



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**

1 8 0 3

John Jairo Arboleda Céspedes

Rector

Elmer de Jesús Gaviria Rivera

Vicerrector General

Sergio Iván Restrepo Ochoa

Decano Facultad Ciencias Económicas

Martha Cecilia Álvarez Osorio

Jefe Departamento de Ciencias Contables

Jaime Andrés Correa García

Editor

CONTADURÍA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA



Resolución 05051, Ministerio del Interior
Editada por: Departamento de Ciencias Contables
Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Antioquia
Medellín – Colombia

- **Editor**

Jaime Andrés Correa García
Departamento de Ciencias Contables
Universidad de Antioquia
jaime.correa@udea.edu.co

- **Comité Editorial**

Mauricio Gómez Villegas - Universidad Nacional - Colombia
Carmen Alejandra Ocampo Salazar - Universidad EAFIT - Colombia
Yaismir Adriana Rivera Arrubla - Universidad del Valle - Colombia
Carlos Eduardo Castaño Ríos - Universidad de Antioquia - Colombia
Yuliana Gómez Zapata - Tecnológico de Antioquia - Colombia
Hugo Arlés Macías Cardona - Universidad de Medellín - Colombia

- **Comité Científico**

María Angélica Farfán Liévano - Pontificia Universidad Javeriana-PUJ-Sede Bogotá - Colombia
María Antonia García-Benau - Universidad de Valencia - España
Emma García Meca - Universidad Politécnica de Cartagena - España
Félix José López Iturriaga - Universidad de Valladolid - España
Inés García Fronti - Universidad de Buenos Aires - Argentina
Isabel Martínez Conesa - Universidad de Murcia - España
William Rojas Rojas - Universidad del Valle - Colombia
Nicolás Gambetta Lopassio - Universidad ORT Uruguay - Uruguay
Laura Sierra García - Universidad Pablo de Olavide – España

- **Traducción de resúmenes Inglés, Francés y Portugués**

Germán Darío Mira Álvarez
Joana Andrea Tamayo Vásquez
Lina Marcela Giraldo Buriticá

- **Equipo editorial**

Diego Andrés Correa Mejía
Daniel Ceballos García
David Berrío Zapata
Correo de contacto: revistacontaduria@udea.edu.co

- **Título**

Contaduría Universidad de Antioquia

- **Periodicidad y formato**

Dos números al año - 17 * 24 cm.

- **Diagramación e impresión**

Leonardo Sánchez Perea
correoleo.digital@gmail.com

Ideografic S.A.S
Tel: 57 (4) 444 11 32 Ext 102

- **Distribución nacional e internacional**

Editorial Universidad de Antioquia
Teléfonos: 57 (4) 219 50 10 – 219 50 56
Medellín - Colombia
Librería Cooprudea
Teléfono: 57 (4) 516 76 86 - mercadeo@editorialudea.com

Precio ejemplar - \$20.000

- **Correspondencia, canje y suscripciones**

Contaduría Universidad de Antioquia
Departamento de Ciencias Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Calle 67 No 53 - 108, Bloque 13 - Oficina 114
Universidad de Antioquia
Código postal 050010 - Teléfono 57 (4) 219 58 10
Medellín - Colombia - Sur América
Correo electrónico: revistacontaduria@udea.edu.co
Página Web: <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>

- **Entidades que analizan, difunden o indexan la revista**

CLASE: Citas Latinoamericana en Ciencias Sociales y Humanidades
PROQUEST de Estados Unidos
Contabilidad y Auditoría en Lenguas Ibéricas
REDIB
DOAJ
Sistema Open Journal System
Publindex
Latindex

- **Los artículos contenidos en este número fueron evaluados por árbitros**

de las siguientes instituciones:

Corporación Universitaria Republicana
Razón Jurídica S.A.S.
Universidad Autónoma Latinoamericana
Universidad Católica de Oriente
Universidad Cooperativa de Colombia
Universidad de Antioquia

Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano
Universidad de Cuenca
Universidad de la Salle
Universidad EAFIT
Universidad Militar Nueva Granada
Universidad Piloto de Colombia SAM
Universidad Pontificia Bolivariana

CONTADURÍA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

Departamento de Ciencias Contables
Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Antioquia



Medellín, No. 77, julio-diciembre de 2020

Contenido - Resúmenes

EDITORIAL

9

La relación entre liquidez, rentabilidad y solvencia: Una investigación empírica por el modelo de ecuaciones estructurales

13

Dante Domingo Terreno, Jorge Orlando Pérez y Silvana Andrea Sattler

Resumen: El objetivo del estudio fue determinar la relación de la liquidez con la rentabilidad y solvencia en empresas que cotizan en el Mercado de Valores de Buenos Aires, por el Modelo de Ecuaciones Estructurales. Los resultados indican que las empresas con mayor capital corriente tienen una mayor rentabilidad, lo cual obedece a una actitud cortoplacista del empresario argentino donde la mayor inversión es efectuada en inventarios. La relación entre liquidez y el endeudamiento a largo plazo es negativa, las empresas con mayor endeudamiento de largo plazo tienen un menor capital corriente. Lo cual obedece a que el costo de los pasivos obliga a reducir al mínimo el activo corriente y, además, las empresas con necesidad de financiamiento utilizan fuentes de largo y corto plazo.

Contabilidad popular. Una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia

37

Natalia Gallón Vargas, Yuliana Gómez Zapata y María Alejandra Rodríguez Triana

Resumen: El objetivo de este artículo es proponer la contabilidad popular como una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia. Para su desarrollo se caracterizaron los enfoques y sentidos de la economía solidaria y sus expresiones organizacionales asociativas y se analizaron las dificultades y necesidades contables a partir del reconocimiento contextual y territorial de 12 organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP, que hacen parte del proceso de reincorporación económica colectiva promovido por Economías Sociales del Común (Eco-mún). Es una investigación cualitativa, que se propone desde el paradigma socio-crítico y utiliza el método dialógico-conversacional y marcos sociales de interacción. Desde la aproximación teórico-conceptual que aquí se logró construir, la contabilidad popular es una práctica pedagógico-política y social que busca reafirmar y

resignificar los conocimientos y prácticas contables que las organizaciones desarrollan para responder a sus necesidades y generar las condiciones para la emergencia de otras prácticas contables situadas con las organizaciones de economía solidaria, desde la educación popular como acción pedagógica, ético-política y como praxis de transformación.

Competencias genéricas en los programas de Contaduría Pública: el caso de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018

81

Mario Alberto Rodelo Sehuanes y Candy Lorena Chamorro González

Resumen: En las Instituciones de Educación Superior, formar sujetos (Contables) con altas competencias en el campo profesional y humano, es cada vez más imperante a la luz de las nuevas prácticas educativas. Así pues, surge la necesidad de analizar los resultados (de las competencias genéricas) del Examen de Calidad de la Educación Superior (Saber Pro) del programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018, con el objetivo de reflexionar la formación en competencias y cualidades humanas recibidas para el ejercicio profesional. El enfoque metodológico es cuantitativo sustentado en un alcance descriptivo, de análisis de datos provenientes de las pruebas Saber Pro. Los resultados demuestran que los estudiantes de contaduría pública de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018, superan la media nacional en su grupo de referencia, autenticando un buen nivel de competencias para su desenvolvimiento profesional y de desarrollo humano.

Formación verde en los programas de contaduría pública de las universidades de Antioquia

109

Candy Lorena Chamorro González, Daniela Hernández Villa, Angélica Posada Arias y Juliana María Roldan Vásquez

Resumen: La formación verde se convierte en una necesidad para todos los profesionales, por consiguiente, es preciso ampliar el enfoque de la enseñanza contable y abarcar conocimientos sociales y ambientales. La investigación se centró en analizar el contenido de la formación ambiental o verde en los programas de contaduría pública con respecto al contexto disciplinar actual. La metodología se fundamentó en un enfoque cuantitativo, con alcance descriptivo y método deductivo. Los resultados indican que 15 universidades de Antioquia contemplan la formación en contabilidad verde, donde el 69% de los contenidos impartidos son de carácter interdisciplinar y el 31% son disciplinares. Se concluye que la formación ambiental tiene mayor énfasis en materia interdisciplinar, como legislación ambiental, ecología y medio ambiente, contaminación ambiental, y gestión ambiental; olvidando los contenidos disciplinares que se constituyen como un pilar fundamental del principio generativo en la formación integral del estudiante de contaduría.

Aproximaciones contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas. Perspectivas plurales de los editores

131

Juan David Arias Suárez (Compilador)

Resumen: Este artículo presenta perspectivas plurales y contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas, desde las letras y voces directas de quienes conviven cotidianamente con la labor editorial. Como una aproximación reflexiva, 13 editores de

revistas especializadas en contabilidad y disciplinas conexas presentan argumentos a favor y en contra de los temas más recurrentes en las publicaciones científicas actuales, como el modelo de evaluación de impacto a través de citas, la interacción de la comunidad académica disciplinar, las tendencias de las políticas públicas de ciencia, tecnología e innovación y el sentido de la investigación. Con una discusión respetuosa, diversa, sincera y vinculante, el artículo no presenta posiciones unánimes e invita a ampliar la conversación en diferentes espacios académicos para que la comunidad contable comprenda el origen y el sentido de las tendencias, estructuras y aspectos de calidad e impacto que recaen sobre las publicaciones científicas.

Formación contable en Colombia: incidencia del contexto político, económico y social **167**

Laura Natalia Pulgarín García, Julián David Sandoval Alarcón y Paula Andrea Navarro Pérez

Resumen: A diferencia de los modelos contables empresariales implementados en Colombia a través de procesos de normalización, la formación contable todavía no está estandarizada e históricamente ha estado supeditada a demandas particulares del contexto donde operan los programas de formación. Consecuentemente, este estudio pretende analizar la formación contable en Colombia a la luz de la influencia que tienen los contextos económico, político y social en distintos niveles de formación superior y distintas categorías municipales. Para ello, se utiliza una metodología descriptiva y analítica, acompañada de un muestreo aleatorio simple que permita contrastar los programas de formación profesional, técnica y tecnológica en el área contable a la luz de la influencia que ejercen sus entornos. Se encontró que, los programas profesionales tienen mayor influencia del contexto en comparación a los técnicos y tecnológicos; además, de dicho contexto el aspecto que más influye es el político y el que menos es el social.

La contabilidad como reloj socio-organizacional. Perspectiva analítica de la categoría tiempo en contabilidad **191**

Juan David Arias Suárez y Vanessa Cano Mejía

Resumen: El presente artículo analiza las concepciones de la categoría tiempo en la contabilidad financiera y de gestión, así como las implicaciones gerenciales para la toma de decisiones. El tiempo, como concepto o métrica, visto lineal o cíclicamente es clave para la determinación del actuar humano y social, y para la representación de la vida organizacional, la cual se analiza y proyecta con base en las segregaciones, fraccionamientos, asociaciones e interpretaciones de los hechos socioeconómicos incluidos en los diferentes periodos de construcción y presentación de la información contable. Mediante un método de revisión narrativa y analítica de la literatura, se establecen relaciones y se contrastan argumentos asociados a categorías analíticas. Los hallazgos y resultados muestran tensiones conceptuales, normativas y métricas para las organizaciones y erigen a la contabilidad como una especie de reloj social y organizacional de la vida, representando diversos sentidos de los hechos cotidianos; de esa perspectiva se deriva que la relatividad de criterios, linealidad de los periodos y asimetría de la información abundan en la práctica contable, generan imprecisiones, impactan las decisiones y hacen hincapié en la necesidad de reinterpretar el relato socioeconómico, financiero y de gestión de la contabilidad para que alcance a captar y comprender las complejas dimensiones sociales y temporales.

El debido proceso en la liquidación de revisión: garantías procesales para el responsable, agente retenedor o declarante **221**

William Andrés García Ospina y Omar Hernando Bedoya Martínez

Resumen: El debido proceso como garantía constitucional judicial y administrativa rige en materia tributaria cuando la administración supone que la liquidación privada se realizó con el desconocimiento de los hechos configuradores de un impuesto o indebida aplicación normativa. Esta fiscalización tributaria debe garantizar el debido proceso y el derecho de defensa como garantía a los derechos de los ciudadanos. El propósito de este estudio se centra en complementar los conocimientos contables en materia impositiva con un análisis jurisprudencial del debido proceso que nos permite concluir que se requiere mayor apropiación del conocimiento por parte de los ciudadanos a fin de realizar una correcta defensa de sus intereses en la discusión del tributo. Se realizó un análisis jurisprudencial a la luz de las normas tributarias que ha construido la Corte Constitucional, pero, igualmente, el Consejo de Estado y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

RESEÑA EDITORIAL **249**

REGLAMENTO PARA AUTORES **252**

REGULATIONS FOR AUTHORS **257**

RÈGLEMENT POUR LES AUTEURS **262**

REGULAMENTO PARA AUTORES **267**

Cambios en la educación contable universitaria

“Los seres humanos no nacen para siempre el día en que sus madres los alumbran, sino que la vida los obliga a parirse a sí mismos una y otra vez.”

Gabriel García Márquez

Estamos viviendo tiempos muy turbulentos en los que inevitablemente nos cuestionamos gran parte de nuestros hábitos profesionales y personales; hábitos que hoy suenan *clásicos* y por qué no decirlo, *viejos*. Adaptarnos a las circunstancias que nos rodean constituye una necesidad ineludible.

Es para mí un enorme placer escribir este editorial para la revista *Contaduría Universidad de Antioquía* en la que me gustaría reflejar algunas reflexiones personales de los cambios que, en mi opinión, requiere la educación contable universitaria a raíz de la pandemia internacional.

La aparición del Covid-19 llevó a las universidades presenciales a incorporar nuevos modelos educativos que permitieran alcanzar sus objetivos de educación y de responsabilidad social. Dichos modelos, muy vinculados a la tecnología de la información, han tenido que ir mucho más allá de simplemente utilizar las herramientas informáticas para comunicarse y para evaluar el aprendizaje.

Desde mi punto de vista varios son los aspectos en los que debemos trabajar intensamente para conseguir que nuestros estudiantes no se vean afectados en la formación contable que deben adquirir para enfrentarse al mundo laboral que les espera tras finalizar sus estudios. Me referiré a los cuatro que me parecen más relevantes:

1. *Los profesores debemos responder con rapidez a los problemas potenciales que se pueden presentar, de manera que aseguremos que se produce el aprendizaje necesario en nuestros estudiantes.*

Uno de los problemas en el que no debemos caer es pensar que el proceso de aprendizaje se produce igual en actividades presenciales como no presenciales. Este error puede costarnos muy caro. La forma de enseñar

cambia de manera muy relevante. Para asegurar que el proceso educativo y de aprendizaje se realiza, es tarea de los profesores diseñar caminos adecuados. En este sentido es necesario, en mi opinión, fomentar el espíritu crítico de los estudiantes y redefinir los tiempos. Esto se consigue a través de diversas metodologías educativas que deben instaurarse de manera recurrente. Estas metodologías pivotan sobre el hecho de que los estudiantes aprenden mejor si están incentivados y participan activamente en el proceso; es decir, se basan en la premisa de que los estudiantes aprenden haciendo. Por ello, me referiré a dos de ellas que me parecen importantes y que son muy útiles para la enseñanza de la contabilidad. La primera de ellas es “la técnica puzzle” y la segunda “el aula invertida”.

El método puzzle supone que los estudiantes se organizan en grupos pequeños entre los que se reparten el material a aprender. Posteriormente se reúnen con otros grupos para finalmente reunirse con su grupo inicial para armar el tema objeto de estudio. Este método es una forma de aprendizaje cooperativo en el que unos aprenden de otros. De este modo se favorece el trabajo en grupo, se aumenta el sentido de pertenencia y se ven las dificultades que tiene la resolución de casos, aprendiendo de los errores.

En la metodología del aula invertida, los profesores facilitan por adelantado recursos de aprendizaje a los estudiantes para que su trabajo autónomo sea un elemento dinamizador en las clases presenciales que se realizarán posteriormente. De esta forma se fomenta el pensamiento crítico y se flexibiliza el conocimiento lo que permitirá adaptarlos a nuevos entornos cambiantes.

2. *Los profesores debemos analizar el impacto contable del covid-19 en los estados financieros e ir más allá. El análisis del riesgo, los entornos de incertidumbre y la importancia del principio de empresa en funcionamiento deben formar parte relevante de nuestros programas educativos.*

La pandemia está teniendo unos grandes efectos económicos rodeados, a la vez, de grandes incertidumbres. El cierre de empresas, el sometimiento a la recepción de ayudas económicas que permitan la supervivencia o la propia continuidad de la actividad, son realidades que hay que abordar y explicar en las universidades. La inyección de liquidez que algunos países están haciendo en las empresas, especialmente las de tamaño pequeño y mediano, pretenden proteger a los sectores económicos más afectados por la pandemia.

Esta pandemia tiene un tremendo impacto en la definición de los modelos de negocio de las empresas y de su continuidad, y de su papel en la sostenibilidad, adquiriendo gran relevancia los temas relacionados con el engagement.

Por otra parte, las empresas deben ofrecer sus informes corporativos considerando el impacto del Covid-19. En la preparación y presentación de la información financiera, el efecto de la pandemia es un hecho posterior a dicho

ejercicio, pero sus implicaciones contables son muchas ya que la racionalidad económica nos lleva a tener que definir planes para financiar las pérdidas acontecidas. Dichos impactos afectan al reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales, pero también al análisis de los riesgos del negocio y de la capacidad de la empresa para seguir funcionando, definiendo planes que permitan asegurar la continuidad empresarial.

3. *Los profesores tenemos que enseñar que, en los momentos actuales, los auditores deben incidir, de manera muy relevante, en los riesgos del negocio aplicando los procedimientos de auditoría necesarios y dando cuenta de ellos en el informe de auditoría.*

En estos momentos de crisis el trabajo de auditor es especialmente interesante, teniendo en su horizonte dos grandes temas que resaltan de manera especial y sobre los que hay que incidir desde las universidades.

Uno de ellos es el análisis de si la empresa presenta alguna duda respecto a su continuidad; evaluando los planes concretos que tiene previstos la empresa para asegurarse que no se incumple el principio de gestión continuada. La norma internacional de auditoría 570 resalta la responsabilidad del auditor en la evaluación de la empresa en funcionamiento, de manera que obtenga evidencia suficiente y adecuada para concluir si existen incertidumbres al respecto.

El otro tema que conviene destacar en nuestra enseñanza a los estudiantes en la materia de auditoría, es el vinculado con la información de los riesgos a través de los denominados Key Audit Matters (KAM) recogidos como parte integrante de los informes de auditoría, tras la modificación de las normas internacionales de auditoría de la serie 700. Los KAM tienen que ser seleccionados de los asuntos que atraigan la atención del auditor siguiendo un enfoque de auditoría basado en el riesgo. Por lo general, estos asuntos están relacionados con áreas de complejidad significativas en la información financiera y con áreas que requieren juicios difíciles por parte del auditor. Por ello, en los momentos actuales un detalle de las áreas de riesgo resulta especialmente interesante.

4. *Los profesores debemos tener los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) como el objetivo que debe estar latente en todo el proceso educativo en las universidades.*

La aprobación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en 2015 marcó un nuevo rumbo mundial por la sostenibilidad del planeta. Las universidades empezaron a definir estrategias para contribuir activamente en la consecución de los ODS 2, 3, 4, 7, 9, 12 y 14. Aunque se esperaban acciones muy activas con grandes resultados en la década de los 20, la situación de la pandemia internacional ha alterado los planes de la Agenda 2030. No obstante, muchas de sus ideas fijadas deben prevalecer con el objetivo de asegurar una educación de calidad, tal y como está prevista en el ODS 4. Las universidades no deben

olvidar que ayudar a la consecución del ODS 4 hará sociedades más justas y al fin y al cabo ese es el gran objetivo de las universidades.

Por su parte, en el mundo empresarial, los cambios que se avecinan en la sostenibilidad son grandes, existiendo una tremenda preocupación por la pérdida de empleo y por la salud. Por ello, para las organizaciones es crucial plantear su alineación con los ODS, de manera que se refuerce la confianza con los stakeholders. Desde las universidades, debemos impulsar la necesidad de consolidar nuevas formas de reporting corporativo.

Y, para terminar, subrayar la importancia de adecuar la educación contable universitaria a la realidad que nos ha tocado vivir y que va a afectar tremendamente a los estudiantes que tenemos hoy, ya que de la educación que les demos depende el futuro.

