscalización, de donde el contribuyente debe manejar una excelente cultura tributaria, cumplimiento con las obligaciones sustanciales y formales que se le ha impuesto, ante lo cual se debe evitar solicitar valores no procedentes, la manipulación en la contabilidad o en los soportes, de tal manera que el no tener la información correcta no sea un impedimento para solicitar la devolución, desvirtuando el derecho.

Referencias

Consejo de Estado. República de Colombia. (1997). Sentencia 8122 de 24 de enero de 1997. [MP. Julio E. Correa Restrepo]. Recuperado de http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=jurcol&document=jurcol_759920416617f034e0430a010151f034

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2014). Resolución 57 del 19 de febrero de 2014 "por la cual se modifica la Resolución 151 del 30 de noviembre de 2012 que fijó el procedimiento para la presentación de las solicitudes de devolución y/o compensación por saldos a favor generados en declaraciones de renta y ventas". Recuperado de https://www.cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/anexos/RESOLUCI%C3%93N%20No.%2057%20DE%202014%20DIAN.pdf

Ortiz Soto, U. (12 de noviembre de 2008). ¿Por qué no somos competitivos para exportar? *El Espectador*. Recuperado de https://www.elespectador.com/opinion/por-que-no-somos-competitivos-para-exportar-columna-90086

Portafolio. (17 de marzo de 2016). Las importaciones tuvieron su contracción más fuerte desde septiembre de 2009. Recuperado de http://www.portafolio.co/economia/gobierno/deficit-comercial-colombia-us-521-millones-enero-2016-492753

Presidencia de la República de Colombia. (1993). Decreto 621 de 1993 "por el cual se reglamenta la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores con derecho a

devolución del impuesto sobre las ventas y se prorroga el plazo para realizarla". Recuperado de http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1723037

-------. (2013). Decreto 2877 "por el cual se modifica el Decreto 2277 de 2012". Recuperado de https://diario-oficial.vlex.com.co/vid/decreto-2013-modifica-481086998

Vasco Martínez, R. (2018). *Temas de Procedimiento tributario 2018*. Medellín, Colombia: Centro Interamericano Jurídico-Financiero.

Editorial
UNIMAR

Colección Evento

Editorial
UNIMAR

Universidad Mariana
Calle 18 No. 34-104 San Juan de Pasto
http://www.umariana.edu.co/EditorialUnimar/
http://editorial.umariana.edu.co/libros/index.php/editorialunimar