María Antonia García Benau
Universitat de València (España)

Terreno, D., Pérez, J. y Sattler, S. (2020). La relación entre liquidez, rentabilidad y solvencia: Una investigación empírica por el modelo de ecuaciones estructurales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 13-35. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a01>

La relación entre liquidez, rentabilidad y solvencia: Una investigación empírica por el modelo de ecuaciones estructurales

Dante Domingo Terreno

Universidad Católica de Córdoba
danteterreno@fibertel.com.ar
orcid: 0000-0003-4400-8058

Jorge Orlando Pérez

Universidad Católica de Córdoba
jorgeoperez53@gmail.com
orcid: 0000-0001-5974-6024

Silvana Andrea Sattler

Universidad Católica de Córdoba
silsattler@gmail.com
orcid: 0000-0002-9900-9085

La relación entre liquidez, rentabilidad y solvencia: una investigación empírica por el modelo de ecuaciones estructurales

Resumen: *El objetivo del estudio fue determinar la relación de la liquidez con la rentabilidad y solvencia en empresas que cotizan en el Mercado de Valores de Buenos Aires, por el Modelo de Ecuaciones Estructurales. Los resultados indican que las empresas con mayor capital corriente tienen una mayor rentabilidad, lo cual obedece a una actitud cortoplacista del empresario argentino donde la mayor inversión es efectuada en inventarios. La relación entre liquidez y el endeudamiento a largo plazo es negativa, las empresas con mayor endeudamiento de largo plazo tienen un menor capital corriente. Lo cual obedece a que el costo de los pasivos obliga a reducir al mínimo el activo corriente y, además, las empresas con necesidad de financiamiento utilizan fuentes de largo y corto plazo.*

Palabras clave: *Liquidez, rentabilidad, endeudamiento, SEM; inventarios.*

The relationship between liquidity, profitability and solvency: empirical research through the structural equations model

Abstract: *This study aimed at determining the relationship between liquidity and the profitability and solvency of the firms listed on the Buenos Aires Stock Exchange, through the Structural Equations Model. The results indicate that firms with greater current capital have greater profitability, which results from a short-termist attitude of the Argentinian business owner due to which the greatest investment is made in inventories. The relationship between liquidity and long-term indebtedness is negative; firms with greater long-term indebtedness have lower current capital. This is because the cost of liabilities forces a reduction of current assets to the minimum; besides, firms with financing needs use long-term and short-term sources.*

Keywords: *Liquidity, profitability, indebtedness, SEM; inventories.*

A relação entre liquidez, rentabilidade e solvência: Uma pesquisa empírica por Modelagem de Equações Estruturais

Resumo: *O objetivo do estudo foi determinar a relação da liquidez com a rentabilidade e a solvência em empresas que têm cotação no Mercado de Valores de Buenos Aires, por Modelagem de Equações Estruturais. Os resultados evidenciam que as empresas com maior capital de giro têm uma maior rentabilidade, o que obedece a uma atitude curtoprazista do empresário argentino onde o maior investimento é feito em estoque. A relação entre liquidez e o endividamento a longo prazo é negativa, as empresas com maior endividamento de longo prazo têm menor capital de giro. Devido a que o custo dos passivos obriga a reduzir ao mínimo o ativo corrente e, além disso, as empresas com necessidade de financiamento utilizam fontes de longo e curto prazo.*

Palavras chave: *Liquidez, rentabilidade, endividamento; SEM, estoque.*

Le rapport entre liquidité, rentabilité et solvabilité : une recherche empirique par le modèle d'équations structurales

Résumé: *Le but de cette étude a été de déterminer le rapport entre la liquidité et la rentabilité et la solvabilité dans les entreprises qui cotent dans le Marché de Valeurs de Buenos Aires en Argentine, par le Modèle d'Équations Structurales. Les résultats démontrent que les entreprises avec plus de capital courant ont une plus haute rentabilité, ce qui obéit à une attitude courtermiste de l'entrepreneur argentin où le plus grand investissement est fait sur les inventaires. Le rapport entre liquidité et endettement à long terme est négatif, les entreprises avec plus d'endettement de long terme ont un capital courant réduit ; du fait que le coût des passifs oblige à réduire au minimum l'actif courant et, en plus, les entreprises nécessitant de financement font appel à des sources de long et court terme.*

Mots clés: *liquidité, rentabilité, endettement, SEM, inventaires.*

La relación entre liquidez, rentabilidad y solvencia: una investigación empírica por el modelo de ecuaciones estructurales

Dante Domingo Terreno, Jorge Orlando Pérez y Silvana Andrea Sattler

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a01>

Primera versión recibida en enero de 2020 – Versión aceptada en junio de 2020

I. Introducción

El objetivo de la administración del capital corriente es lograr un óptimo entre liquidez y rentabilidad de la empresa. El óptimo del capital corriente (o capital de trabajo) se alcanza cuando se logra maximizar la necesidad de liquidez y la rentabilidad (Brealey, Myers y Allen, 2006). El capital de trabajo o fondo de maniobra debe cubrir las necesidades operativas sin caer en el problema de liquidez, ni tampoco en un exceso que distraiga recursos de otras inversiones. Las decisiones relativas al capital de trabajo conllevan dos tipos de decisiones, las vinculadas a las necesidades operativas y a la financiación. En el análisis de estados financieros, habitualmente el estudio de la administración del capital de trabajo es conocido como liquidez, y como la empresa es un todo, es necesario establecer la vinculación con los sectores de la rentabilidad y solvencia.

Una modelización simple de la relación entre los componentes de los estados financieros, *a priori*, indican una relación negativa de la liquidez con la rentabilidad y una relación positiva entre liquidez y endeudamiento de largo plazo, pero la evidencia empírica no lo corrobora en todos los casos. Algunos estudios confirman la existencia de un *trade-off* (relación inversa) entre liquidez y rentabilidad (Eljelly, 2004; Raheman y Nasr, 2007; Raykov, 2017), empresas con mayor capital corriente tienen un menor nivel de rentabilidad. Pero existen otras evidencias que indican una relación positiva entre liquidez y rentabilidad (Afza y Nazir, 2007; Vazquez Carrazana, Rech, Miranda y Tavares, 2017; Kadayifci y Coskun, 2017). Por otra parte, otros estudios (Azeem y Marsap, 2015; Kadayifci y Coskun, 2017) encuentran que las

empresas con mayor endeudamiento tienen un menor capital de trabajo; sin embargo, hay evidencias que muestran una relación positiva (Gill, 2011; Naser, Nuseibeh y Al-Hadeya, 2013).

En la bibliografía, los ratios más utilizados para la medición del capital corriente son el índice de liquidez corriente (Lazaridis y Tryfonidis, 2006), el ciclo de conversión de efectivo (Palombini y Nakamura, 2012; Deloof, 2003), el capital corriente requerido (Gill, 2011; Afza y Nazir, 2007) y la liquidez neta de equilibrio (Chiou y Cheng, 2006). En realidad, estos ratios no se contraponen, cada uno analiza aspectos diferentes de liquidez. Por lo tanto, es importante el estudio por la técnica estadística del Modelo de Ecuaciones Estructurales (*Structural Equation Modeling*, SEM) que analizan la liquidez, rentabilidad y solvencia como un constructo formado por un conjunto de ratios contables. Esto permite un análisis integral y de las interrelaciones de los ratios, a diferencia de la simple correlación entre variables del método de mínimos cuadrados ordinarios.

Por otra parte, si bien la mayor parte de las investigaciones actuales han sido llevadas a cabo en economías emergentes, no se han efectuado estudios de este tipo para la Argentina, una economía turbulenta con crisis recurrentes, un importante nivel de inflación y escasez del crédito. Es por ello, que el objetivo del estudio es determinar la relación de la liquidez con la rentabilidad y solvencia en empresas que cotizan en el Mercado de Valores de Buenos Aires, por el Modelo de Ecuaciones Estructurales. La relación entre dichos sectores es también analizada por los cambios anuales de los ratios. De esta manera, el presente trabajo intenta ser un aporte para los usuarios de los estados financieros y administradores.

II. Marco teórico

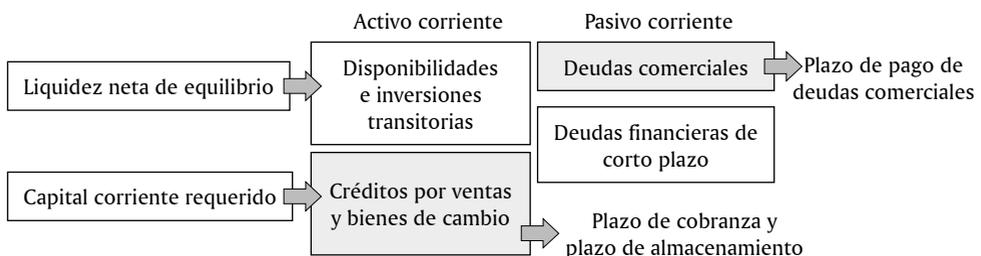
Como punto de partida, es conveniente efectuar una definición de los principales conceptos utilizados en este trabajo. Por administración del capital de trabajo, se entiende a la estrategia que tiene por objetivo una eficiente administración de los activos y pasivos corrientes. Siendo la relación entre la rentabilidad y riesgo la clave de la administración del capital de trabajo. La liquidez es entendida como la flexibilidad para cambiar activos por otros más líquidos, en un contexto en el que esta asegure el pago de las obligaciones de la empresa.

Por otra parte, un concepto central en este trabajo es el de capital corriente, se lo puede definir como los recursos necesarios para llevar adelante las operaciones de la empresa, medido por la diferencia de activos y pasivos corrientes. El capital corriente puede ser dividido en capital corriente operacional (capital corriente requerido) y financiero (liquidez neta de equilibrio) (Shulman y Cox's, 1985):

- a) **Capital Corriente Requerido (RCC):** se define como la diferencia entre los activos corrientes operacionales, tales como créditos por ventas, bienes de cambio y pasivos corrientes operacionales (como las deudas comerciales). El capital corriente requerido es determinado por:
- el ciclo de conversión de efectivo (plazo de cobranza, plazo de almacenamiento y plazo de pagos) y;
 - por el nivel de actividad (ventas, costo de ventas, compras).
- b) **Liquidez neta de equilibrio (LNE):** es la diferencia entre el capital corriente actual y el capital corriente requerido. La cual incluye caja y bancos, e inversiones transitorias, menos deudas financieras de corto plazo y deudas financieras de largo plazo con vencimiento en el corto plazo (Shulman y Cox's, 1985). La figura N° 1 ilustra la relación entre RCC y LNE.

La liquidez corriente es una de las medidas más tradicionales del capital corriente de la empresa y relaciona los activos corrientes con los pasivos corrientes. El requerimiento de capital corriente y la liquidez neta de equilibrio dividido por el total de activos, o la relación entre activos y pasivos, pueden ser otras medidas de liquidez.

Figura 1: Capital corriente requerido y liquidez neta de equilibrio



Fuente: Elaboración propia.

El ciclo de conversión de efectivo (CCE) representa el número de días en que los fondos de la empresa en promedio son invertidos en capital de trabajo (Gitman, 1982). El CCE es el resultado de ciclo operativo que realiza la empresa para llevar adelante las actividades (comprar, producir y vender).

Una gran parte de los estudios sobre administración de capital de trabajo se han enfocado en el ciclo de conversión de efectivo, como medida de la eficacia en la gestión del capital de trabajo, y han encontrado una relación negativa con el nivel de rentabilidad (Palombini y Nakamura, 2012; Gill, Biger y Mathur, 2010; García-Teruel y Martínez-Solano, 2007; Deloof, 2003; Shin y Soenen, 1998). Shin y Soenen (1998) analizan la relación entre el ciclo de conversión en efectivo y la rentabilidad de una muestra de empresas de Estados Unidos durante el período 1974-1994. Los resultados indican que si se reduce el ciclo de conversión de

efectivo se logra incrementar la rentabilidad de la empresa. Eljelly (2004) para Arabia Saudita encontró una relación negativa significativa entre la rentabilidad y su nivel de liquidez, medido por el índice de liquidez corriente. Sin embargo, a nivel de la industria, el estudio encontró que el ciclo de conversión de efectivo o brecha de efectivo es más importante como medida de liquidez. Deloof (2003) para empresas de Bélgica, durante el período 1992-1996, y García-Teruel y Martínez-Solano (2007) para pequeñas y medianas empresas de España confirman que las empresas pueden incrementar la rentabilidad reduciendo los días de cuentas a cobrar e inventarios. Naser, Nuseibeh y Al-Hadeya (2013) para empresas del mercado de valores de Abu Dhabi encuentran que las que tienen un alto ratio de endeudamiento tienden a tener un CCE largo, en comparación con empresas que tienen un bajo nivel de apalancamiento. Esto se explica porque las empresas que tienen un CCE largo deben recurrir a fuentes externas de financiamiento.

Los estudios sobre los determinantes del capital corriente (Azeem y Marsap, 2015; Chiou y Cheng, 2006) encuentran evidencias de una relación negativa entre el capital corriente requerido y la liquidez corriente con la rentabilidad, entre otras variables. Sin embargo, Kadayifci y Coskun (2017) y Afza y Nazir, (2007) muestran una relación positiva. Afza y Nazir, (2007) analizan para Pakistán la relación entre la rentabilidad y las medidas del grado de agresividad de las políticas de administración del capital de trabajo. La evidencia indica una relación positiva entre el capital corriente y el nivel de rentabilidad.

Los estudios sobre los determinantes del capital encuentran una relación negativa entre el nivel de capital corriente y endeudamiento (Kadayifci y Coskun, 2017 Azeem y Marsap, 2015; Wasiuzzaman y Arumugam, 2013). El aumento de la deuda, por los costos que ello implica, obliga a las empresas a administrar su capital de trabajo de manera más eficiente, por lo tanto, a reducir su inversión en capital de corriente. Chiou y Cheng (2006) investigan los determinantes del capital corriente a través del capital corriente requerido y la liquidez neta de equilibrio, por los incrementos anuales, y concluyen en la existencia de una relación negativa de la rentabilidad y endeudamiento. En otro estudio, Maradi, Salehi y Arianpoor (2012) de industria farmacéutica y química de Irán, encuentran una relación negativa entre el nivel de endeudamiento y la liquidez neta de equilibrio.

Mandujano Herrera y Navarro Orihuela (2015) analizan los determinantes del capital corriente del sector manufacturero de Perú y Chile. Los resultados indican una relación negativa del ciclo de conversión en efectivo y el requerimiento de capital de trabajo con la rentabilidad. En relación con el endeudamiento, en el caso chileno, el mayor nivel de deuda genera ciclos más largos; sin embargo, en Perú que posee un sistema bancario menos desarrollado

y de más difícil acceso que el chileno, da lugar a una relación inversa entre ambas variables.

Baser, Gokten, Kucukkocaoglu y Ture (2016) examinan para Turquía la validez de la existencia de un *trade-off* entre rentabilidad y liquidez a través del modelado de ecuaciones estructurales, y verificaron la existencia de un moderado efecto positivo entre liquidez y rentabilidad. Saarani y Shahadan (2012) para Malasia, aplicando PLS-SEM (Mínimos Cuadrados Parciales - Modelo de Ecuaciones Estructurales), encuentran como factores determinantes del capital corriente a la rentabilidad y el endeudamiento. El primero tiene una relación positiva y el segundo negativa. Vazquez Carrazana y otros (2017) estudian 20 empresas del sector de agronegocio brasileño y verifican una correlación positiva y significativa entre la rentabilidad y la liquidez.

En síntesis, las evidencias no son concluyentes sobre la dirección de relación de la liquidez con la rentabilidad y el endeudamiento. Una de las posibles razones que explican las diferencias entre las investigaciones, es que el requerimiento de capital de trabajo y las prácticas de los administradores difieren entre industrias y entre países (Gill, 2011). En la tabla N° 1 se efectúa una síntesis de la revisión bibliográfica.

Tabla 1: Revisión bibliográfica

Autores	Países	Período	Variable dependiente				Variables independientes	
			CCE	CCR	LC	LNE	Rentabilidad	Endeudamiento
Shin y Soenen (1998)	USA	1975-1994	X				Negativa	
Deloof (2003)	Bélgica	1992-1996	X				Negativa	
Eljelly (2004)	Arabia Saudita	1996-2000	X		X		Negativa	
Lazaridis y Tryfonidis (2006)	Grecia	2001-2004	X				Negativa	
Chiou y Cheng (2006)	Taiwán	1996-2004		X		X	Negativa	Negativa
Afza y Nazir (2007)	Pakistán	1998-2005				X	Positiva	
García-Teruel y Martínez-Solano (2007)	España	1996-2002	X				Negativa	
Raheman y Nasr (2007)	Pakistán	1999-2004	X			X	Negativa	
Zariyawati, Annuar, Taufiq y Rahim (2009)	Malasia	1996-2006	X				Negativa	
Gill, Biger y Mathur (2010)	Estados Unidos	2003-2007	X				Negativa	
Gill (2011)	Canadá	2008-2010		X			Positiva	Positiva (*)
Palombini y Nakamura (2012)	Brasil	2001-2008	X				Negativa	Negativa

Autores	Países	Período	Variable dependiente				Variables independientes	
			CCE	CCR	LC	LNE	Rentabilidad	Endeudamiento
Shubita y Alsawalhah (2012)	Jordania	2004-2011				X	Negativa	
Maradi, Salehi y Arianpoor (2012)	Irán (**)	2001-2008		X			X	Negativa
Wasiuzzaman y Arumugam (2013)	Malasia	2000-2007		X				Negativa
Naser, Nuseibeh y Al-Hadeya (2013).	Emiratos	2010-2011	X					Negativa Positiva
Mandujano Herrera y Navarro Orihuela (2015)	Chile y Perú	2007-2013	X					Negativa (***) Posit/Neg.
Azeem y Marsap (2015)	Pakistán	2004-2009				X		Negativa Negativa
Kadayifci y Coskun (2017)	Turquía	2011-2016				X		Positiva Negativa
Vazquez Carrazana y otros (2017)	Brasil	2005-2015				X		Positiva
Raykov (2017)	Bulgaria	2007-2015				X		Negativa

Fuente: Elaboración propia.

CCE: ciclo de conversión en efectivo; CCR: capital corriente requerido; LC: liquidez corriente; LNE: liquidez neta de equilibrio
 (***) Positiva para Chile y Negativo para Perú; (**) para la industria manufacturera.

II.1. Economía argentina

Tabla 2: Indicadores económicos

Año	%IPC	%PBI
2005	12,30	8,90
2006	9,80	8,00
2007	8,50	9,00
2008	7,20	4,10
2009	7,70	-5,90
2010	10,90	10,10
2011	9,50	6,00
2012	10,80	-1,00
2013	26,60	2,40
2014	38,00	-2,50
2015	26,90	2,70
2016	42,20	-1,80

Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Censos de la República Argentina, con excepción del IPC de los años 2013 a 2015 obtenidos por la Dirección General de Estadística y Censos de la Ciudad de Buenos Aires.

La Tabla 2 informa sobre la inflación y el crecimiento del Producto Bruto Interno (PBI). Los datos de la economía argentina revelan un importante crecimiento económico hasta el año 2011, con excepción del año 2009 afectado por la crisis económica mundial iniciada en el año 2008 (IAMC, 2009). Posterior al año 2011, la economía muestra un período de bajo o negativo crecimiento y una fuerte aceleración del proceso inflacionario.

III. Metodología

III.I. Datos

La población objeto de este estudio son todas las empresas manufactureras autorizadas a cotizar en el Mercado de Valores de Buenos Aires en el período 2005 a 2016, excluidas las de capital extranjero. El estudio incluye, solamente, empresas de la industria manufacturera para que la muestra sea homogénea, debido a que el capital corriente difiere de acuerdo con el sector de la industria (Chiou y Cheng, 2006; Filbeck y Krueger, 2005). No obstante, el sector manufacturero está integrado por un conjunto de industrias con sus propias características.

Las observaciones de la muestra están constituidas por datos de los estados financieros anuales consolidados de dichas empresas, elaborados bajo Normas Contables Profesionales de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La muestra inicial es de 450 observaciones y después de eliminar los datos atípicos (*outliers*) quedaron 406 observaciones que corresponden a 47 empresas. Han sido considerados *outliers* aquellas observaciones que se alejan 3 veces de la desviación estándar de la media. Una de las limitaciones del análisis es que las cifras de los estados financieros corresponden a una economía inflacionaria y no se encuentran ajustados por inflación. Sin embargo, una de las características del SEM es que al emplear múltiples medidas por cada variable permite disminuir los errores de medición.

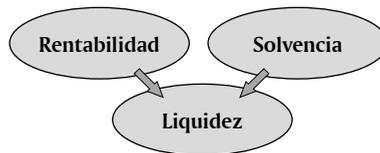
III.II. Modelos desarrollados

La relación entre capital corriente con la rentabilidad y la solvencia es analizada por la metodología SEM. Esta permite examinar simultáneamente múltiples y conexas relaciones de dependencia, y es particularmente útil cuando una variable dependiente se convierte en variable independiente en posteriores relaciones de dependencia. Además, muchas de las variables afectan a cada una de las variables dependientes, pero con efectos distintos. Otra característica, es que sirve para evaluar la relación entre constructos no observables, denominadas variables latentes. La variable latente es un constructo supuesto que puede ser medido mediante un conjunto de variables observables. Esta técnica posibilita emplear múltiples medidas para una

variable latente y de esa forma controla el error específico de cada variable. Los resultados del modelo muestran la correlación entre las variables, pero esto no prueba la relación de causalidad, la cual debe ser deducida de la teoría. Esta metodología proviene del ámbito de la psicología y ha sido aplicada a la investigación contable (Jairo, 2008; Bou y Satorra, 2007; Titman y Wessels, 1988). Asimismo, Baser, Gokten, Kucukkocaoglu y Ture (2016) la aplicaron al estudio de liquidez y rentabilidad. Para la aplicación de la metodología fue utilizado el diagrama para la construcción y medición de SEM del *software* Stata.

El modelo propuesto para este trabajo está compuesto por variables que en conjunto miden y representan la liquidez, rentabilidad y solvencia, tal como lo muestra la figura 2.

Figura 2: Modelo estructural



Fuente: Elaboración propia.

Las variables utilizadas en el estudio son:

a) Rentabilidad:

Rentabilidad del patrimonio neto:

$$RPN = \frac{GN}{PN(p)}$$

Rentabilidad del activo:

$$RA = \frac{GaiI}{ACT(p)}$$

Margen neto de ventas:

$$Mg = \frac{GN}{VTA}$$

Rotación de activos:

$$ROTA = \frac{VTA}{ACT(p)}$$

Incremento de ventas:

$$\Delta VTA_t = \frac{VTA_t}{VTA_{t-1}} - 1$$

Donde:

GN: ganancia neta.

PN: patrimonio neto.

Gail: ganancia antes de intereses e impuestos.

ACT: activos.

VTA: ventas netas.

ROTA: rotación de activos.

b) Liquidez:

Las variables intervinientes en este estudio son:

Liquidez corriente:

$$LC = \frac{AC}{PC}$$

La liquidez efectiva neta no resulta ser significativa para el modelo, pero sí cuando se incluyen a ésta las deudas comerciales, la cual es conocida como razón de efectivo.

Razón de efectivo:

$$LQ = \frac{EF + EE}{DC + DF a CP}$$

Plazo de cobranza:

$$PC = \frac{CR(p) \times 365}{VTA}$$

Siendo el promedio:

$$(p) = \frac{SI + SF}{2}$$

Plazo de almacenamiento:

$$PA = \frac{BC(p) \times 365}{CV}$$

Plazo de pago deudas comerciales:

$$PP = \frac{DC(p) \times 365}{C}$$

Ciclo de conversión de efectivo:

$$CCE = PC + PA - PP$$

Liquidez requerida:

$$LR = \frac{CR(p) + BC(p)}{DC(p)}$$

Donde:

- EF: efectivo.
- EE: equivalente de efectivo (inversiones de corto plazo).
- CR: créditos por ventas.
- BC: bienes de cambio.
- DC: deudas comerciales.
- ACT: activos.
- AC: activo corriente.
- PC: pasivo corriente.
- CR (p): créditos por ventas promedio.
- BC (p): bienes de cambio promedio.
- CV: costo de ventas.
- DC (p): deudas comerciales promedio.
- C: compras.

c) Solvencia:

$$ELP = \frac{PNC}{PN}$$

PNC: pasivo no corriente.

III.III. Modelo 1: por niveles

El modelo por niveles se refiere a la medición de los ratios por las cifras que surgen en el Estado de Situación Patrimonial acumuladas al cierre, y en el Estado de Resultados acumulados por cada año. Para la selección de las variables del modelo se efectúa un estudio exploratorio por el análisis factorial. La tabla 3 informa los datos obtenidos en el primer factor y la tabla N° 4 muestra los coeficientes de correlación de Spearman.

Tabla 3: Análisis de componentes principales

n=406	Comp1
Valor propio	3,3184
Proporción	0,4253
RPN	0,5790
RA	0,5861
Mg	0,6201
ROTA	0,0911
ΔVTA	0,0966
LC	0,6809
LQ	0,2106
LR	0,5752

n=406	Comp1
CCE	0,7943
PC	0,0861
PA	0,6313
PP	(0,4531)
ELP	(0,3954)

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 4: Coeficientes de correlación de Spearman: modelo 1

	RPN	RA	Mg	ROTA	LC	LQ	LR	CCE	PC	PA	PP	ELP
RPN	1,00											
RA	0,84	1,00										
Mg	0,83	0,73	1,00									
ROTA	0,31	0,31	-0,05	1,00								
LC	0,33	0,39	0,46	0,10	1,00							
LQ	0,23	0,29	0,32	-0,03	0,58	1,00						
LR	0,18	0,24	0,31	0,03	0,74	0,40	1,00					
CCE	0,11	0,16	0,23	-0,03	0,68	0,30	0,91	1,00				
PC	-0,05	-0,18	-0,07	-0,08	0,10	-0,07	0,11	0,24	1,00			
PA	0,13	0,20	0,24	-0,08	0,52	0,18	0,66	0,78	-0,04	1,00		
PP	-0,05	-0,04	-0,11	-0,20	-0,44	-0,35	-0,61	-0,40	0,34	-0,02	1,00	
ELP	-0,26	-0,25	-0,30	-0,33	-0,37	-0,15	-0,28	-0,25	-0,03	-0,24	0,18	1,00

Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo con el análisis factorial son excluidas la rotación de los activos (0,0911), el crecimiento de las ventas (0,0966) y el plazo de cobranza (0,0861) por el bajo peso factorial. Por otra parte, la correlación entre el ciclo de conversión en efectivo y la liquidez requerida es superior 0,85 (Kline, 2011), por lo cual ambas variables brindan la misma información al modelo. De ambas variables se excluye el ciclo de conversión de efectivo debido a que la liquidez requerida mostró un mejor ajuste del modelo. Por lo anterior, el modelo se define de la siguiente forma:

$$\text{Rentabilidad} = f(\text{RPN}, \text{RA}, \text{Mg})$$

$$\text{Capital corriente} = f(\text{LC}, \text{LQ}, \text{LR}, \text{PA}, \text{PP})$$

$$\text{Solvencia} = \text{ELP}$$

La solvencia es representada únicamente por el ratio de endeudamiento a largo plazo debido a que los otros ratio de la solvencia no se ajustaron al modelo.

III.IV. Modelo 2: por diferencias

Este modelo define las variables de la liquidez y el endeudamiento por los cambios de un año con respecto al anterior, tal como el estudio de Chiou y Cheng (2006); por ejemplo, en caso de la LC:

$$\Delta LC_t = \frac{LC_t}{LC_{t-1}} - 1$$

La tabla 5 muestra los coeficientes de correlación de Spearman del modelo por diferencias; ninguno de los coeficientes muestra una correlación superior 0,85. El Δ PA fue excluido porque mostró no ajustarse al modelo.

Tabla 5: Coeficientes de correlación de Spearman: modelo 2

	RPN	RA	Mg	Δ LC	Δ LQ	Δ LR	Δ PC	Δ PP	Δ ELP
RPN	1,00								
RA	0,84	1,00							
Mg	0,83	0,73	1,00						
Δ LC	0,16	0,16	0,12	1,00					
Δ LQ	0,06	0,12	0,04	0,40	1,00				
Δ LR	0,12	0,16	0,02	0,29	0,11	1,00			
Δ PC	-0,13	-0,08	-0,09	-0,06	-0,15	-0,50	1,00		
Δ PP	-0,08	-0,08	-0,02	-0,17	-0,15	-0,50	0,33	1,00	
Δ ELP	-0,07	-0,06	-0,03	0,33	0,06	0,07	-0,12	-0,08	1,00

Fuente: Elaboración propia.

La tabla 6 muestra los estadísticos descriptos de las variables utilizadas en los modelos 1 y 2. Las variables definidas como incrementos y LQ son las que muestran una mayor dispersión de los datos.

Tabla 6: Estadísticos descriptivos

Variable	Media	Mediana	Desv.
RPN	0,071	0,100	0,236
RA	0,128	0,125	0,106
Mg	0,079	0,040	0,090
LC	1,602	1,438	0,787
LQ	0,680	0,274	1,471
LR	3,055	2,634	2,512
PA	91,549	88,000	54,586
PP	71,520	64,000	37,050
Δ LC	-0,048	-0,045	0,379
Δ LQ	-0,553	-0,013	1,017

Variable	Media	Mediana	Desv.
Δ LR	-0,269	-0,090	1,622
Δ PP	5,0172	2,000	28,251
Δ ELP	0,006	-0,002	0,075

Fuente: Elaboración propia.

IV. Resultados

IV.I. Modelo 1: por niveles

La literatura recomienda emplear múltiples indicadores para evaluar la bondad del ajuste del modelo (Hu y Bentler, 1995). La bondad del ajuste se refiere a la exactitud de los supuestos del modelo especificado para determinar si el modelo es correcto y sirve como aproximación al fenómeno real, precisando así su poder de predicción. La tabla N° 7 muestra el ajuste del modelo estructural. Todos los índices se ubican en la zona de ajuste “aceptable” a excepción χ^2/df , pero está muy cercano a 3.

Tabla 7: Índices de ajuste del modelo estructural: modelo 1

n=406

Medidas de ajuste	Medida obtenida	Buen ajuste (*)	Aceptableajuste (*)
Chi-cuadrado (χ^2)	78,41	$0 \leq \chi^2 \leq 2df$	$2df < \chi^2 \leq 3df$
Grados de libertad (df)	23		
p-valor	0,00	$0,05 < p \leq 1,00$	$0,01 \leq p < 0,05$
χ^2/df	3,41	$0 \leq \chi^2/df \leq 2$	$2 < \chi^2/df \leq 3$
RMSEA	0,077	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$
SRMR	0,078	$0 \leq SRMR \leq 0,05$	$0,05 \leq SRMR \leq 0,10$
CFI	0,952	$0,97 < p \leq 1,00$	$0,95 \leq p < 0,97$

(*) Schermelleh-Engel, Moosbrugger y Müller (2003).

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 8: Coeficientes estandarizados: modelo 1

n=406

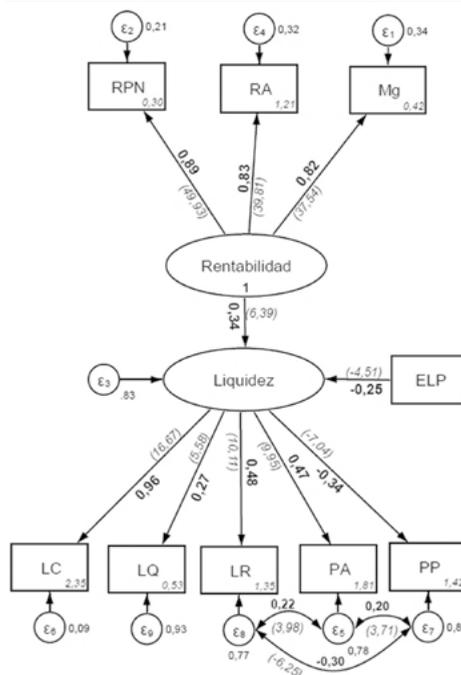
	Variable	Coef.	P>z	α	P>z	Error
Liquidez y rentabilidad		0,34	0,00			
Endeudamiento y liquidez		(0,25)	0,00			
	RPN	0,89	0,00	0,30	0,00	0,21
Rentabilidad	RA	0,83	0,00	1,21	0,00	0,32
	Mg	0,82	0,00	0,42	0,00	0,34

n=406						
	Variable	Coef.	P>z	α	P>z	Error
Liquidez	LC	0,96	0,00	2,35	0,00	0,01
	LQ	0,27	0,00	0,53	0,00	0,93
	LR	0,48	0,00	1,35	0,00	0,77
	PA	0,47	0,00	1,81	0,00	0,78
	PP	(0,34)	0,00	1,42	0,00	0,89
PP y PA		0,20	0,00			
PA y LR		0,22	0,00			
PP Y LR		(0,30)	0,00			

Fuente: Elaboración propia.

La Tabla 8 y la Figura 3 informan los resultados obtenidos del modelo 1. Los coeficientes de todas las variables observables de la rentabilidad son todos significativos y positivos. El mayor valor corresponde a la RPN (0,89), seguido de la RA (0,83) y Mg (0,82) con valores muy próximos; por análisis factorial se ha descartado la ROTA y Δ VTA.

Figura 3: Modelo estructural: por niveles



Fuente: Elaboración propia (Output Stata).

Los coeficientes de las variables de la liquidez son significativos y positivos, a excepción del PP negativo. El mayor coeficiente corresponde a la LC (0,96) que representa la totalidad del capital corriente, el cual es determinado por la LR (0,48) que mide el capital corriente requerido y la LQ (0,27) que mide los componentes financieros del capital corriente con las deudas comerciales. El menor valor del coeficiente de la LQ se explica por una mayor volatilidad de sus componentes. La LR es determinado por el PA (0,47) y PP (-0,34), componentes del ciclo de conversión de efectivo. El plazo de almacenamiento depende de la duración del proceso productivo y de la política de inventarios, mientras que, el plazo de pago de deudas comerciales muestra la importancia de la financiación de los proveedores. La covarianza del PA (0,22) y PP (-0,30) con LR son significativas, la primera positiva y la segunda negativa, confirmando la relación con la liquidez requerida. La covarianza entre el PA y PP (0,20) es positiva y significativa, lo que implica que existe algún grado de relación entre la política de inventarios y la financiación que conceden los proveedores. El plazo de cobranza de acuerdo con el análisis factorial no surge como un determinante de la liquidez requerida. El nivel de créditos no acompaña la evolución del resto de los componentes de los activos y pasivos corrientes, éstos dependen, principalmente, de la política de ventas, la gestión de cobranza y las expectativas inflacionarias.

La relación entre la liquidez y rentabilidad (0,34) es significativa y positiva, las empresas con mayor capital corriente tienen una mayor rentabilidad. Los recursos generados por la empresa son aplicados a la cancelación de pasivo, a inversiones corrientes y a aumentar los inventarios. Esto obedece a la visión cortoplacista del empresario argentino que, como consecuencia del contexto turbulento, es renuente a realizar inversiones a largo plazo y las canaliza en el corto plazo (De Pablo, 2010). Las empresas prefieren una mayor flexibilidad financiera para enfrentar futuras crisis y, además, los inventarios son una manera de protegerse contra la inflación.

La relación entre la liquidez y endeudamiento a largo plazo (-0,25) es significativa y negativa. Las empresas con un mayor endeudamiento de largo plazo tienen un menor capital corriente, lo cual podría obedecer a dos cuestiones. Por una parte, ante la necesidad de financiamiento externo la empresa recurre tanto a deudas comerciales como a deudas financieras de corto y largo plazo. Por otra parte, el costo de pasivo y la necesidad de fondos para la devolución hace que la empresa reduzca al mínimo los activos corrientes y en particular los inventarios.

IV.II. Modelo 2: por diferencias

La Tabla 9 muestra el ajuste del modelo estructural, el valor de SRMR se ubica en la zona de “buen” ajuste y, la RMSEA, el CFI y la χ^2/df se ubican en la

zona de ajuste “aceptable” pero casi en el límite con la zona de “buen ajuste”, por lo que se puede considerar un muy buen ajuste del modelo.

Tabla 9: Índices de ajuste del modelo estructural: modelo 2

n=406

Medidas de ajuste	Medida obtenida	Buen ajuste (*)	Aceptable ajuste (*)
Chi-cuadrado (χ^2)	51,20	$0 \leq \chi^2 \leq 2df$	$2df < \chi^2 \leq 3df$
Grados de libertad (df)	25		
p-valor	0,002	$0,05 < p \leq 1,00$	$0,01 \leq p < 0,05$
χ^2/df	2,048	$0 \leq \chi^2/df \leq 2$	$2 < \chi^2/df \leq 3$
RMSEA	0,051	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$
SRMR	0,048	$0 \leq SRMR \leq 0,05$	$0,05 \leq SRMR \leq 0,10$
CFI	0,968	$0,97 < p \leq 1,00$	$0,95 \leq p < 0,97$

(*) Schermelleh-Engel, Moosbrugger y Müller (2003).

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 10: Coeficientes estandarizados: modelo 2

n=406

	Variable	Coef.	P>z	α	P>z	Error
Rentabilidad y liquidez		0,16	0,00			
Endeudamiento y liquidez		0,40	0,00			
	RPN	0,90	0,00	0,30		0,18
Rentabilidad	RA	0,82	0,00	1,21		0,32
	Mg	0,80	0,00	0,42		0,36
	Δ LC	1,00	0,00	-0,13	0,01	0,01
Liquidez	Δ LQ	0,22	0,00	-0,06	0,24	0,95
	Δ LR	0,20	0,01	-0,17	0,00	0,96
	Δ PC	-0,15	0,00	0,21	0,00	0,98
	Δ PP	-0,18	0,00	0,18	0,00	0,97
Δ PC y Δ PP		0,23	0,00			

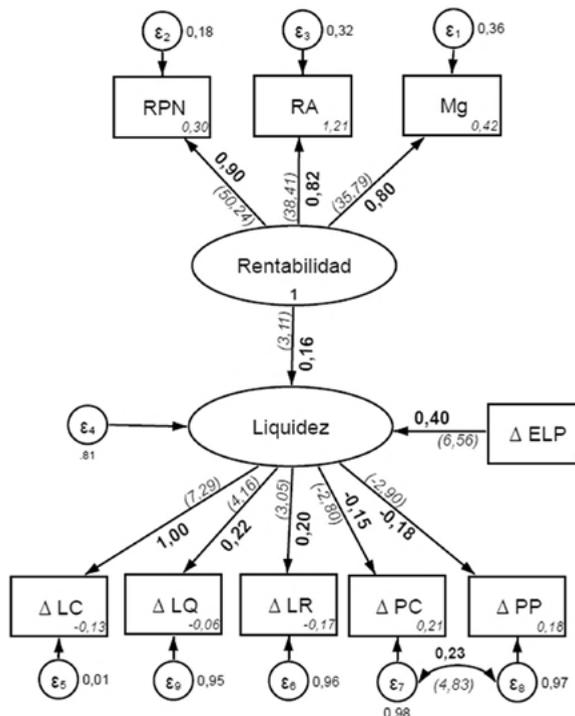
Fuente: Elaboración propia.

La Tabla 10 y la Figura 4 informan los resultados obtenidos del modelo. Los coeficientes de las variables de liquidez son todos significativos. El mayor valor corresponde al Δ LC (1,00), los coeficientes de Δ LQ (0,22) y Δ LR (0,20) son positivos, si bien bastante bajos en relación con Δ LC. Los coeficientes de Δ PC (-0,15) y Δ PP (-0,18) son negativos y por lógica bajos; adicionalmente,

muestran una covarianza positiva y significativa (0,23). Los coeficientes tienen la dirección esperada, a excepción del cambio en el plazo de cobranza que tiene una relación negativa; esto puede ser como consecuencia de que el aumento del plazo de cobranza es financiado por un mayor plazo de pago de deudas comerciales.

Las variables de la rentabilidad son significativas y positivas, y con valores similares al modelo 1; el análisis por los cambios en el nivel de rentabilidad, no tabulados, no resultaron ser significativos en relación con los cambios de la liquidez. La relación entre la liquidez y rentabilidad (0,16) es positiva y significativa, pero con un coeficiente menor al del modelo 1 que relaciona el nivel rentabilidad y liquidez. La relación entre el cambio en la liquidez y Δ ELP (0,40) es significativa y exhibe un valor importante; pero contrario al modelo 1 muestra un signo positivo. El cambio en el endeudamiento de largo plazo afecta los cambios del capital de trabajo de forma positiva, ya sea porque los fondos obtenidos de largo plazo son invertidos en activos corrientes o por la renovación de deudas de corto plazo a largo plazo.

Figura 4: Modelo estructural: modelo 2



Fuente: Elaboración propia (Output Stata).

V. Conclusiones

En el estudio se efectúa un análisis de la liquidez con la rentabilidad y endeudamiento por niveles, y por las diferencias entre el año actual y el anterior de los ratios de liquidez y endeudamiento. La muestra de estudio son las empresas manufactureras listadas en el Mercado de Valores de Buenos Aires en el período 2005 a 2016. La metodología aplicada de ecuaciones estructurales permite un enfoque integrado del problema y reduce los errores de medición.

En el análisis por niveles, la relación entre la liquidez y rentabilidad muestra que las empresas con mayor capital corriente tienen una mayor rentabilidad. Los recursos generados por un mayor nivel de rentabilidad son aplicados al capital corriente, ya sea a la cancelación del pasivo, a inversiones corrientes y a aumentar los inventarios. Esto obedece a una actitud cortoplacista del empresario argentino debido a la incertidumbre de la economía y la necesidad de contar una mayor flexibilidad financiera para afrontar las crisis recurrentes. En este contexto, la inversión en inventarios es parte de la estrategia para protegerse de la inflación. El análisis muestra que la liquidez corriente es afectada por la liquidez requerida y la razón de efectivo, pero esta última en menor medida. La liquidez requerida es determinada por el plazo de almacenamiento y el plazo de pago de deudas comerciales, mientras que el plazo de cobranza no mostró ser relevante. En el análisis del modelo por diferencias, la relación de las variaciones de la liquidez con el nivel de rentabilidad es positiva y significativa, pero si bien mantiene el mismo signo, exhibe una menor importancia que en análisis por niveles.

La relación entre liquidez y solvencia, esta última medida por el ratio de endeudamiento a largo plazo, tienen una relación negativa. Las empresas con mayor endeudamiento de largo plazo tienen un menor capital corriente, lo cual podría obedecer a dos cuestiones. Por una parte, ante la necesidad de financiamiento externo se recurre a diversas fuentes de financiamiento, lo cual incluye deudas de corto plazo que reducen la liquidez. Por otro lado, el mayor endeudamiento, con el costo y riesgo que implica, obliga a reducir al mínimo los activos corrientes y en particular los inventarios. Pero, la relación entre los cambios del capital corriente y los cambios del endeudamiento de largo plazo es positiva, ya sea porque los fondos prestados de largo plazo son invertidos en activos corrientes o por la refinanciación de deudas del corto al largo plazo.

En general, los resultados del estudio contradicen a una gran parte de la bibliografía que sostiene una relación negativa entre liquidez y rentabilidad, y es coincidente con la mayor parte que sostiene una relación negativa entre liquidez y endeudamiento. Además, el estudio amplía las conclusiones de estudios anteriores, ya que demuestra que la relación entre los cambios del capital corriente y endeudamiento de largo plazo es positiva. Por

último, confirma que la simple apreciación, *a priori*, de la relación entre los componentes de los estados financieros sin recurrir a la evidencia empírica puede ser equivocada. Como un aporte para futuras investigaciones, este estudio debería extenderse a otro tipo de actividades, tales como servicios, constructoras, etc.

VI. Referencias bibliográficas

- Afza, T. y Nazir, M. S. (2007). Is it better to be aggressive or conservative in managing working capital. *Journal of quality and technology management*, 3(2), 11-21.
- Anuarios del Instituto Argentino del Mercado de Capitales-IAMC (2009). Recuperado de: http://www.iamc.sba.com.ar/informes/informe_anuario/.
- Azeem, M. M. y Marsap, A. (2015). Determinant factors and working capital requirement. *International Journal of Economics and Finance*, 7(2), 280-292. Doi: /10.5539/ijef.v7n2p280
- Baser, F., Gokten, S., Kucukkocaoglu, G. y Ture, H. (2016). Liquidity-profitability Tradeoff Existence in Turkey: an Empirical Investigation under Structural Equation Modeling. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 5(2), 27-44. Doi:/10.12775/CJFA.2016.013
- Bou, J. C. y Satorra, A. (2007). The persistence of abnormal returns at industry and firm levels: Evidence from Spain. *Strategic Management Journal*, 28(7), 707-722. Doi:/10.1002/smj.586
- Brealey, R., Myers, S., y Allen, F. (2006). *Principios de Finanzas Corporativas*. Madrid: McGraw-Hill.
- Chiou, J. R. y Cheng, L. (2006). The Determinants of Working Capital Management. *Journal of American Academy of Business*, 10(1), 149-155.
- Deloof, M. (2003). Does working capital management affect profitability of Belgian firms? *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(3&4), 573-587. Doi: 10.1111/1468-5957.00008
- De Pablo, J. C. (2010). *200 años de economía argentina: (nunca un momento aburrido)*. Argentina: Ediciones B.
- Eljelly, A. M. (2004). Liquidity-profitability tradeoff: An empirical investigation in an emerging market. *International journal of commerce and management*, 14(2), 48-61. Doi: 10.1108/10569210480000179
- Filbeck, G. y Krueger, T. M. (2005). An analysis of working capital management results across industries. *American Journal of Business*, 20(2), 11-20. Doi:/10.1108/19355181200500007
- García-Teruel, P. y Martínez-Solano, P. (2007). Effects of working capital management on SME profitability. *International Journal of managerial finance*, 3(2), 164-177. Doi: 10.1108/17439130710738718
- Gill, A. (2011). Factors that influence working capital requirements in Canada. *Economics and Finance Review*, 1(3), 30-40.
- Gill, A., Biger, N. y Mathur, N. (2010). The relationship between working capital management and profitability: Evidence from the United States. *Business and economics journal*, 10(1), 1-9.
- Gitman, L. J. y Sachdeva, K. S. (1982). A framework for estimating and analyzing the required working capital investment. *Review of Financial Economics*, 17(3), 36.

- Hu, L. y Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural equation modeling: a multidisciplinary journal*, 6, 1-55.
- Jairo, I. (2008). The use of structural equation modelling (SEM) in capital structure empirical analysis. *KCA Journal of Business Management*, 1(1). Doi: 10.4314/kjbm.v1i1.43819
- Kadayifci, S. y Coskun, A. (2017). An Analysis of the Factors Determining the Working Capital Requirement for Non-Financial Companies. *International Conference on Economic and Social Studies*. Doi: 10.14706/icesos1724
- Kline, R.B. (2011). *Principles and practice of structural equation modeling* (3rd Ed.). New York, NY: The Guilford Press.
- Lazaridis, I. y Tryfonidis, D. (2006). Relationship between working capital management and profitability of listed companies in the Athens stock exchange. *Journal of financial management and analysis*, 19(1).
- Mandujano Herrera, R. y Navarro Orihuela, J. (2015). Factores determinantes del capital de trabajo en empresas manufactureras peruanas y chilenas listadas en el mercado integrado latinoamericano. *Working paper de la Universidad del Pacífico*. Recuperado de: <http://repositorio.up.edu.pe/handle/11354/1729>
- Maradi, M., Salehi, M. y Arianpoor, A. (2012). A comparison of working capital management of chemical and medicine listed companies in Tehran Stock Exchange. *International Journal of Business and Behavioral Science*, 2(5), 62-78.
- Naser, K., Nuseibeh, R. y Al-Hadeya, A. (2013). Factors influencing corporate working capital management: Evidence from an emerging economy. *Journal of Contemporary Issues in Business Research*, 2(1), 11-30.
- Palombini, N. V. N. y Nakamura, W. T. (2012). Key factors in working capital management in the Brazilian market. *Revista de Administração de Empresas*, 52(1), 55-69. Doi:10.1590/S0034-75902012000100005
- Raheman, A. y Nasr, M. (2007). Working capital management and profitability—case of Pakistani firms. *International review of business research papers*, 3(1), 279-300. DOI: 10.12691/jbms-6-1-4
- Raykov, E. (2017). The liquidity-profitability trade-off in Bulgaria in terms of the changed financial management functions during crisis. *Management: journal of contemporary management issues*, 22(1), 135-156. DOI: 10.30924/mjcmi/2017. 22.1.135
- Saarani, A. N. y Shahadan, F. (2012). The determinant factors of working capital requirements for Enterprise 50 (E50) firms in Malaysia: Analysis using Structural Equation Modelling. *Scottish Journal of Arts, Social Sciences and Scientific Studies*, 5(2), 52-66.
- Schermelleh-Engel, K., Moosbrugger, H. y Müller, H. (2003). Evaluating the fit of structural equation models: Tests of significance and descriptive goodness-of-fit measures. *Methods of psychological research online*, 8(2), 23-74.
- Shin, H. H. y Soenen, L. (1998). Efficiency of working capital management and corporate profitability. *Financial practice and education*, 8, 37-45.
- Shubita, M. F. y Alsawalhah, J. M. (2012). The relationship between capital structure and profitability. *International Journal of Business and Social Science*, 3(16).

- Shulman, J. M. y Cox, R. (1985). An integrative approach to working capital management. *Journal of cash management*, 5(6), 64-68.
- Titman, S. y Wessels, R. (1988). The determinants of capital structure choice. *The Journal of finance*, 43(1), 1-19.
- Vazquez, X. E., Rech, I. J., Miranda, G. J. y Tavares, M. (2017). Convergencias entre la rentabilidad y la liquidez en el sector del agronegocio. *Cuadernos de contabilidad*, 18(45), 152-165. Doi:/10.11144/Javeriana.cc18-45.crls
- Wasiuzzaman, S. y Arumugam, V. C. (2013). Determinants of working capital investment: a study of Malaysian PublicListed firms. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(2), 63-83. Doi: 10.14453/aabfj.v7i2.5
- Zariyawati, M. A., Annuar, M. N., Taufiq, H. y Rahim, A. A. (2009). Working capital management and corporate performance: Case of Malaysia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(11), 47.

Gallón, N., Gómez, Y. y Rodríguez, M. (2020). Contabilidad popular. Una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 37-79.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a02>

Contabilidad popular. Una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia*

Natalia Gallón Vargas

nataliagv6@gmail.com

Tecnológico de Antioquia

orcid: 0000-0002-3298-3449

Yuliana Gómez Zapata

ygomezza@tdea.edu.co

Tecnológico de Antioquia

orcid: 0000-0003-4134-4056

María Alejandra Rodríguez Triana

maria.rtriana@gmail.com

Tecnológico de Antioquia

orcid: 0000-0003-0003-537X

* Artículo de investigación derivado del proyecto de investigación “Extensión solidaria. Prácticas contables para las organizaciones desde una propuesta de contabilidad popular”. Financiado por el Tecnológico de Antioquia y adscrito a la Línea de Investigación en Contabilidad del Grupo de Investigación Observatorio Público. Agradecemos a Ecomún y a Santiago Ramírez por la confianza y por permitimos acceder a la información para el desarrollo de esta investigación.

Contabilidad popular. Una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia

Resumen: El objetivo de este artículo es proponer la contabilidad popular como una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia. Para su desarrollo se caracterizaron los enfoques y sentidos de la economía solidaria y sus expresiones organizacionales asociativas y se analizaron las dificultades y necesidades contables a partir del reconocimiento contextual y territorial de 12 organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP, que hacen parte del proceso de reincorporación económica colectiva promovido por Economías Sociales del Común (Ecomún). Es una investigación cualitativa, que se propone desde el paradigma socio-crítico y utiliza el método dialógico-conversacional y marcos sociales de interacción. Desde la aproximación teórico-conceptual que aquí se logró construir, la contabilidad popular es una práctica pedagógico-política y social que busca reafirmar y resignificar los conocimientos y prácticas contables que las organizaciones desarrollan para responder a sus necesidades y generar las condiciones para la emergencia de otras prácticas contables situadas con las organizaciones de economía solidaria, desde la educación popular como acción pedagógica, ético-política y como praxis de transformación.

Palabras clave: Contabilidad popular; organizaciones de economía solidaria, FARC-EP, educación popular; praxis.

Popular accounting. A socio-praxical alternative to resignify accounting practices in solidarity economy organizations in Colombia

Abstract: This paper aims at proposing popular accounting as a socio-praxis alternative to resignify accounting practices in solidarity economy organization in Colombia. To develop this study, the approaches and meaning of solidarity economy and its associative organizational expressions were characterized and the accounting difficulties and needs were analyzed from the contextual and territorial recognition of 12 solidarity economy organizations of FARC-EP ex combatants, who are part of the collective economic reintegration process promoted by Social Economies of the Commons (Ecomún). This is a qualitative research work, proposed from the socio-critical paradigm, and it uses the dialogic-conversational method and social frames of interaction. From the theoretical-conceptual approach built here, popular accounting is a pedagogical-political and social practice seeking to reaffirm and resignify the accounting knowledge and practices organizations develop to respond to their needs and generate the conditions for the emergence of other accounting practices situated within the solidarity economy organizations, from popular education as pedagogical, ethical-political action and as transformation praxis.

Keywords: Popular accounting, solidarity economy organization, FARC-EP, popular education; praxis.

Contabilidade popular. Uma alternativa socio-prática para resignificar as práticas contábeis nas organizações de economia solidária da Colômbia

Resumo: O objetivo deste artigo é propor a contabilidade popular como uma alternativa socio-prática para resignificar as práticas contábeis nas organizações de economia solidária da Colômbia. Para o seu desenvolvimento foram caracterizados os enfoques e sentidos da economia solidária e as suas expressões organizacionais associativas e analisaram-se as dificuldades e necessidade contábil a partir do reconhecimento contextual e territorial de 12 organizações da economia solidária dos ex-combatentes das FARC-EP, que fazem parte do processo de reincorporação econômica coletiva promovido por Economias Sociais do Comum (ECOMUN). É uma pesquisa qualitativa, que se propõe desde o paradigma socio-crítico e utiliza o método dialógico-conversacional e marcos sociais de interação. Desde a aproximação teórico-conceitual que foi possível construir aqui, a contabilidade popular é uma prática pedagógico-política e social que procura reafirmar e resignificar os conhecimentos e práticas contábeis que as organizações desenvolvem para responder às suas necessidades e gerar as condições para a emergência de outras práticas contábeis situadas com as organizações de economia solidária, desde a educação popular como ação pedagógica, ético-política e como práxis de transformação.

Palavras-chave: Contabilidade popular; organizações de economia solidária, FARC-EP, educação popular; práxis.

Comptabilité populaire. Une alternative socio-pratique pour resignifier les pratiques comptables dans les organisations d'économie solidaire en Colombie

Résumé : cet article a pour but de proposer la comptabilité populaire en tant qu'alternative socio-pratique afin de resignifier les pratiques comptables dans les organisations d'économie solidaire en Colombie. Pour ce faire, les approches et sens de l'économie solidaire ont été caractérisés, ainsi que ses expressions organisationnelles associatives. Les difficultés et besoins comptables ont aussi été analysés à partir de la reconnaissance du contexte et du territoire de douze organisations d'économie solidaire des anciens combattants des FARCE-EP, qui font parti du processus de réinsertion économique collective promu par les Économies Sociales du Commun (Ecomún). Celle-ci est une recherche qualitative proposée à partir du paradigme socio-critique, et qui fait appel au modèle dialogique-conversationnelle ainsi que les cadres sociaux d'interaction. Selon l'approche théorique- conceptuelle construite ici, la comptabilité populaire est une pratique pédagogique-politique et sociale cherchant à renforcer et à resignifier les savoir et les pratiques comptables que les organisations développent pour répondre aux besoins et générer des conditions pour le surgissement d'autres pratiques comptables situées avec les organisations d'économie solidaire, basée sur l'éducation populaire en tant qu'action pédagogique, éthico-politique et praxis de transformation.

Mots clés : Comptabilité populaire, organisations d'économie solidaire, FARC-EP, éducation populaire, praxis.

Contabilidad popular. Una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia

Natalia Gallón Vargas, Yuliana Gómez Zapata y María Alejandra Rodríguez Triana

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a02>

Primera versión recibida en marzo de 2020 – Versión aceptada en junio de 2020

I. Introducción

La categoría contabilidad popular emerge de la experiencia de trabajo investigativo con la metodología de Círculos Solidarios, programa liderado por la Corporación Fomentamos de Medellín – Antioquia (Restrepo, Insuasty y Palacios, 2015; Gómez, Palacios y Restrepo, 2015). Los Círculos Solidarios son:

...grupos informales de personas de comunidades marginadas, autogestionarios, formados por los más pobres, especialmente mujeres, que se reúnen con el fin de acceder a crédito, ahorrar y generar espacios para la reflexión de la vida diaria. Sus integrantes son microemprendedores, con negocios de subsistencia. Es más que un crédito, es una oportunidad para hacer amigos. Es un grupo donde se comparten necesidades y aspiraciones. (Fomentamos, 2019)

Esta metodología se plantea desde la economía solidaria y toma como referentes la propuesta de microcréditos desarrollada en Bangladesh por el Nobel de Paz Muhammad Yunus, y la banca comunitaria del economista estadounidense John Hatch. Desde la experiencia investigativa se evidenció que la contabilidad popular es una denominación de las prácticas contables que han desarrollado los Círculos Solidarios¹ y que surgen de las necesidades de supervivencia de los sujetos y actores que allí participan, con el propósito de apropiarse, a partir de sus prácticas cotidianas, sociales y experienciales, de las dinámicas contables de su actividad productiva o comercial.

1 La contabilidad popular también puede ser una denominación de las prácticas contables nombrada por otras organizaciones, pero desde la experiencia investigativa solo la conocemos en los Círculos Solidarios.

El sentido de las prácticas contables no se comprende desde la dimensión financiera, sino que parte de las necesidades contextuales y se extiende hacia un campo de posibilidades como emergencias de realidades que no pasan por la matriz ontológica y epistemológica de ocultamiento (Santos, 2009; Escobar, 2013; Gil, 2018). Esta experiencia dejó ver las potencialidades de la contabilidad en organizaciones de economía solidaria y popular como un campo que se construye, resignifica y responde a los contextos y a la agencia de los sujetos, así como al poder de la contabilidad para incidir en estos. De igual manera, planteó la necesidad de reflexionar, crear y proponer metodologías y prácticas contables a partir del diálogo entre la práctica social como conocimiento y la práctica académica e investigativa.

A partir de lo anterior, desde hace cinco años hemos venido desarrollando una línea de investigación sobre la fundamentación teórica, metodológica y práctica de la categoría contabilidad popular. A partir de la extensión solidaria, hemos planteado un proyecto que busca proponer la categoría de contabilidad popular para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia. Particularmente, hemos trabajado con organizaciones del proceso de reincorporación de las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia (FARC-EP) y otras organizaciones sin ánimo de lucro. El proyecto se ha desarrollado en dos fases.

En la primera, realizamos una aproximación a la categoría indagando por el papel de la contabilidad en las organizaciones de economía solidaria, principalmente, describiendo la experiencia y metodología de Círculos Solidarios y la emergencia de la contabilidad popular. Caracterizamos las prácticas y herramientas contables que han construido los miembros de los Círculos Solidarios como parte del proceso de formación en contabilidad y economía solidaria para la gestión de sus unidades productivas (Rodríguez, Gallón y Gómez, 2016). La segunda fase está en curso; no obstante, como resultados parciales, señalamos un eje sobre el cual pensar la contabilidad popular y es la práctica pedagógica como un vértice para la reflexión y transformación de la práctica contable en las organizaciones de economía solidaria. Lo popular adquiere una connotación más amplia y no se limita a las condiciones de pobreza o marginalidad de un grupo social, sino que toma asidero en la pedagogía popular (Freire, 2005, 2011) como fuerza liberadora y práctica política, que sitúa a los sujetos en sus circunstancias históricas para ser agentes de cambio social (Rodríguez, Gallón y Gómez, 2018).

En este contexto, y como parte del proyecto que venimos desarrollando, hemos planteado la pregunta: ¿cuáles son las posibilidades de la contabilidad popular como alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia? Al indagar por las posibilidades de la contabilidad popular se hace referencia a los horizontes y

caminos no lineales, sino sinuosos, que reafirman realidades y prácticas sociales y contables alternativas ya existentes, pero en los que también emergen posibilidades de otras realidades, otras formas de interexistencia (Escobar, 2013) y alternativas contables construidas en la esfera de la economía solidaria. Parafraseando a Santos (2003; 2009; 2010) es la contabilidad de las ausencias y las emergencias.

Gran parte de la tradición en contabilidad ha sido entendida y desarrollada desde la dimensión financiera (Gómez y Ospina, 2009; Gómez, 2019). La contabilidad financiera, en mayor medida, hace parte de una arquitectura epistemológica, ontológica y cognitiva de ocultamiento e inexistencia (Gil, 2018). Soportada en la racionalidad cartesiana, el pensamiento único y el crecimiento ilimitado, la contabilidad reduce la realidad a lo que existe.

Como un conocimiento y un conjunto de estándares, herramientas y procedimientos homogéneos y neutrales, aplicables a cualquier tipo de organización, sin diferenciar el contexto y enfoque, y con la finalidad de ajustar las organizaciones a las prácticas y dinámicas contables de la empresa que se instaura bajo las leyes, principios y valores del capitalismo, la contabilidad valida los criterios de medición y representación de la realidad de la empresa de capital privado, pero que no responden a las necesidades contextuales, económicas y sociales de las organizaciones de economía solidaria, en el sentido de que no hay un reconocimiento de las realidades y prácticas propias de los sujetos que habitan las organizaciones de economía solidaria como espacios, no solo económicos, sino también epistémicos y políticos.

El objetivo de este artículo es proponer la contabilidad popular como una alternativa socio-práxica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia. Para su desarrollo se caracterizan los enfoques y sentidos de la economía solidaria y sus expresiones organizacionales asociativas. De igual manera, se analizan las dificultades y necesidades contables a partir del reconocimiento contextual y territorial de 12 organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP, que hacen parte del proceso de reincorporación económica colectiva promovido por Economías Sociales del Común (Ecomún). Dentro de las organizaciones se encuentran cooperativas, corporaciones y asociaciones, ubicadas en los Espacios Territoriales de Capacitación y Reincorporación (ETCR) y Nuevos Puntos de Reagrupamiento (NPR),² de los departamentos de Chocó, La Guajira, Cesar, Cauca y Bolívar. Finalmente, se presentan las características teórico-conceptuales de la contabilidad popular como alternativa socio-práxica.

El acercamiento y trabajo con las organizaciones de economía solidaria de los reincorporados de las FARC-EP se ha dado por medio de Ecomún y su

2 Hace referencia a los nuevos espacios colectivos conformados por exintegrantes de las FARC-EP que decidieron salir de los ETCR, pero que siguen en el proceso de reincorporación económica y social.

necesidad de impulsar una estrategia de apoyo en la comprensión, construcción y aplicación de prácticas contables con las unidades productivas. El encuentro se ha dado a partir de la afinidad con el proyecto y la confianza, pues desde la extensión solidaria se ha buscado un acercamiento con las organizaciones de economía solidaria para comprender sus prácticas y responder a sus necesidades contables desde la horizontalidad y la participación de los actores de las organizaciones.

Las organizaciones de economía solidaria son la estrategia de reincorporación económica colectiva de las FARC-EP; es su apuesta por la construcción de paz desde la economía solidaria como alternativa al modelo de desarrollo capitalista. Es la voluntad de paz de los excombatientes y de cumplir lo negociado en el Acuerdo Final.³ De nuestra parte, creemos en el proceso de reincorporación económica, social y política de las FARC-EP como salida al conflicto armado y como expresión de construcción de paz en los territorios y con las comunidades para la reconstrucción del tejido social, la reconciliación y el ejercicio de lo político desde el poder de las ideas. En este sentido, es una declaración de intenciones políticas y una responsabilidad como contadores y contadoras públicas de contribuir, apoyar y construir, a partir de la contabilidad popular y la investigación crítica y participativa, estrategias, metodologías, prácticas y herramientas que permitan desarrollar y potenciar lo contable con las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP.

La importancia y pertinencia de la propuesta de la contabilidad popular responde a las posibilidades de: ser un campo construido a partir de las prácticas cotidianas y experiencias vivas como saberes y conocimientos situados de los sujetos organizados bajo formas alternativas de economía; reivindicar los contextos y el enfoque territorial de las organizaciones de economía solidaria para la emergencia de prácticas contables de acuerdo con las necesidades particulares y las condiciones que inciden en las organizaciones; responder a la praxis y agencia de los sujetos, lo cual supone su protagonismo en el proceso de pensar, reflexionar de manera crítica y recrear las prácticas contables. La contabilidad popular tiene sentido y se constituye en la educación popular como postura epistémico política y acción pedagógica, que posibilita procesos de formación a partir de la experiencia, la concienciación y la voluntad de los sujetos; proceso que también incide en la subjetivación al propiciar las condiciones para ampliar las capacidades y potencialidades de los sujetos en la autogestión de las organizaciones de economía solidaria.

La contabilidad popular se presenta en términos de posibilidades, pero también es acción y reflexión; es praxis que se transforma en la interacción e interrelación de los sujetos y sus saberes en la esfera de las organizaciones de

3 Acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera, firmado entre el Gobierno Nacional y las FARC-EP en 2016.

economía solidaria. En este sentido, representa un reto en la manera de hacer investigación y en el vínculo entre la academia contable y las organizaciones, pues exige repensar y recrear nuevas posturas epistemológicas y diseños metodológicos, incluso los que hacen parte de la tradición crítica en ciencias sociales y, de manera particular, del campo de la contabilidad.

El artículo se compone de un diseño y justificación de la estrategia metodológica, seguido del desarrollo de cada uno de los objetivos que corresponden a tres capítulos. El primer capítulo caracteriza la economía solidaria y sus figuras asociativas. Seguido de la contabilidad en las organizaciones de economía solidaria desde una mirada contextual, en el que se presentan y analizan las dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP e indaga por el sentido de la contabilidad financiera en este tipo de organizaciones. El último capítulo desarrolla las aproximaciones teórico-conceptuales de la contabilidad popular. El texto finaliza con las conclusiones.

II. La estrategia metodológica de investigación

II.1. La justificación del tipo y método

Investigar interpela por el sentido de la realidad y los lugares desde donde los sujetos piensan y comprenden esa realidad; es decir, exige un posicionamiento epistemológico. También está relacionado con la pertinencia histórica del conocimiento que se construye, en consecuencia, la capacidad y potencialidad para responder a las condiciones contextuales y relaciones espacio-temporales en términos de comprensión y transformación de las realidades (Zemelman, 2005).

En esta investigación de tipo cualitativo, la postura epistemológica se inscribe en el paradigma socio-crítico, el cual lleva a definir unos sentidos y relaciones con la realidad y el conocimiento de manera particular. En primer lugar, las realidades no existen *per se*, “nada existe por sí solo, todo interexiste” (Escobar, 2013, p. 20). Es justamente la comprensión de las realidades como una interrelación en un todo complejo, definido por condiciones del espacio-tiempo y en las que los sujetos participan como productores de sentidos, lo que lleva a afirmar que “las ontologías no preceden ni existen independientemente de nuestras prácticas cotidianas” (Escobar, 2013, p.26).

En segundo lugar, contrario a la tradición racionalista, cartesiana y reduccionista del conocimiento y la realidad, en la que se ocultan otras formas de ser y conocimientos para convertirlas en alternativas no creíbles a lo existente o que por su arquitectura epistémica no las ven (Escobar, 2013; Santos 2009), se hace necesario reivindicar formas de conocer emergentes, de borde o frontera (Torres, 2008; 2009), en las que el rescate de los sujetos, las

subjetividades sociales y la práctica social como conocimiento configuran una episteme ética y política, dirigida a la apertura de nuevas realidades y prácticas emancipadoras. Por último, indagar por el sentido de la investigación parte de cuestionar el para qué y el para quién, de ahí que se busque la pertinencia en términos de generar cambios o transformaciones en las condiciones contextuales de los territorios, los sujetos y las organizaciones que se ven inmersos en la práctica investigativa.

En concordancia con lo anterior, el desarrollo de la investigación y análisis de la información se abordó desde el método dialógico-conversacional, entendido como un campo de reflexión y acción en el que interactúan los sujetos a partir de la palabra compartida y el reconocimiento del otro (Freire, 2005). Busca la reivindicación del lugar de enunciación de los sujetos, de los espacios-tiempos vitales como colocación simbólica y material de los agentes a través de la experiencia, del lenguaje y de la reflexión intencionada y consciente (Ghiso y Tabares-Ochoa, 2011; Ghiso, 2017). La práctica social, la vida cotidiana y las interrelaciones subjetivas son constituyentes de una episteme dialógica solidaria. Esta episteme es una forma de conocer solidariamente, que se desarrolla en la práctica y atiende al reconocimiento de los sujetos en su historicidad, singularidad y capacidad de pronunciar el mundo (Ghiso, 2017).

Lo dialógico es un ámbito de encuentro e interacción de sujetos que se reconocen desde su campo experiencial, las tensiones, los encuentros y desencuentros (Ghiso y Tabares-Ochoa, 2011). No se da en condiciones neutrales ni de asepsia del pensamiento. “En el proceso dialógico se amplía y cualifica la comprensión de cómo los sentidos y los significados son construcciones producto de interacciones dadas en tiempos, espacios y escenarios que los condicionan” (Ghiso, 2001, p. 7). Lo dialógico es praxis para la reflexión crítica y producción de conocimientos desde diferentes lugares de significación. Es antagónico a la dualidad entre el conocimiento científico y el saber común (Santos, 2003; Torres, 2008). En este sentido, lo dialógico genera un desplazamiento de la centralidad del conocimiento como depósito y autoridad que invalida prácticas y conocimientos que no se producen desde los cánones racionales modernos.

La conversación, “más que una técnica de entrevista, (...) se asume como un marco social de interacción y de acercamiento a la complejidad de la historia y del mundo de hombres y mujeres” (Quijano, 2016, p. 39). La interacción se da en un marco de confianza como posibilitador de intercambios, aprendizajes, códigos, visiones y sistemas de representación condicionados por el contexto epistémico y experiencial de los sujetos. Conversar es la acción de la palabra en movimiento; es la posibilidad de estar siendo y de ser otros; es la construcción de una relación discursiva tejida desde la intersubjetividad, la pregunta y el espacio histórico. Para Quijano (2016), la conversación:

...no solo tiene que ver con el intercambio verbal sino también con el acercamiento a la comprensión del universo simbólico, sensorial, espiritual, corporal, relacional y material donde importan tanto los datos discursivos como los argumentos, comentarios, narraciones, gestos, risas, tensiones, sueños, enojos, sentimientos, afectos, esperanzas, apuestas y luchas ontológicas. (p. 40)

Lo dialógico-conversacional, como método de investigación, converge en un espacio abierto y dinámico de construcción de conocimiento, pero también permite la reafirmación de los sujetos, sus prácticas, conocimientos y lugares de enunciación. Se entiende, entonces, desde las dimensiones de lo existente y de la potencia. De acuerdo con Ghiso (2017), “la construcción dialógica y solidaria de conocimiento es una experiencia de conciencia e imaginación que rompe con el interés hegemónico de negar, silenciar y neutralizar todo intento que surge desde la autonomía” (p. 258).

En esta misma línea, Quijano (2016) señala que “la conversación en tanto investigación compartida se presenta como forma de relacionamiento desjerarquizada que rompe con la asimetría convencional propia de los agentes o de las partes que movilizan el pensamiento desde espacios y posiciones monoculturales, universales y monológicas” (p. 39). Lo dialógico-conversacional se propone desde la ruptura con los marcos establecidos de producción de conocimiento y de la práctica de investigación soportada en la racionalidad cartesiana de aprehensión de la realidad desde puntos neutrales y objetivos, por fuera de la interacción de los sujetos y sus prácticas en un contexto epistémico.

II.II. El camino metodológico

Con el propósito de proponer la contabilidad popular como alternativa socio-práctica para la resignificación de las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria, se realizó un reconocimiento contextual y análisis de las dificultades y necesidades contables de 12 organizaciones de economía solidaria de las FARC-EP, que hacen parte del proceso de reincorporación económica colectiva promovida por Ecomún. Dentro de las organizaciones se encuentran cooperativas, corporaciones y asociaciones, ubicadas en los ETCR y NPR, de los departamentos de Chocó, La Guajira, Cesar, Cauca y Bolívar.

Para el desarrollo de la investigación se partió de una estrategia procesal para cada uno de los objetivos específicos (tabla 1), orientada, a su vez, por las categorías de análisis previas determinadas a partir de los objetivos y el problema de investigación. Estas categorías fueron: economía solidaria, organizaciones de economía solidaria, dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria y contabilidad popular. Las categorías emergentes también definieron el diseño de la estrategia metodológica, entre las que se encuentran Economías Sociales del Común, contabilidad financiera y educación popular.

Tabla 1: Estrategia metodológica de categorías de análisis

Objetivo específico	Categorías de análisis	Categorías emergentes	Fuentes de información	Selección de la unidad de análisis	Marcos sociales de interacción		
					Técnicas	Instrumentos de recolección y generación de información	
Caracterizar los enfoques y sentidos de la economía solidaria y sus expresiones organizacionales asociativas.	Economía solidaria.		Documental.	A conveniencia.	Rastreo bibliográfico.	Matriz bibliográfica.	
	Organizaciones de economía solidaria.		Expertos prácticos y temáticos: Miembros de organizaciones de economía solidaria de Medellín. Investigadores de economía solidaria y organizaciones de economía solidaria.	A criterio. Bola de nieve.	Conversación.	Relato. Matriz de codificación y categorías.	
Analizar las dificultades y necesidades contables a partir del reconocimiento contextual y territorial de las organizaciones de economía solidaria.	Dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria.	Economías Sociales del Común.	Actores de las organizaciones de las FARC-EP.	A conveniencia.	Conversación.	Relato. Matriz de codificación y categorías. Matriz de situación contable.	
		Contabilidad financiera.	Expertos			Diagnóstico.	
			prácticos y temáticos: Contadores públicos de organizaciones sin ánimo de lucro. Docentes investigadores contables con experiencia en organizaciones de economía solidaria.		A criterio.	Conversación.	Relato. Matriz de codificación y categorías.
			Documental.		A conveniencia.		Rastreo bibliográfico.

Objetivo específico	Categorías de análisis	Categorías emergentes	Fuentes de información	Selección de la unidad de análisis	Técnicas	Marcos sociales de interacción Instrumentos de recolección y generación de información
Presentar las características teórico-conceptuales de la contabilidad popular como alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria.	Contabilidad popular.	Educación popular.	Expertos prácticos y temáticos: Educadores populares. Documental.	A criterio. Bola de nieve. A conveniencia.	Conversación.	Relato. Matriz de codificación y categorías. Rastreo bibliográfico. Matriz bibliográfica.

Fuente: Elaboración propia (2019).

Por otro lado, las fuentes de información fueron documentales y orales. Las fuentes documentales fueron libros y artículos de revistas académicas, seleccionados de acuerdo con las categorías previas y emergentes. Por su parte, en las fuentes orales se definieron expertos prácticos y temáticos que respondieron a las categorías previas y emergentes. En ese sentido, se conversó con miembros de organizaciones de economía solidaria de Medellín, investigadores de economía solidaria y organizaciones de economía solidaria, contadores públicos de organizaciones sin ánimo de lucro, docentes investigadores contables con experiencia en organizaciones de economía solidaria, educadores populares y actores de las organizaciones de las FARC-EP. Si bien muchos de los expertos se identificaron de manera previa, otros emergieron, de acuerdo con el método de selección de la unidad de análisis.

El criterio de selección de los expertos prácticos y temáticos se definió por su experiencia, liderazgo comunitario y organizativo o trayectoria académica e investigativa en la economía solidaria, organizaciones de economía solidaria, Ecomún y educación popular. Fue muy importante contar con dos mujeres líderes de procesos comunitarios que hacen parte de corporaciones de economía solidaria (Fomentamos y Corporación Ecológica y Cultural Penca de Sábila) reconocidas en la ciudad por la defensa de la dignificación de la vida y las comunidades en los territorios desde apuestas como los Círculos Solidarios, donde emerge la categoría contabilidad popular, y la agroecología. Por otra parte, para conocer el contexto del proceso de reincorporación de las FARC-EP, el papel de Ecomún e identificar las dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes, se conversó con la persona de Ecomún que acompaña actualmente el proceso jurídico de las organizaciones. Con el propósito de comprender algunas características de la educación popular, se sostuvo un encuentro con un líder de procesos de educación popular en diferentes espacios comunitarios y organizaciones educativas de la ciudad de Medellín.

Tabla 2: Expertos prácticos y temáticos

Categorías	Expertos prácticos y temáticos	Caracterización
- Economía solidaria. - Organizaciones de economía solidaria.	Ana Galeano.	Líder comunitaria y organizativa, Directora administrativa de la Corporación Fomentamos y los Círculos Solidarios.
	Claudia Cadavid.	Líder comunitaria e integrante de la Corporación Ecológica y Cultural Penca de Sábila.
	Julián Vélez.	Docente e integrante del Grupo de Investigaciones Económicas, de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Línea de investigación economía solidaria y campesina.
	Hernando Zabala.	Docente e integrante del Grupo de Investigación de Economía Solidaria – Ecosol, de la Universidad Católica Luis Amigó.

Categorías	Expertos prácticos y temáticos	Caracterización
- Ecomún. - Dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria de las FARC-EP.	Santiago Ramírez.	Asesor jurídico de Ecomún y de las organizaciones de los reincorporados de las FARC-EP. Además, es asociado a una cooperativa de base de Ecomún.
- Dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria. -Contabilidad financiera.	Elkin Quirós. Juan David Cardona. Willinthon Osorio. Willington Luján.	Docente universitario, cuyo trabajo investigativo reciente se ha enfocado en organizaciones agroecológicas de la ciudad. Docente universitario e integrante del grupo RedComún, el cual ha acompañado diferentes procesos en las organizaciones de los ETCR de Antioquia. Docente universitario y contador público de organizaciones sin ánimo de lucro. Contador público con experiencia en organizaciones sin ánimo de lucro.
- Educación popular.	Fredy Vélez.	Líder de procesos de educación y pedagogía popular en diferentes organizaciones educativas y comunitarias de la ciudad.

Fuente: Elaboración propia (2019).

En los marcos sociales de interacción se trabajó la conversación con expertos prácticos y temáticos como elemento que atraviesa la estrategia metodológica. La potencialidad de los marcos sociales de interacción reside en la interacción, dialogicidad y protagonismo de los sujetos en la reflexión crítica, comprensión y construcción de conocimiento y sentidos, a partir del reconocimiento de sus saberes, prácticas y experiencias propias que, en últimas, redundan en un posicionamiento epistémico y político de los sujetos en el desarrollo de la investigación. Como instrumento de recolección y generación de información se utilizó el relato y la matriz de codificación y categorías. Por otro lado, se utilizó el rastreo bibliográfico para las fuentes documentales y se construyeron matrices de codificación y categorías. Para identificar las dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP, se aplicó un diagnóstico de situación contable.

El análisis y comprensión de la información y el desarrollo de las categorías previas y emergentes, se realizó a partir del cruce de las técnicas diseñadas para cada categoría, buscando relaciones, intersecciones y divergencias, más que contrastar o validar la información generada. Para su desarrollo, y como se expresó antes, fueron fundamentales las matrices bibliográficas, de codificación y categorización y de situación contable.

II.III. Los cambios en la estrategia metodológica

El devenir de la investigación, las condiciones y emergencias del contexto de las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP generaron cambios en la estrategia metodológica inicialmente planteada (tabla 3). Desde el enfoque de esta investigación, los ajustes que se realizaron no se interpretan como un desfase del alcance de la estrategia metodológica inicial. La lectura y reflexión que se hace está orientada a la comprensión de la realidad desde su complejidad, tensiones y singularidades que, en muchas ocasiones, no responden a las intencionalidades y voluntad de los sujetos o de las organizaciones; más bien hacen parte de condiciones coyunturales e históricas del proceso de reincorporación económica de las FARC-EP y el desarrollo de sus organizaciones.

Narrar y sistematizar los cambios y variaciones de la estrategia metodológica, presentados durante el desarrollo de la investigación, permite comprender lo metodológico “como una práctica flexible, frente a la racionalidad instrumental de la investigación que privilegia diseños rígidos, estrategias y técnicas estandarizadas” (Torres, 2014, p. 76). Es decir, lo metodológico es *permeable*, se va *haciendo y transformando* de acuerdo con las emergencias, realidades y sentidos de los sujetos y organizaciones que participan en la investigación.

A continuación, se describen los cambios realizados en la estrategia metodológica inicial.

Los objetivos específicos. En la estrategia metodológica inicial se había propuesto identificar las prácticas contables y explicar sus alcances y limitaciones en las organizaciones de economía solidaria. Por motivos de seguridad y logística, no fue posible viajar a los ETCR y NPR para trabajar con las organizaciones, lo cual obligó a cambiar estos dos objetivos por uno que buscara identificar las dificultades y necesidades contables; replanteando, también, las categorías de análisis, las fuentes de información, los marcos sociales de interacción y los instrumentos de recolección de información.

Las categorías de análisis. El cambio en dos de los objetivos específicos inicialmente planteados, conllevó a redefinir la categoría de análisis de acuerdo con el nuevo objetivo. De ahí entonces que ya no se buscó desarrollar la categoría de *prácticas contables situadas*, sino, *dificultades y necesidades contables*.

Las fuentes de información. Se delimitaron los actores de las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP, pues ya no iba a ser posible el encuentro y conversación con los miembros de cada organización. Así que por facilidades en la comunicación se definió a la persona de Ecomún que está a cargo del acompañamiento jurídico, administrativo y contable de todas las organizaciones. Con el propósito de triangular la información y categorías de análisis predefinidas y emergentes, se buscaron contadores públicos como expertos prácticos y temáticos que tuvieran experiencia académica y profesional con organizaciones de economía solidaria.

Tabla 3: Estrategia metodológica de categorías de análisis inicial

Objetivo específico	Categoría de análisis	Fuentes de información	Selección de la unidad de análisis	Marcos sociales de interacción	
				Técnicas	Instrumentos de recolección de información
Caracterizar los enfoques y sentidos de la economía solidaria y sus expresiones organizacionales asociativas.	Organizaciones de economía solidaria.	Documental.	A conveniencia.	Rastreo bibliográfico.	Matriz y mapa de relaciones.
		Expertos prácticos y temáticos (pueden ser emergentes).	A criterio. Bola de nieve.	Conversación.	Relato.
Describir las necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria a partir de la identificación de las prácticas contables utilizadas.	Prácticas contables situadas	Actores de las organizaciones.	A conveniencia.	Conversación.	Relato. Cartografía social. Mapa de actores.
		Actores de las organizaciones.	A conveniencia.	Taller.	Relatos descriptivos, Diario de campo.
		Documental.	A conveniencia.	Observación.	Matriz y mapa de relaciones. Rastreo bibliográfico.
Necesidades contables organizacionales.	Necesidades contables organizacionales.	Actores de las organizaciones.	A conveniencia.	Conversación.	Relato. Árbol de problemas. Matriz de relaciones y nudos críticos (Flujograma).
		Actores de las organizaciones.	A conveniencia.	Taller.	

Objetivo específico	Categoría de análisis	Fuentes de información	Selección de la unidad de análisis	Marcos sociales de interacción	
				Técnicas	Instrumentos de recolección de información
Explicar los alcances y limitaciones de las prácticas contables implementadas en las organizaciones de economía solidaria para responder a sus necesidades económicas, políticas y sociales.	Prácticas contables situadas.	Actores de las organizaciones.	A conveniencia.	Grupos triangulares. Taller.	Relato. DOFA.
Presentar las características teórico-conceptuales de la contabilidad popular como alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria.	Contabilidad popular.	Actores de las organizaciones. Expertos prácticos y temáticos (pueden ser emergentes). Documental.	A conveniencia. A criterio. Bola de nieve. A conveniencia.	Taller. Conversación.	Matriz proyectiva. Relato. Rastreo bibliográfico. relaciones.

Fuente: Elaboración propia (2019).

Los marcos sociales de interacción e instrumentos de recolección de información. Los cambios anteriores conllevaron a modificar los marcos sociales de interacción y sus respectivos instrumentos, dejando la conversación como marco central para el encuentro con los expertos prácticos y temáticos, y el análisis del relato y matriz de codificación y categorías como instrumentos para procesar la información. Para el nuevo objetivo *analizar las necesidades y dificultades contables de las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP* se aplicó un diagnóstico, con el fin identificar la situación contable de las organizaciones.

La práctica investigativa permitió analizar y triangular la información para desarrollar cada uno de los objetivos. El siguiente capítulo presenta una caracterización de los sentidos y enfoques de la economía solidaria y sus organizaciones asociativas, en la que se ofrece una mirada más desde lo teórico y práctico que desde lo legal.

III. Economía solidaria: caracterización y sentidos de lo solidario

Las organizaciones de economía solidaria hacen parte de un conjunto de alternativas asociativas de formas sociales de producción, distribución y consumo, y de expresiones políticas y culturales, que nacen no solo como respuesta a las condiciones de pobreza, exclusión, desigualdad social y a la violencia estructural del capitalismo como proyecto económico y civilizatorio, sino también como formas genuinas, contrarias y antagónicas al capitalismo, como caminos para la construcción de otra economía y organización social. En Latinoamérica y Europa las organizaciones de economía solidaria han tenido una gran expansión, principalmente el cooperativismo como figura asociativa protagónica (Singer, 2011).

La economía solidaria es una nueva racionalidad económica que introduce la solidaridad como valor, práctica y vector en el ciclo económico y en las relaciones sociales para la apropiación colectiva de la producción, redistribución y de los escenarios participativos de decisión y gestión. Para Razeto (1997) la situación de pobreza y marginalidad de gran parte de los sectores sociales es una primera condición para hablar de economía solidaria, pues la solidaridad es connatural a la cultura de los grupos más pobres y excluidos. De ahí, entonces, que un camino que conduce a la economía solidaria es la economía popular (Razeto, 1997).

La economía popular se basa en el trabajo por cuenta propia de unidades familiares o pequeñas asociaciones de grupos sociales de una comunidad que “buscan resolver problemas mediante la ayuda mutua y el autodesarrollo. Implican relaciones y valores solidarios, pues el logro de los objetivos depende en gran medida del grado de cooperación, confianza y comunidad que alcancen sus integrantes” (Razeto, 1994, p. 16). El trabajo, lo comunitario y la autogestión

son factores constitutivos de la economía solidaria, lo cual crea una distancia con las empresas capitalistas al redefinir la organización social y económica con fines colectivos y orientada a satisfacer las necesidades básicas y a la dignificación de los integrantes, en oposición a las relaciones de explotación y lógicas de acumulación del capitalismo (Razeto, 1994; 1997).

Para Coraggio (2011) la economía solidaria no puede estar por fuera de lo social, lo político y lo cultural, de ahí que la nombra como economía social y solidaria. En su desarrollo comprende dos dimensiones: las prácticas del trabajo mercantil autogestionado y del trabajo de unidades domésticas y comunidades mediante la producción de valores de uso y prácticas de supervivencia.

A diferencia de Razeto (1997), para Coraggio (2007) la solidaridad no es propia ni natural de los grupos más pobres y de las economías populares, así como tampoco implica igualdad y equidad *per se*. La solidaridad implica:

...reglas aceptadas de distribución y arreglos de reciprocidad de algún tipo, donde recibir obliga a retribuir de algún modo, establecido por usos y costumbres, a quien dio o al grupo al que pertenece el dador o a algún otro miembro de la comunidad. (p. 103)

Lo solidario, mas no necesariamente la economía solidaria, está presente en la economía pública a través del presupuesto participativo y la redistribución progresiva; en la economía de empresa capitalista, manifestada en prácticas filantrópicas y en la responsabilidad social; y en la economía popular a partir de la acción colectiva para mejorar las condiciones de vida de sus integrantes (Coraggio, 2013).

Con el propósito de delimitar un radio de acción y ejes teóricos de comprensión de la economía solidaria, Coraggio (2011; 2013) presenta tres corrientes. La integracionista o de reinserción; la cual busca la integración social y reducir las condiciones de pobreza de las personas excluidas del mercado de trabajo, a través de la creación de emprendimientos en dirección de autoempleo y gestionados por los mismos propietarios bajo lógicas y prácticas capitalistas. Una segunda corriente es la de coexistencia y busca la creación de un sistema orgánico de economía social y solidaria paralelo a la economía capitalista, pero diferenciado en sus prácticas, medios y propósitos. Se caracteriza por la conformación de redes económicas, sociales y políticas, y por la reciprocidad a partir de la cooperación y la autogestión promovida por acciones colectivas. Por último, la construcción de otra economía, lo cual implica la transformación de las condiciones estructurales del capitalismo, dando origen a nuevas racionalidades, prácticas y modos de vida, producción económica y relaciones sociales y políticas.

Siguiendo una línea que, de acuerdo con lo anterior, podría inscribirse en una corriente de coexistencia, para Singer (2011) la economía solidaria es una alternativa conformada por y para los trabajadores excluidos y en condiciones de pobreza, que:

...constituye un modo de producción que, junto con otros modos, (...) componen la formación social capitalista, pues el capitalismo no sólo es el modo de producción predominante, sino que adapta la superestructura legal e institucional de acuerdo con sus valores e intereses. (p. 66)

No obstante, el capitalismo no puede comprenderse como determinante y absolutista, pues dentro de él emergen otras opciones potenciales, que son reales y generan cambios en los sujetos y en las organizaciones sociales, económicas y políticas.

La economía solidaria integra la propiedad y apropiación de los medios de producción y distribución con la socialización de esos medios y lo hace a partir de una de sus figuras básicas más representativas, la cooperativa, en la que los trabajadores son los propietarios y su finalidad no es el lucro, sino maximizar las condiciones de los trabajadores y socios. El cooperativismo como eje organizativo esencial de la economía solidaria es, por lo tanto, colectivo, autogestionario y está soportado en la unidad entre trabajo y capital (Singer, 2007; 2011).

La economía solidaria no se limita solo a la acción de los trabajadores como actores y articuladores protagónicos, como lo plantea Singer (2007; 2011). Como escenario económico y social, en la economía solidaria participan diversos actores como trabajadores, consumidores y ciudadanos, asociados de manera voluntaria e involucrados en la búsqueda de fines comunes y movilizados por la acción solidaria como factor determinante para la preservación del vínculo social y colectivo (Gaiger, 2012; 2015).

Lo comunitario es una dimensión de la economía solidaria, que no solo toma un sentido de lo social y económico, sino que también está orientado a lo político como praxis constitutiva de *un nosotros*, de lo *común* y de la participación en escenarios de interés público con movimientos sociales, sindicales, rurales y ecológicos (Gaiger, 2012). La economía solidaria está inserta en un todo articulado y sistémico, de ahí que su alcance y efectos van más allá de una organización económica de autogestión, reciprocidad y cooperación en función de un bienestar colectivo y satisfacción de necesidades humanas, pues irradian otras esferas de lo social y político, para generar un cambio social (Guerra, 2010).

A partir de lo anterior, puede colegirse que la economía solidaria es una alternativa, entre muchas otras, que surge y coexiste con el capitalismo, pero se distancia de las relaciones de competencia, individualismo, explotación a partir del trabajo asalariado, y de la privatización de los medios de producción y de la riqueza, a partir de racionalidades, prácticas y valores que ponen el acento en la organización colectiva, la autogestión, la unión entre trabajo y medios de producción, y la necesidad y conciencia de cambio social y transformación de las relaciones económicas de corte capitalista.

El componente *axiológico* de este tipo de economía redefine el sentido del qué, cómo y para qué de una unidad económica y asociación colectiva (Guerra, 2014). Lo solidario cobra una relevancia especial al anteponer la horizontalidad en las relaciones humanas, la ayuda mutua y el reconocimiento del *otro* como igual sobre el egoísmo, la caridad, la compasión y la filantropía (valores propios del cristianismo y del capitalismo). Lo solidario es una práctica, es acción social y política. Para Ana Galeano lo solidario es:

...la ayuda con los otros y para los otros. Dignificar al otro; trabajar en comunidad, en confianza, en recuperación de sus derechos. Es la dignificación de ellos [los sujetos] como personas. Dignificarse ellos como sujetos, como actores. Dignificar la vida en los territorios. Solidaridad es ayudar, acompañar, fortalecer. (Comunicación personal, 2019)

La economía solidaria debe entenderse de manera sistémica, pues no se trata de adjetivar la economía, donde lo solidario es un valor agregado de las prácticas económicas —solidaridad en la economía— (Guerra, 2010). Si bien algunas de las organizaciones enmarcadas en esta economía surgen desde y para grupos en condición de pobreza, desempleo, violencia, ausencia de Estado, conflictos territoriales y ambientales, lo solidario y la conciencia de lo colectivo no es inmanente a estos grupos, de ahí que sea necesaria la acción, la conciencia y lo pedagógico como movilizadores de los sujetos; es decir, organización y formación son elementos importantes en la consolidación de una cultura, un movimiento y un sector de la economía solidaria.

El *proceso productivo* de la economía solidaria está conformado por cinco momentos, según Coraggio (2016):

La **producción racional** de bienes y servicios, (...) cuyo sentido de realización de las capacidades humanas del trabajo es resaltado: antes que una economía del capital que se autoreproduce, se trata de una economía del trabajo que reproduce la vida. La **distribución y redistribución** de la nueva riqueza producida (y del patrimonio acumulado), entendida esta como valores de uso útiles para realizar las necesidades de todas y todos. El **intercambio justo** entre personas, sectores y regiones —con predominio de la reciprocidad por sobre la competencia. Los modos de **consumo responsable** con la naturaleza y la convivencia social. (pp. 18-19)

El proceso económico está orientado a satisfacer las necesidades humanas y mejorar y/o mantener unas condiciones de vida digna. La eficiencia y sostenibilidad son redefinidos, pues no se buscan en sentido financiero y de rendimientos monetarios, sino en el impacto de la calidad de vida de los sujetos en los territorios, en las redes de colaboración solidaria, en los fines colectivos, comunitarios, culturales y principios éticos (Gaiger, 2007; Coraggio, 2011).

Existe una amplia variedad de formas de organización de economía solidaria (cooperativas, unidades de economía popular, emprendimientos familiares o comunitarios, asociaciones, corporaciones, mutualidades, entre otras) creadas

de manera jurídica; no obstante, “no es la figura jurídica de la entidad que se crea la que importa y donde está la relación con la economía social y solidaria” (Julián Vélez, comunicación personal, 2019). De ahí que se pone el acento en lo sustantivo sobre la forma; es decir, la economía solidaria como práctica más que como figura legal (Guerra, 2010).

La *autogestión* es, tal vez, una de las características más representativas e interesantes de la economía solidaria que, aunque se puede encontrar en otras formas de organización social y económica, constituye una esfera de participación democrática, de responsabilidad y socialización del curso de la organización de manera colectiva. No se trata tanto de la autogestión en el sentido de la capacidad individual, es decir, del autogobierno, que parte del trabajo como factor productivo para emprender, sino como capacidad y proceso de los sujetos para organizarse y gobernarse a partir del trabajo y el factor comunitario (Guerra, 2013; Razeto, 1994). Se trata de construir una identidad colectiva y la autogestión se encamina hacia ese sentido, pero, más aún, a la autodeterminación de las comunidades sobre su territorio y la manera de conformar procesos económicos, políticos y sociales.

IV. La contabilidad en las organizaciones de economía solidaria: una mirada contextual

Este capítulo desarrolla un análisis de las dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP, desde el reconocimiento de su contexto y territorialidad. El capítulo está dividido en tres partes. La primera pone en contexto la conformación de las organizaciones de economía solidaria de las FARC-EP, las cuales surgen en el proceso de reincorporación económica colectiva, promovido por Ecomún, organización que nace con el *Acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera*, firmado entre el Gobierno Nacional y las FARC-EP en 2016. La segunda parte analiza las dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria de las FARC-EP. Por último, como categoría emergente, se presenta un análisis del sentido y limitaciones de la contabilidad financiera en las organizaciones de economía solidaria.

IV.I. Economías Sociales del Común

El *Acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera*, firmado entre el Gobierno Nacional y las FARC-EP en 2016, está compuesto por seis acuerdos que trazan las bases, orientaciones y medidas para la construcción de paz desde un enfoque territorial, de género y étnico: Hacia un nuevo campo colombiano: Reforma rural integral, Participación en

política, Fin del conflicto, Solución al problema de las drogas ilícitas, Víctimas del conflicto armado e Implementación, verificación y refrendación.

El acuerdo tres, Fin del conflicto, contiene, entre otros puntos, la Reincorporación de las FARC-EP a la vida civil en lo económico, lo social y lo político. El proceso de reincorporación está “orientado al fortalecimiento del tejido social en los territorios, a la convivencia y la reconciliación entre quienes los habitan; asimismo, al despliegue y el desarrollo de la actividad productiva y de la democracia local” (Alto Comisionado para la Paz, 2016, p. 69). Ecomún nace de este acuerdo como organización de economía social y solidaria, con el propósito de promover el proceso de reincorporación económica colectiva e individual de los excombatientes de las FARC-EP. El Decreto Ley 899 de 2017 presenta los criterios e instrumentos para la reincorporación económica y social colectiva de las FARC-EP; en ese sentido, autoriza y le da carácter de obligatoriedad a la constitución de Ecomún como organización especial de economía social y solidaria.

Otro instrumento jurídico que le da respaldo al proceso de reincorporación es La Política Nacional para la Reincorporación Social y Económica de exintegrantes de las FARC-EP (Conpes 3931 de 2018), el cual tiene entre sus objetivos generar las condiciones para el acceso a mecanismos y recursos necesarios para la estabilización y proyección económica de los exintegrantes de las FARC-EP y sus familias. La estrategia está orientada al acompañamiento para el fomento de alternativas productivas, colectivas e individuales para la consolidación de fuentes de ingresos, de acuerdo con la vocación de los territorios, usos del suelo, generación de dinámicas productivas sostenibles y restaurativas, necesidades del contexto e intereses de los reincorporados; es decir, se busca desarrollar la proyección económica de acuerdo con un enfoque territorial, para lo cual son necesarias acciones interinstitucionales y rutas de atención en torno al fomento y fortalecimiento de formas asociativas, entre ellas Ecomún, de las FARC-EP (Conpes, 2018).

Ecomún se constituye formalmente en 2017 como una cooperativa para ser el organismo paraguas que cobije todo el proceso de reincorporación económica y social, a partir de la apuesta por la economía social y solidaria como alternativa y la organización y fortalecimiento colectivo y político de los reincorporados. En términos formales, actualmente,⁴ está conformada por 40 personas naturales, de los cuales 26 son delegados de los Espacios Territoriales de Capacitación y Reincorporación (ETCR), y las demás personas

4 En 2020 busca constituirse como una cooperativa de segundo nivel, a partir del asocio de cooperativas y otras figuras de organización social y solidaria, para fortalecer y desarrollar estrategias para segmentos productivos y de servicios de las iniciativas de los reincorporados: vivienda, turismo, caficultura, confecciones y piscicultura (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019).

naturales se asociaron con posterioridad, entre las que se incluyen personas que no ostentan la calidad de exguerrilleras; sin embargo, en el proceso de reincorporación se han asociado 110 organizaciones de economía solidaria y se empezará con el proceso paulatino en el que las personas naturales solicitan no continuar asociadas para que Ecomún esté conformado solo por personas jurídicas y continúe el proceso de transformación en organización de segundo nivel. En términos de lo que representa, Ecomún son todas y todos los exintegrantes de las FARC-EP que están en el proceso de reincorporación (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019).

El acompañamiento que realiza Ecomún a las figuras asociativas (cooperativas, corporaciones, asociaciones) de los reincorporados se hace en varios frentes: economía del cuidado y género, acceso a tierras, diseño y ejecución de proyectos productivos y legalización (lo concerniente a lo administrativo, contable y jurídico). Este proceso lo hace con financiación de cooperantes internacionales y articulación con instituciones.

Los proyectos productivos pueden ser individuales y colectivos, pero la apuesta es por lo colectivo, de acuerdo con el espíritu del proceso de reincorporación. Hasta el momento, de los 29 proyectos productivos presentados para evaluación y aprobación del Consejo Nacional de Reincorporación (CNR), solo se han desembolsado recursos para 18 proyectos; no obstante, varias de las iniciativas productivas se han podido ejecutar y consolidar con recursos propios de los reincorporados, la financiación de cooperación internacional, el apoyo de algunas empresas nacionales e instituciones territoriales. En las organizaciones no solo están asociados los exintegrantes de las FARC-EP de las ETCR y los NPR, también las integran personas de las comunidades (campesinos, comunidades indígenas, afrodescendientes, zonas de reserva campesina) (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019).

El desarrollo de proyectos productivos bajo el esquema asociativo de la economía solidaria representa no solo una forma de reincorporación económica y colectiva, también es una reincorporación comunitaria de las FARC-EP en los territorios, que permite construir lazos de convivencia, confianza y reconstrucción del tejido social. La apuesta por la construcción de paz con enfoque territorial pasa por la autonomía y autodeterminación de los pueblos, de ahí que el fortalecimiento de lo comunitario, las relaciones de economía basadas en la economía solidaria y la organización social y política de quienes hacen parte de los territorios deben ser parte de la agenda y sentido de la reincorporación.

En el proceso de reincorporación de las FARC-EP, desde la constitución de las cooperativas hasta la aprobación y ejecución de los proyectos productivos, se han presentado dificultades que han hecho que se entorpezca y se desvíe

el sentido del proceso de reincorporación económica colectiva. La mayoría de los proyectos responden a la vocación y cultura agrícola de los territorios; sin embargo, el acceso a la tierra para el trabajo y desarrollo de las actividades económicas es uno de los aspectos más críticos (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019; Conpes, 2018; Llorente y Méndez, 2019), pues el Gobierno Nacional no ha implementado los mecanismos para el uso y tenencia de la tierra para los reincorporados. El acceso a la tierra para los proyectos ha sido vía arrendamiento, lo cual sigue reproduciendo un modelo de tenencia concentrada de la tierra parecido al feudalismo, lo que mantiene y agudiza una de las causas estructurales de la violencia y el conflicto armado en el país (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019).

Otros aspectos están relacionados con el incumplimiento del Gobierno de implementar el Acuerdo Final, la violencia en los territorios y el asesinato de los exguerrilleros, la débil articulación y presencia institucional en los territorios, así como el desarrollo de estrategias integrales en los territorios desde una apuesta social y económica, tanto en beneficio de las FARC-EP como de las comunidades de los territorios. Según el diagnóstico presentado por el Conpes:

Existen dificultades en la reconstrucción del tejido social, la convivencia, la reconciliación, la seguridad y el acceso a la oferta institucional para la reincorporación comunitaria en los territorios, (...) riesgos de seguridad que enfrentan las comunidades, organizaciones sociales y exintegrantes de las FARC-EP en las zonas donde se desarrolla la reincorporación. (2018, p. 46)

También dificultades relacionadas con la formalización y constitución legal de las cooperativas, la gestión y lo contable, la formulación y viabilidad financiera de los proyectos, y el débil acompañamiento técnico y formación en el campo de la economía solidaria (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019; Martínez y Lefrebvre, 2019).

IV.II. Dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria

Como se señaló en el apartado anterior, una de las estrategias para la reincorporación económica y social de las FARC-EP es la constitución de figuras asociativas para el desarrollo de proyectos productivos desde la economía solidaria. Las cooperativas, asociaciones y corporaciones resultan de la integración, no solo de los reincorporados, sino también de sus familias y de algunas personas que hacen parte de la comunidad donde está situado el ETCR y el NPR. Buscan resolver las necesidades de los asociados y de la comunidad en general; de ahí que las organizaciones están pensadas también en función de construir confianza y procesos de reconciliación con la comunidad que habita el territorio.

Con el propósito de identificar las dificultades y necesidades contables, se tomaron 12 organizaciones (cooperativas, asociaciones, corporaciones) de los

exintegrantes de las FARC-EP, ubicados en los ETCR y NPR de los departamentos de Chocó, La Guajira, Cesar, Cauca y Bolívar. La conformación de las organizaciones de los reincorporados que han optado por la vía colectiva ha respondido a las dinámicas del contexto de los territorios; en ese sentido, su proceso no ha sido homogéneo. No obstante, al menos en las organizaciones que aquí se analizan, se encuentran aspectos comunes. En términos generales, las principales dificultades están relacionadas con el proceso de constitución y formalización legal, lo contable y tributario de las organizaciones una vez formalizadas, el seguimiento financiero de los proyectos y el poco acompañamiento técnico y de formación en economía solidaria y contabilidad. Las necesidades responden a la construcción y apropiación de conocimientos, procesos y prácticas contables, en particular del presupuesto, asignación de costos, y de la gobernabilidad de las organizaciones; es decir, de la gestión y control.

La constitución y formalización legal de las figuras asociativas ha sido un proceso lento y truncado por varios factores. El primero de ellos es la bancarización de los reincorporados. En reiteradas ocasiones ha sido negada la apertura de una cuenta bancaria, obligando a los exintegrantes de las FARC-EP a poner un derecho de petición. La cuenta bancaria es indispensable para el desembolso de la renta básica mensual y el apoyo económico, otorgado por única vez para los proyectos productivos. Por otro lado, la elaboración de los estatutos, actas y conformación del Consejo de Administración ha requerido acompañamiento, así como la contratación de servicios contables para la elaboración del balance de apertura. El registro en la Cámara de Comercio ha sido complejo por el diligenciamiento de los formatos. La Superintendencia de la Economía Solidaria, ante la radicación de los documentos, ha hecho varias sugerencias sobre actas y estatutos, en su función de control de legalidad. En cuanto a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), más que una dificultad, se presenta es una necesidad de solicitar la autorización para facturación y la firma digital.

Al poner en contexto las dificultades relacionadas con la formalización de las organizaciones es posible, de entrada, afirmar que es normal que este tipo de situaciones se presenten y a las que se tienen que enfrentar todas las organizaciones, pero no es así. Si bien son procedimientos institucionalizados, no son asimilados por igual, porque hay unas barreras de acceso y unas prácticas y contextos que condicionan las relaciones de los sujetos con las instituciones y los procesos burocráticos.

Los excombatientes de las FARC-EP estuvieron por fuera del conjunto de valores, prácticas, instituciones y comportamientos sociales y políticos aceptados y legítimos, entre ellos el Estado y el modelo económico vigentes. De ahí que parte de su proceso de reincorporación sea justamente integrarse, hacer parte del entramado institucional, legal y legítimo que ordenan la vida,

las relaciones, el ejercicio del poder y el comportamiento de los sujetos en el Estado colombiano. Ahora, con esto no se quiere decir que haya un proceso de acoplamiento, adaptación y aceptación acrítico y sin resistencia, pero en el caso particular de la constitución legal, desarrollo y consolidación de las organizaciones hay un acuerdo de hacerlo bajo las condiciones legales y conforme a la política de economía solidaria y de sus formas asociativas que establece el Estado (Alto Comisionado para la Paz, 2016).

Otras de las razones de la situación que se ha presentado con la constitución legal de las organizaciones, tiene que ver con el incumplimiento del Gobierno y su débil capacidad de respuesta y atención a las necesidades de las figuras asociativas. Por otro lado, “Ecomún, después de un año de haberse constituido como organización formal, empezó a tener apoyo de cooperación internacional, y solo hasta ese momento pudo acompañar los procesos en los territorios” (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019).

Un segundo aspecto que se ha presentado en el desarrollo de las organizaciones, y en el que se ha venido trabajando de manera paulatina en medio de las dificultades, es lo concerniente al proceso contable, tributario y a la figura de tesorería de las organizaciones una vez formalizadas; de igual manera, también hace referencia al seguimiento financiero y administrativo de los proyectos productivos. Hasta el momento, las figuras asociativas tienen unas necesidades urgentes que las han llevado a concentrarse en la dimensión legal de la contabilidad y en cumplir con las obligaciones tributarias.

En atención a esto, algunas organizaciones han contratado servicios contables temporales, de manera autónoma, para la elaboración y certificación de los estados financieros y declaración de renta, recurriendo a otras organizaciones que tienen presencia en el territorio y que prestan acompañamiento y asesoría contable. En otros casos, como el de la asociación y cooperativas del departamento de Sucre, el acompañamiento y capacitación por parte de la Agencia para la Reincorporación y la Normalización (ARN) generó acción con daño⁵. Por otra parte, la Unidad Administrativa de Economía y Organizaciones Solidarias (UAEOS) ha generado acciones en los territorios a partir de las capacitaciones en economía solidaria, pero lo ha hecho bajo un enfoque legal y fiscal, lo que no ha permitido la comprensión de una perspectiva más amplia de las organizaciones de economía solidaria (Santiago Ramírez, comunicación personal, 2019).

Ecomún, con el propósito de poner al día la contabilidad y la contabilidad fiscal de las organizaciones, y llevar un proceso de formación y construcción de

5 Las prácticas de la ARN han generado acción con daño en las organizaciones porque no ha habido un acompañamiento en la formulación de los proyectos productivos de los reincorporados de las FACR-EP, de acuerdo con el contexto y pertinencia del proyecto que se quiere proponer para los territorios y las comunidades.

prácticas contables situadas, sostenido en el tiempo, a partir de una orientación pedagógica popular y de marcos sociales de interacción, se ha articulado con un equipo de trabajo de contadoras y contadores. Esta articulación ha contado con financiación de cooperación internacional y, a pesar de que ya quedó en firme, no se ha iniciado el acompañamiento en los territorios por razones de orden logístico y de seguridad.

En cuanto a los proyectos productivos, varias de las organizaciones han empezado a desarrollarlos, otras no porque los proyectos están represados para ser evaluados y aprobados por el CNR, o ya fueron aprobados, pero no se han desembolsado los recursos. Muchos de los proyectos con las últimas características han contado con cierre financiero, lo que les ha permitido ejecutar el proyecto. En otros casos han sido devueltos porque no cumplen los requisitos técnicos y de viabilidad y sostenibilidad financiera. En este sentido, una barrera que se ha presentado es, por un lado, el débil acompañamiento técnico para la formulación de los proyectos y construcción del marco financiero e indicadores de medición de resultados y, en segundo lugar, los proyectos que se encuentran en marcha requieren elementos y herramientas contables y de gestión, sobre todo en cuanto a planeación, presupuesto, costos y control.

El carácter colectivo y solidario de las organizaciones implica una designación de responsabilidades y la participación de los socios en las diferentes áreas: administrativa, contable y operacional. Un rasgo distintivo de este tipo de formas asociativas es la apropiación colectiva de las funciones, alcances e implicaciones de la organización en un sentido orgánico; por eso los roles se asumen de acuerdo con las capacidades, pero también hay una formación con el propósito de relevar a las personas al frente de cada responsabilidad. Todo esto para decir que no necesariamente se requiere una experticia o formación calificada para desempeñar funciones en las organizaciones; de ahí que algo que se presenta en las organizaciones de los reincorporados es la necesidad de formación en las funciones y responsabilidades del tesorero y la gobernabilidad, a partir del fortalecimiento organizativo y de la participación para la gestión y el control.

Dentro de las necesidades también emerge la construcción y apropiación de conocimientos, prácticas y técnicas contables. Esto resalta el carácter contextual de la contabilidad, al ser permeada y moldeada por las condiciones e intereses de las organizaciones y los sujetos. También deja ver una postura que deslinda de la concepción de la contabilidad que la afina y absolutiza como una obligación legal y fiscal, para reafirmar el poder que ella tiene en el funcionamiento, medición, organización, control y gobernabilidad de las unidades productivas y las personas. La necesidad de apropiación es un elemento clave para comprender el sentido y finalidades de las prácticas

contables en este tipo de organizaciones, pues se manifiesta como un asunto de responsabilidad colectiva, que pasa por la conciencia y experiencia de los miembros de la organización.

Como se expresó antes, muchas de las organizaciones han contratado servicios contables para fines específicos, lo que se limita a un acompañamiento externo de personas que no conocen la organización, que no construyen con sus miembros y que se dedican a preparar y certificar la información contable; lo que está bien porque se ajusta a la norma y, en ese sentido, las organizaciones cumplen con el reporte de estados financieros certificados, pero se queda en el campo que reproduce la contabilidad desde la dimensión legalista y financiera (Gómez y Ospina, 2009; Gómez, 2019). Dimensión que es importante y necesaria en las organizaciones de economía solidaria; sin embargo, deja por fuera necesidades y realidades que escapan a ese campo.

La comprensión del sentido de las dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria de los reincorporados de las FARC-EP no puede hacerse por fuera de su contexto histórico. Implica reconocer los lugares y condiciones en los que se ha desarrollado su práctica vivencial. Comprender el contexto es, en parte, asignarle sentido a la práctica. Los excombatientes de las FARC-EP son campesinos, que gran parte de su vida estuvo relacionada con el conflicto armado y político. De ahí que parte de su proceso de reincorporación sea un tránsito a integrarse y relacionarse con los códigos, valores, comportamientos y figuras institucionales que se consideran legítimas para regular la vida y relaciones sociales por fuera de la guerra. Tener una cédula, una cuenta bancaria y constituir una unidad productiva bajo los marcos legales e institucionales representa un cambio de vida y nuevas condiciones para comprenderse y desarrollarse como sujetos que ya no hacen parte de la guerra, pero que emprenden un cambio que aún está marcado por sus vivencias en ella; es decir, hay una memoria de lo que representa su paso por las FARC-EP y convicciones políticas que se mantienen y trazan gran parte de su comportamiento, forma de pensar y de organizarse política y económicamente.

Desde su experiencia y práctica, los excombatientes de las FARC-EP no han tenido relación ni conocimiento con los conceptos y prácticas contables, porque su vivencia cotidiana y circunstancias han sido otras y no han tenido la necesidad ni han estado bajo condiciones que requieran tener un manejo de lo contable. Desde el contexto de los excombatientes de las FARC-EP se comprenden las dificultades y necesidades contables que se les han presentado con la constitución y desarrollo de las organizaciones de economía solidaria, lo que, justamente, hace parte también de su proceso de reincorporación, en el que se generan las condiciones y necesidades de lo contable para sus unidades productivas.

Si bien las organizaciones de economía solidaria se estructuran y devienen de acuerdo con el contexto, su relación con el territorio, las tensiones y conflictos dentro y fuera ella, también comparten elementos comunes que coinciden con los lineamientos institucionales de formalización, control y vigilancia, y con la regulación contable y fiscal, lo que, para Ana Galeano, Claudia Cadavid y Julián Vélez (comunicación personal, 2019) se convierte en un obstáculo, condiciona su autonomía, moldea, adapta y asimila la organización a una empresa de capital privado, haciendo que, en muchos casos, se transforme o desaparezca.

La situación de las organizaciones de economía solidaria deja ver un desfase entre el sentido de la economía solidaria y las instituciones que las regulan. Así entonces, “Las prácticas y necesidades de las organizaciones no compaginan con las prácticas institucionales” (Julián Vélez, comunicación personal, 2019). Esto puede entenderse como una forma en la que el capitalismo también opera e incide en este tipo de organizaciones que se inscriben en una economía alternativa. Para Juan David Cardona (comunicación personal, 2019) “El capitalismo tiene una maleabilidad que da cabida a procesos alternativos, pero que son cooptados”.

Las organizaciones de economía solidaria, de acuerdo con Gaiger (2007), están inmersas en las lógicas y principios de la economía capitalista. Las reglas del mercado e intercambio son adaptadas para cumplir con los estándares de eficiencia, crecimiento y sostenibilidad con los que son medidas. Este es un punto clave en la comprensión de las organizaciones de economía solidaria y la adaptación de la base técnica del capitalismo y la participación en las relaciones de mercado, pues si bien la economía solidaria no logra transformar ni proponerse como modelo de producción antagónico al capitalismo, sí permite poner en el centro lo colectivo como fuerza para trabajar y mejorar las condiciones de vida de los sujetos; es decir, tiene unos fines que escapan a las lógicas del capitalismo.

Se busca asimilar las organizaciones de economía solidaria a las empresas de capital privado, desconociendo su racionalidad económica, los contextos y finalidades sociales y políticas para las que se crean y, en esa misma medida, los índices de eficiencia, rentabilidad y sostenibilidad son aplicados bajo los criterios del capital financiero (Coraggio, 2011). En este sentido, se adopta el modelo y prácticas contables financieras, porque permite institucionalizar y legitimar las organizaciones de economía solidaria y medir el nivel de cumplimiento de los principios capitalistas. De esta manera, ¿Cuál es el sentido de la contabilidad financiera en las organizaciones de economía solidaria? ¿Qué tipo de realidad representa? ¿Cuáles son sus limitaciones teniendo en cuenta que los fines de las organizaciones de economía solidaria no son de acumulación y competencia?

IV.III. El sentido de la contabilidad financiera en las organizaciones de economía solidaria

Con la pretensión de homogeneizar y representar fielmente la realidad económica y financiera con el fin de que la información sea útil para la toma de decisiones, la contabilidad financiera no hace distinciones sobre el tipo, contextos y finalidades de las organizaciones (Gómez, 2019). El enfoque legal y financiero de la contabilidad que prevalece en las organizaciones de economía solidaria, no busca tanto permitir lenguajes y representaciones de relaciones económicas colectivas y solidarias, en cambio sí medir e informar sobre la eficiencia y sostenibilidad económica como vectores, a su vez, de la eficacia administrativa y de la legitimidad del sector en la economía.

Cabe aclarar que el problema no es la eficiencia y sostenibilidad económica, pues se consideran de vital importancia para el desarrollo y la toma de decisiones de las organizaciones; el planteamiento va encaminado a que, en gran medida, la racionalidad de la contabilidad financiera se soporta en postulados que se distancian de las necesidades y propósitos de las organizaciones de economía solidaria, y parte de su instrumental contable es insuficiente para la autogestión de las mismas. Desde luego, la contabilidad financiera también ofrece prácticas e instrumentos que son pertinentes y necesarios para las organizaciones de economía solidaria y no se puede afirmar que habría que suprimirla; lo que se busca es reconocer sus limitaciones en la autogestión, control, toma de decisiones y fines políticos y comunitarios de las organizaciones, y la necesidad de que haya una resignificación para que sean apropiadas de manera colectiva por los agentes que hacen parte de las organizaciones.

Para Willinthon Osorio (Comunicación personal, 2019) la contabilidad financiera, bajo estándares internacionales, “no consulta los intereses de las organizaciones de economía solidaria; consulta los intereses de los accionistas, entonces, ¿qué pasa con los intereses de las organizaciones donde es más importante el interés de impactar una población que de generar utilidades?” El sentido de la contabilidad financiera es calcular, medir y representar relaciones económicas y financieras basadas en la acumulación, la competencia y el crecimiento ilimitado (Martínez, 2014; Gómez, 2005), propio de la empresa de capital privado, pero que no son principios de las organizaciones de economía solidaria, pues si bien algunas de ellas⁶ basan sus relaciones comerciales y de intercambio en el mercado, bajo lógicas capitalistas, sus fines están orientados a la supervivencia, el desarrollo y dignificación de los territorios y de las comunidades, o a la producción de bienes materiales a partir de relaciones

6 Otras organizaciones realizan sus intercambios en circuitos de colaboración solidaria o comercio justo.

colectivas y solidarias. Lo que marca un carácter contrario, en otros casos alejado de la racionalidad capitalista y del *homo economicus*. En este sentido, para Elkin Quirós:

Todo modelo contable desarrolla una forma de representación que responde al concepto de mantenimiento del capital, el cual está alejado de una organización de economía solidaria. La contabilidad financiera solo ve una forma de capital, la financiera. Otras formas de capital no entran ahí, como lo social o lo relacional. El modelo es incapaz de ver eso, porque el concepto de capital a mantener es el financiero, y otras formas de capital no las va a ver ni las va a considerar como representaciones legítimas. (Comunicación personal, 2019)

El profesor Elkin Quirós señala un aspecto importante para la comprensión del sentido de la contabilidad financiera en las organizaciones de economía solidaria y es la representación. Bajo el modelo de contabilidad financiera, y siendo una característica cualitativa fundamental de la información financiera útil, se busca la representación fiel de la realidad (NIIF, 2018). Esto quiere decir que la contabilidad representa la realidad tal cual es y de manera neutral. En consecuencia, la contabilidad es una “métrica isomorfa de la realidad” (Gómez, 2011, p. 131) que guarda correspondencia con el paradigma de la utilidad al buscar disminuir la incertidumbre en la toma de decisiones (Jiménez y Mora, 2012).

Desde el enfoque dominante, la realidad que representa la contabilidad es la financiera y la estructura y criterios de medición e información están soportados en la racionalidad del control y crecimiento del capital de los inversores. La contabilidad reduce la realidad a lo financiero bajo unas condiciones de economía capitalista, pero al ser aplicada en organizaciones de economía solidaria deja por fuera las relaciones colectivas y solidarias de producción, en las que la propiedad, el control de la propiedad, la gestión de los recursos, la toma de decisiones y los fines que busca deslindan de la lógica de la contabilidad financiera, o en otros casos, resulta ser insuficiente. Por otro lado, para las organizaciones de economía solidaria “la contabilidad es una obligación asimilada al pago de impuestos” (Willington Luján, comunicación personal, 2019). De ahí, entonces, que lo contable representa tres grandes dificultades para este tipo de organizaciones.

La primera, la contabilidad se presenta como un obstáculo bajo el modelo financiero al estar condicionada por la regulación contable internacional y los propósitos de homogeneización y al desvincularse de las realidades no financieras de las organizaciones de economía solidaria. Por otro lado, la contabilidad, en mayor medida, se relaciona con el control fiscal y el pago de cargas tributarias. En tercer lugar, las prácticas y técnicas estandarizadas de la contabilidad, así como los medios de representación e información, difícilmente logran ser apropiados por los miembros de las organizaciones y, gran parte de estos, son limitados e insuficientes para la autogestión, control, representación

y construcción de las realidades sociales y económicas, la sostenibilidad, eficacia social y la toma de decisiones.

Las organizaciones de economía solidaria tienen unas necesidades contables específicas, sobre todo prácticas contables que respondan a sus contextos y lógicas organizativas. Como lo expresa el profesor Elkin Quirós “las finalidades de las organizaciones de economía solidaria, y el control al logro de esas finalidades, podría indicar que se necesitan mensajes y representaciones diferentes. A lo mejor se necesita adaptar o crear herramientas contables para eso” (Comunicación personal, 2019).

Se hace necesario volver la mirada, aguda y crítica, sobre la pertinencia del conocimiento y práctica contable, en particular, en el contexto de las organizaciones de economía solidaria, como formas asociativas de una alternativa económica y social. De igual manera, cabe indagar por el papel de la contabilidad en la construcción y consolidación de esa alternativa que hoy hace parte de la estrategia de reincorporación económica de las FARC-EP. Así, cabe preguntarse: ¿Cuál es la contribución de la contabilidad en esta apuesta económica y política de construcción de paz con enfoque territorial? ¿De qué manera vincular la academia y comunidad contable con las organizaciones para construir prácticas y formas de representación alternativas? En este punto se concuerda con el profesor Juan David Cardona cuando afirma que:

...cómo construir con las comunidades unas necesidades de información a partir de lo que necesitan reconocer de los recursos, los procesos sociales y económicos, y encontrar unas formas en las cuales se dé cuenta de esas realidades y en ese sentido ellos puedan tomar decisiones con base en las realidades propias de la comunidad. (Comunicación personal, 2019)

Pensar en alternativas contables implica un giro epistemológico y metodológico; una apertura a contextos con unas necesidades particulares que exigen prácticas contables situadas que den sentido, nombren y transformen esas realidades. El desfase entre la capacidad de respuesta y pertinencia de las prácticas y racionalidad del modelo contable financiero, y los contextos, dificultades y necesidades contables de las organizaciones de economía solidaria debe conllevar a la reconfiguración y transformación de las relaciones con las organizaciones al reconocerlas como campos económicos, políticos y de producción de conocimientos. Podría ser necesario repensar el vínculo e intervención de los contadores públicos en las organizaciones de economía solidaria, pues su práctica no diferencia el tipo de organización y no da cabida a construir relaciones y conocimientos con los actores de las organizaciones, sino que deposita prácticas y metodologías estandarizadas, lo que, parafraseando a Freire (2005), podría considerarse una concepción bancaria de la práctica contable en las organizaciones de economía solidaria.

V. Contabilidad popular: aproximaciones teórico-conceptuales

Pensar la contabilidad popular nos invita a trazar un horizonte de sentidos y posibilidades marcado por la experiencia, la práctica contextualizada y un posicionamiento epistémico y ético-político frente a la realidad. Aproximarnos a la categoría de contabilidad popular conlleva a asumir una relación del pensamiento con la realidad, como una forma de colocarse frente a las circunstancias que se quieren conocer (Zemelman, 2005). Esta relación, la forma de pensar la realidad, puede ser desde un *pensamiento teórico*, es decir, “un pensamiento de contenidos, que hace afirmaciones sobre la realidad” o a partir de un *pensamiento epistémico*, que parte de la pregunta como manera de “colocarse frente a las circunstancias sin anticipar ninguna propiedad sobre ellas” (Zemelman, 2005, p. 66).

El pensar epistémico representa un distanciamiento de la realidad, de las teorías y conceptos que utilizamos para comprenderla. La creencia ciega en la teoría, confiando en su significado claro y explicación de la realidad, conlleva a un desfase entre la realidad y la teoría, pues estamos construyendo conceptos sobre realidades inventadas. De ahí entonces la necesidad de pensar en contra de las propias verdades, certezas e inercias mentales y asumir una postura de apertura frente a lo desconocido, lo diverso y a las posibilidades de ser y comprender la realidad desde la imaginación, la capacidad de asombro y la duda. “El pensar epistémico consiste en el uso de instrumentos conceptuales que no tienen un contenido preciso, sino que son herramientas que permiten reconocer diversidades posibles de contenido” (Zemelman, 2005, p. 71).

La categoría de contabilidad popular nos permite colocarnos y dar cuenta de la realidad desde el pensamiento epistémico; de ahí que su *corpus* teórico y conceptual no sea definido, sino que se subordina a lo indeterminado de la realidad que busca comprender y explicar; es decir, hablamos de la pertinencia histórica del conocimiento y la necesidad constante de resignificación en un horizonte de posibilidades y un devenir abierto y construible (Zemelman, 1998; 2005). En ese sentido, las aproximaciones teóricas y conceptuales a la categoría contabilidad popular se hacen desde la sospecha y se presentan como instrumentos construibles a partir de las posibilidades de las experiencias y el desenvolvimiento de la realidad en el tiempo. Es decir, la contabilidad popular no tiene un contenido único y demarcado sino muchas posibilidades de contenido (Zemelman, 2005).

Un primer momento de aprehensión concreta y expresión de la contabilidad popular es en la práctica cotidiana de organizaciones de economía popular, particularmente, en los Círculos Solidarios de Medellín – Colombia. La contabilidad popular es una denominación de las prácticas contables que han desarrollado los Círculos Solidarios y que surgen de las necesidades de

supervivencia de los sujetos y actores que allí participan, con el propósito de apropiarse, a partir de sus prácticas cotidianas, sociales y experienciales, de las dinámicas contables de su unidad productiva (Rodríguez, Gallón y Gómez, 2016; 2018). A partir de lo anterior, identificamos que la contabilidad popular es una práctica que se desarrolla como forma de apropiación de la contabilidad por parte de los sujetos en una organización que se enmarca en la economía alternativa.

Al ampliar el espectro de comprensión de la contabilidad popular, podemos decir que hace parte de un campo de reafirmación y de emergencias de realidades, prácticas, conocimientos, interexistencias, subjetividades, producción y resignificación de sentidos desde los lugares de enunciación y contextos vitales de los sujetos sociales organizados en una forma asociativa de economía solidaria.

La contabilidad popular, entonces, tiene una dimensión ontológica, cuya relación con la realidad no consiste en reducirla a lo que existe, sino que, justamente, es un campo de visibilidad y producción de realidades y prácticas contables *otras*. Y una dimensión epistemológica de los conocimientos y agentes ausentes y emergentes; es decir, la contabilidad popular, a partir de la rehabilitación del sentido común y de reconocer las prácticas sociales como prácticas de conocimiento (Santos, 2003; 2009; 2010), expande las posibilidades de la contabilidad en las organizaciones, de ahí que genera las condiciones para la emergencia de prácticas contables y formas de representación de la realidad. Pone el acento, además, en conocer creando solidaridad, “el momento del saber es la solidaridad, el reconocimiento del otro como igual e igualmente productor de conocimiento” (Santos, 2009, p. 86).

Los agentes ausentes y emergentes, bajo la perspectiva de Santos (2009), hacen referencia a la demanda de subjetividades y relaciones intersubjetivas que buscan romper las inercias y revitalizar la praxis para ser y conocer *de y desde* otros modos posibles y *con* los otros; a la capacidad de agencia y protagonismo de los sujetos en la producción y resignificación de prácticas y conocimientos contables desde sus realidades concretas y experiencias posibles.

La contabilidad popular, como alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria, se alimenta de algunas de las asunciones y desarrollos teóricos de la contabilidad como práctica social e institucional. Desde esta postura se comprende que la contabilidad y las prácticas contables son intrínsecamente sociales, devienen de las relaciones sociales y son un *territorio* que constituye formas plurales y emergentes de representar, comprender la realidad y de visibilizar hechos, actividades, comportamientos y discursos, para procesarlos y actuar sobre ellos, a la vez que desarrolla una capacidad para cambiarlos (Miller y O’leary, 1987; Miller, 1994; Miller y Power, 2013).

La contabilidad y las prácticas contables son una forma de intervención en el funcionamiento de las organizaciones y de la sociedad; en ese sentido, configuran expresiones que permiten priorizar posibilidades de acción y orientar las decisiones y comportamientos en función de la organización como parte de un entramado social y político (Potter, 2005). La contabilidad y las prácticas contables no solo se aplican a las actividades de las organizaciones, también son constitutivas de una *territorialización*; es decir, de espacios no solo físicos, sino también de relaciones sociales y económicas, que se demarcan para medir y evaluar el desempeño de la organización y controlar el comportamiento y resultados de los sujetos. Desde esta perspectiva, la contabilidad también es un proceso que incide y es constituyente de subjetividades. (Miller y Power, 2013).

Las organizaciones, la contabilidad y las prácticas no se desarrollan en un vacío o una independiente de la otra (Miller, 1994). Su interrelación e interacción posibilita un mapa de existencias, comportamientos, intereses, producción, reproducción y transformación de sentidos. Son dinámicas e históricas (Gómez, 2019); son forma y expresión de relaciones, condiciones y posibilidades que las delimitan y anclan a un espacio-tiempo, pero también permiten su transformación, devenir y resignificación. Para Gómez (2011) “la contabilidad evoluciona con las organizaciones. Este argumento, que la contabilidad evoluciona con las organizaciones, es vital para entender la dinámica contextual de la contabilidad” (p. 143).

A partir de lo anterior, en la interrelación entre organizaciones, contabilidad y prácticas, ¿desde qué lugar o lugares pensar esta relación en el campo de economías alternativas en las que se inscriben organizaciones con propósitos no capitalistas? ¿Es posible comprender las organizaciones solo como campos y desde su relación con lo social, lo económico, lo político y lo cultural? ¿Cuáles son los sentidos de la contabilidad y las prácticas contables en organizaciones donde se busca su apropiación por parte de los miembros, quienes, en muchos casos, no tienen formación en contabilidad? Si la contabilidad evoluciona con las organizaciones y responde a dinámicas contextuales: ¿Es posible pensarla sin la experiencia, la práctica, consciencia y voluntad de los sujetos que conforman las organizaciones? ¿Es un proceso despersonalizado, acéfalo? ¿Cuál es el papel de los sujetos en el desarrollo de la contabilidad en las organizaciones? ¿A partir de qué proceso o prácticas se podría pensar, construir y resignificar la contabilidad en las organizaciones? La respuesta podría estar en la contabilidad popular como posibilidad.

La contabilidad popular es una práctica pedagógico-política y social que busca reafirmar y resignificar los conocimientos y prácticas contables que las organizaciones desarrollan para responder a sus necesidades y generar las condiciones para la emergencia de *otras* prácticas contables situadas *con* las organizaciones de economía solidaria, desde la educación popular como acción

pedagógica, ético-política y como praxis de transformación. Esta propuesta de contabilidad es popular porque es una práctica política que se potencia y materializa en la acción pedagógica como campo intencionado de colocación de los sujetos en un contexto histórico para ampliar sus posibilidades de acción y autonomía, a partir de la reflexión crítica de su experiencia y práctica situada, la organización económica, política y social, y el encuentro dialógico.

El sentido de resignificar se comprende desde el imperativo de un distanciamiento de las teorías, contenidos y prácticas que se han presentado como diáfanos, determinados y veraces para explicar y comprender una realidad en un momento socio-histórico dado, para buscar otras posibilidades de ámbitos de sentidos y nombrarlos desde categorías construibles, que se van transformando de acuerdo con las emergencias y las exigencias de las realidades históricas (Zemelman, 2005). Desde la contabilidad popular, resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria es un posicionamiento contextual de los sentidos y saberes ante las posibilidades de las emergencias, a partir de la reflexión crítica de la práctica. Implica un proceso de concienciación y subjetivación que permita movilizar a los sujetos hacia la búsqueda de nuevos campos de significación de su práctica para que sea pertinente y coherente con las necesidades contables de las organizaciones. La contabilidad popular resignifica la práctica contable porque le da valor y sentido en el contexto de las organizaciones de economía solidaria y de los sujetos como agentes históricos.

La contabilidad popular, entonces, tiene sentido y se fundamenta en la educación popular. No es posible desvincular el proceso de formación y pedagógico de la apuesta por *otras* prácticas contables, porque es a partir de la acción educativa y pedagógica, enmarcados en la educación popular, que se construyen nuevos conocimientos situados y se antepone al sujeto social como agente de conocimiento, reflexión, acción y transformación.

La educación popular “no es una disciplina, ni sólo un campo intelectual, sino una acción cultural y pedagógica comprometida, la preocupación no es exclusivamente epistemológica o teórica, sino eminentemente política y práctica” (Torres, 2010, p. 18). La educación popular es, en sí misma, política (Ghiso, 2009; Jara, 2018). Lo político como constitutivo y esencial de la educación popular no se entiende por fuera de la acción de los sujetos, el contexto de la práctica, los lugares de enunciación y significación y las voluntades, vínculos, afectos y concienciación como parte de un proceso de ser y estar en el mundo para transformarlo a partir de la transformación del mismo sujeto. La educación es una práctica situada; es decir, no se “puede dar independiente del vínculo con la realidad en la que está ubicado [el sujeto]” (Jara, 2018, p. 249). Se desarrolla y parte del contexto y práctica cotidiana como principio de conocimiento y reflexión, pero también como campo de acción político.

Para Torres (2018) la educación popular no se limita “al plano de la conciencia, se ensancha al plano de la subjetividad, que en su dimensión individual y colectiva gobierna las lecturas de realidad, los procesos de construcción de identidad, los vínculos y las opciones y voluntades de acción” (p. 9). La subjetividad es un ámbito central de la educación popular porque es a partir de allí que se generan cambios en los modos de pensar y comportarse de los sujetos, de relacionarse con el mundo y con los otros. Son las vivencias y alteridades que pasan por el cuerpo y modifican o transforman los vínculos, racionalidades y permiten construir un posicionamiento histórico que redunda en la praxis para la emancipación y las posibilidades de conocer con otros desde lo dialógico, la solidaridad y la esperanza (Freire, 2012).

En la educación popular se pueden identificar tres grandes dimensiones y expresiones constitutivas que amplían los fundamentos y el sentido de la contabilidad popular: la práctica educativa y pedagógica, la praxis y la reflexión crítica de la práctica.

La práctica educativa y pedagógica. Parte de la ruptura con la educación bancaria; es decir, la educación como depósito en la que el sujeto queda reducido a objeto (Freire, 2005); por el contrario, se asume que “enseñar no es transferir conocimiento, sino crear las posibilidades para su producción o construcción” (Freire, 1997, p. 47). La contabilidad popular para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía de solidaria asume que la práctica educativa y pedagógica parte del sujeto y su contexto histórico, atraviesa la experiencia para volver a ella con una mirada crítica para transformarla. El proceso de aprendizaje es práctico y reflexivo, y se genera en la interacción, el reconocimiento y respeto por los saberes de los otros. La producción de conocimiento no es un proceso aislado de la realidad, del sentido común, las experiencias colectivas y los entornos de las organizaciones; es un proceso que se da a través de la conversación y el diálogo como formas de conocer solidarias. “La solidaridad construye un nosotros pedagógico contextualizado” (Ghiso, 2018, p. 212).

La praxis. Es acción y reflexión para transformar la realidad (Freire, 2005). La contabilidad popular parte de reconocer a los sujetos como partícipes de una comunidad, un colectivo, una organización, e implica reconocer su historicidad, singularidad y experiencias vitales como portadoras de conocimientos y partes de entretejidos subjetivos, porque no se trata tanto de una individualidad, como sí de una amalgama de voces que han incidido en su formación y en la forma de identificarse y saberse en el mundo. Como sujetos de la praxis estamos condicionados, pero no determinados (Freire, 1997); de ahí que nuestra práctica y contexto sea un campo de posibilidades, abierto a lo desconocido, en el que podemos incidir, recrear, imaginar y transformar. “Reconocernos condicionados y entender nuestras prácticas situadas en una historicidad

comprendida como posibilidad, nos lleva a resituarnos como sujetos pertinentes de reflexión y de acción” (Ghiso, 2018, p. 200).

La reflexión crítica de la práctica. “La reflexión crítica sobre la práctica se torna una exigencia de la relación Teoría/Práctica sin la cual la teoría puede convertirse en palabrería y la práctica en activismo” (Freire, 1997, p. 24). La contabilidad popular, a partir de la práctica pedagógica, del encuentro educativo y del proceso dialógico, posibilita que los sujetos reflexionen la práctica contable en el marco de las organizaciones de economía solidaria. La reflexión crítica de la práctica contable en las organizaciones de economía solidaria no se da por inercia o imposición del conocimiento y práctica contable de expertos académicos y asesores contables, o desvinculada de las intencionalidades y necesidades de la autogestión de las organizaciones y las apuestas colectivas y comunitarias; por el contrario, implica un afloramiento de voluntades, de conciencia y un proceso intersubjetivo para propiciar un campo de encuentro de saberes; poner en duda las certezas y cuestionar el sentido y pertinencia de las prácticas contables. La concienciación, como condición de darse cuenta para actuar, se amplía para interactuar con los terrenos de la curiosidad epistémica y la subjetividad como proceso de apropiación de la práctica situada y su reflexión crítica.

A partir de lo anterior, la contabilidad popular en las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP podría ser una posibilidad de comprensión y significación de las prácticas contables desde su contexto como campesinos y campesinas, que están en proceso de reincorporación a la vida social, política y económica bajo un Acuerdo Final, materializado en su voluntad de paz y marcado por propósitos de reconciliación y reconstrucción del tejido comunitario. Partir de reconocer su realidad contextual e histórica abre el camino para que la contabilidad popular, desde la educación popular y el encuentro dialógico y solidario, permita el reconocimiento e integración de la diversidad de saberes, la experiencia vital y la práctica contextualizada para generar las condiciones de emergencia de prácticas contables, de reflexión crítica y de resignificación como procesos permanentes, de acuerdo con las dificultades, necesidades y fines de las organizaciones.

Las organizaciones de economía solidaria de los reincorporados de las FARC-EP son campos epistémicos y contextos de formación en sí mismos, pues las organizaciones, no solo de economía solidaria, también populares, artísticas y culturales, están aprendiendo y enseñando todo el tiempo; es decir, la vida cotidiana de las organizaciones es un espacio formativo (Torres, 2004) de intercambio de saberes, formas de ver el mundo, significarlo, de relacionamiento y de actuación de los sujetos. Los espacios de encuentro, de reflexión colectiva, de discusión y toma de decisiones sobre la autogestión de las organizaciones son vitales porque construyen vínculos, transforman,

resignifican contextos colectivos y subjetivos y son generadores de nuevos saberes, conocimientos y prácticas como posibilidades de comprensión, pero, sobre todo, de identidad y de saberse parte de un nosotros político. Esto es fundamental para comprender la contabilidad popular en las organizaciones de economía solidaria, pues se parte de reconocer que las organizaciones no son entes ficticios, vacíos y estáticos, y los sujetos que hacen parte, no son depósitos receptores (Freire, 2005) de información de expertos que van a formarlos en contabilidad. De ahí que la contabilidad popular se fundamenta en la educación popular como praxis política y episteme dialógica solidaria (Ghiso, 2017).

La contabilidad popular debe comprenderse en relación con los procesos y fines organizativos y con los sujetos que hacen parte de la organización, su experiencia, práctica social y conocimientos propios. Estas relaciones deben estar atravesadas por la educación popular y lo pedagógico, porque es a partir de la formación de los sujetos, la praxis, la concienciación y la reflexión crítica de la práctica, que se crean las posibilidades de comprensión y resignificación de las prácticas y el sentido contable en las organizaciones. Es decir, es un proceso de subjetivación para la apropiación, empoderamiento y expansión de la pertinencia de las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria.

VI. Conclusiones

Las organizaciones de economía solidaria de los excombatientes de las FARC-EP tienen dificultades y necesidades contables que no se resuelven con la aplicación indistinta de prácticas contables bajo el modelo financiero o con la intervención de los contadores públicos bajo unos marcos de reproducción bancaria de la práctica contable, porque, justamente, en sí mismos representan un problema para las organizaciones. De ahí que acompañar, construir, pensar y trabajar *con* las organizaciones sea una de las apuestas de la contabilidad popular para el fortalecimiento de los procesos organizativos, la autogestión y el cumplimiento de sus objetivos económicos, políticos y colectivos.

La contabilidad popular como práctica pedagógico-política y social busca resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria desde la educación popular y la práctica pedagógica como ejes centrales para generar las condiciones que permitan reafirmar, resignificar y emerger nuevos conocimientos y prácticas contables, a partir de la experiencia subjetiva y colectiva, lo dialógico y lo solidario como formas de conocer y de relacionamiento. La educación popular es en sí misma política y sus intencionalidades se dirigen a la formación de los sujetos como agentes de la práctica educativa y pedagógica, la praxis y la reflexión crítica de la práctica, de ahí que la contabilidad popular sea, ante todo, una práctica que se va *haciendo*

y *transformando* de acuerdo con los contextos, emergencias y necesidades de las organizaciones, y con los sentidos que los sujetos construyan en un campo epistémico y dialógico de saberes y experiencias vitales.

Las aproximaciones teórico-conceptuales a la categoría contabilidad popular se presentan como instrumentos construibles que dependen de las prácticas y del desarrollo de las realidades de las organizaciones de economía solidaria y los sujetos que las conforman; de ahí que quedan abiertas a las posibilidades de teorización y a la diversidad del conocimiento que se pueda llegar a construir con las organizaciones a partir de investigaciones situadas, participativas y emergentes. Las posibilidades de comprensión y desarrollo de la categoría contabilidad popular son tantas como las emergencias y condiciones socio-históricas de las realidades y los contextos de las organizaciones de economía solidaria, pero es importante tener en cuenta que exige cambios en la forma de conocer, investigar y construir teoría, pues los referentes, aunque sean críticos, hacen parte de la tradición moderna y cuyo enfoque se aleja del contexto de las realidades emergentes. Esto, además, permitirá explorar la contabilidad popular en otro tipo de organizaciones y bajo otras condiciones contextuales.

VII. Referencias bibliográficas

- Alto Comisionado para la Paz. (2016). *Acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera*. Recuperado de: https://www.jep.gov.co/Marco%20Normativo/Normativa_v2/01%20ACUERDOS/N01.pdf
- Coraggio, J. (2007). Una perspectiva alternativa para la economía social: De la economía popular a la economía del trabajo. En J. Coraggio, *Economía social desde la periferia. Contribuciones latinoamericanas* (pp. 165-194). Buenos Aires: Editorial Altamira.
- Coraggio, J. (2011). *Economía social y solidaria. El trabajo antes que el capital*. Quito: Ediciones Abya-Yala.
- Coraggio, J. (2013). Las tres corrientes de pensamiento y acción dentro del campo de la economía social y solidaria. *R. B. Estudios Urbanos e Regionai*, 15(2), 11-24. Doi: <http://dx.doi.org/10.22296/2317-1529.2013v15n2p11>
- Coraggio, J. (2016). La economía social y solidaria (ESS): niveles y alcances de acción de sus actores. El papel de las universidades. En C. Puig. (Coord.), *Economía Social y Solidaria: conceptos, prácticas y políticas públicas* (pp. 15-39). Vitoria: Universidad del País Vasco.
- Consejo Nacional de Política Económica y Social-Conpes 3931. (2018). *Política Nacional para la Reincorporación Social y Económica de exintegrantes de las (FARC-EP)*. Recuperado de: https://www.reincorporacion.gov.co/es/Documents/conpes_finlal_web.pdf
- Escobar, A. (2013). En el trasfondo de nuestra cultura: la tradición racionalista y el problema del dualismo ontológico. *Tabula Rasa*, (18), 15.42.
- Fomentamos. (2019). *Círculos Solidarios*. Recuperado de <http://www.fomentamos.com.co>
- Freire, P. (1997). *Pedagogía de la autonomía*. México: Siglo XXI Editores.
- Freire, P. (2005). *Pedagogía del oprimido*. México: Siglo XXI Editores.
- Freire, P. (2011). *La educación como práctica de la libertad*. México: Siglo XXI Editores.

- Freire, P. (2012). *Pedagogía de la indignación. Cartas pedagógicas en un mundo revuelto*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.
- Gaiger, L. (2007). La economía solidaria y el capitalismo en la perspectiva de las transformaciones históricas. En J. Coraggio, *Economía social desde la periferia. Contribuciones latinoamericanas* (pp. 70-109). Buenos Aires: Editorial Altamira.
- Gaiger, L. (2012). Por um Olhar Inverso: prismas e questões de pesquisa sobre a Economia Solidária. *Revista Sociedade e Estado*, 27(2). 313-335. Recuperado de: <https://periodicos.unb.br/index.php/sociedade/article/view/5655/5148>
- Gaiger, L. (2015). A economia solidária na contramarchada pobreza. *Sociologia, Problemas e Práticas*, 79, 43-63. doi: 10.7458/SPP2015793556
- Ghiso, A. (2001). Potenciando la diversidad. (Diálogo de saberes, una práctica hermenéutica colectiva). *Boletín Electrónico Surá*, 54, 1-14. Recuperado de: <http://www.ts.ucr.ac.cr/binarios/sura/sura-0054.pdf>
- Ghiso, A. 2009. Pedagogía Social en América Latina: Legados de Paulo Freire. *Relaciones, Serie: R-Educación, XXIV*, 1-11. Recuperado de: http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/lectura/Alfredo_Gisho.pdf
- Ghiso, A. y Tabares-Ochoa, C. M. (2011). Reflexividad dialógica en el estudio de jóvenes y prácticas políticas. *Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales, Niñez y Juventud*, 1(9), 129-140
- Ghiso, A. (2017). Reflexividad dialógica, como experiencia de epistemes sentipensantes y solidarias. *Ágora USB*, 17(1), 255-264.
- Ghiso, A. (2018). Conversaciones. Entre el legado de los que me preceden y mi quehacer educativo. En A. Guelman, M. Salazar y F. Cabaluz (Coord.), *Educación popular y pedagogías críticas en América Latina y el Caribe: corrientes emancipatorias para la educación pública del Siglo XXI* (pp. 191-220). Buenos Aires: Clacso.
- Gil, J. (2018). Elogio de la contabilidad (crítica). *Teuken Bidikay*, 9(12), 23-54. Recuperado de: <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1321/1068>
- Gómez, M. (2005). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Porik An*, 10, 13-37.
- Gómez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*, 12, 120-150
- Gómez, M. (2019). Una aproximación social, institucional y organizacional a la contabilidad. *Documentos Escuela de Administración y Contaduría Pública*, 35, 1-32. Recuperado de: <http://www.fce.unal.edu.co/media/files/CentroEditorial/documentos/documentosEACP/documentos-EACP-35.pdf>
- Gómez, M. y Ospina, C. (Ed.). (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Medellín: Universidad Nacional de Colombia - Universidad de Antioquia.
- Gómez, Y., Palacios, J. y Restrepo, J. (2015). *Círculos Solidarios: Experiencias de economía alternativa para combatir la pobreza*. Asia Pacífico: Principal Foco de Negocios del siglo XXI, Una Mirada para la Educación de la Economía Global. Asamblea anual del Consejo Latinoamericano de Escuelas de Administración – CLADEA, Viña del Mar, Chile.

- Guerra, P. (2010). La economía solidaria en Latinoamérica. *Papeles de relaciones ecosociales y cambio global*, (110), 67-76. Recuperado de: http://base.socioeco.org/docs/la_economia_solidaria_en_latinoamerica_p_guerra.pdf
- Guerra, P. (2013). Un acercamiento teórico a la autogestión para comprender las prácticas de economía solidaria en América Latina, *Revista Latinoamericana de Autogestión y Acción Comunal*, 61-62-63, 97-124. Recuperado de: <http://www.ridaa.es/ridaa/index.php/ridaa/article/viewFile/93/91>
- Guerra, P. (2014). La construcción de una socioeconomía solidaria como fenómeno comunitarista: el caso latinoamericano. En J. Ramón. (Comp.), *Serie de estudios sobre economía popular y solidaria. Contextos de la "Otra economía"* (pp. 11-24). Quito: Superintendencia de Economía Popular y Solidaria.
- Jara, O. (2018). Aportes de los procesos de educación popular a los procesos de cambio social. En A. Guelman, M. Salazar y F. Cabaluz (Coord.), *Educación popular y pedagogías críticas en América Latina y el Caribe: corrientes emancipatorias para la educación pública del Siglo XXI* (pp. 221-255). Buenos Aires: Clacso.
- Jiménez, R. y Mora, C. (2012). Representación en los estándares internacionales de información financiera. *Lúmina*, 13, 128-151. Recuperado de: <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/686/806>
- Llorente, M. y Méndez, M. (2019). *La reincorporación de las FARC tres años después. Desafíos y propuestas*. Bogotá: Fundación Ideas para la Paz. Recuperado de: http://ideaspaz.org/media/website/FIP_ReincorporacionFARC_web_FINAL.pdf
- Martínez, H. y Lefebvre, L. (2019). *La reincorporación económica de los excombatientes de las FARC. Retos y riesgos a futuro*. Bogotá: Fundación Ideas para la Paz. Recuperado de: http://ideaspaz.org/media/website/FIP_NE_Reincorporacion.pdf
- Martínez, G. (2014). La contabilidad frente a la hegemonía de racionalidad calculante. *Lúmina*, 15, 72-105. Recuperado de: <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1072/1177>
- Miller, P. y O'leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265.
- Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice: an introduction*. In *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge University.
- Miller, P. y Power, M. (2013). Accounting, Organizing, and Economizing: Connecting Accounting Research and Organization Theory. *The Academy of Management Annals*, 7(1), 555-603. doi: <http://dx.doi.org/10.1080/19416520.2013.783668>
- Potter, B. (2005). Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289.
- Quijano, O. (2016). La conversación o el 'interaccionismo conversacional'. Pistas para comprender el lado oprimido del(os) mundo(s). *Calle 14. Revista de investigación en el campo del arte*, 11(20), 34-53. doi: <https://doi.org/10.14483/udistrital.jour.c14.2016.3.a03>
- Razeto, L. (1994). *Fundamentos de una Teoría Económica Comprensiva*. Santiago de Chile: Ediciones PET.
- Razeto, L. (1997). *Los caminos de la economía solidaria*. Buenos Aires: Grupo Editorial Lumen.

- República de Colombia. (2017). *Decreto ley 899 de 2017 por el cual se establecen medidas e instrumentos para la reincorporación económica y social colectiva e individual de los integrantes de las FARC-EP conforme al Acuerdo Final, suscrito entre el Gobierno Nacional y las FARC-EP el 24 de noviembre de 2016*. Bogotá: República de Colombia.
- Restrepo, J, Insuasty, A. y Palacios, J. (2015). *Círculos solidarios una metodología de economía alternativa en Medellín*. XX Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Ciudad de México, México.
- Rodríguez, M., Gallón, N. y Gómez, Y. (2016). La contabilidad en propuestas de economía solidaria y alternativa. *En-Contexto*, 4(5), 185-206.
- Rodríguez, M., Gallón, N. y Gómez, Y. (2018). Contabilidad Popular. Una propuesta para resignificar las prácticas contables en las organizaciones. En Y. Gómez (Ed.), *Observatorio Público. Experiencias, tendencias y desafíos. Líneas de investigación para explorar los campos de las Ciencias Administrativas y de Gestión, Económicas y Contables* (pp. 398-429). Medellín: Publicar-T.
- Singer, P. (2007). Economía solidaria. Un modo de producción y distribución. En J. Coraggio, *Economía social desde la periferia. Contribuciones latinoamericanas* (pp. 59-78). Buenos Aires: Editorial Altamira.
- Singer, P. (2011). La reciente resurrección de la economía solidaria en Brasil. En B. Santos. (Coord.), *Producir para vivir: los caminos de la producción no capitalista* (pp. 63-102). México: Fondo de Cultura Económica.
- Santos, B. (2003). *Crítica de la razón indolente. Contra el desperdicio de la experiencia*. Bilbao: Desclée De Brouwer.
- Santos, B. (2009). *Una epistemología del sur*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores- Clacso.
- Santos, B. (2010). *Descolonizar el saber, reinventar el poder*. Montevideo: Ediciones Trilce Universidad de la República.
- Torres, A. (2004). La vida cotidiana de las organizaciones populares como espacio formativo. *Pedagogía y Saberes*, (20), 21-29.
- Torres, A. (2008). Investigar en los márgenes de las ciencias sociales. *Folios*, (27), 51-62.
- Torres, A. (2009). Investigar (desde) las fronteras: De lo popular y lo comunitario. *Maguaré*, (23), 207-222.
- Torres, A. (2010). Educación Popular y paradigmas emancipadores. *Contexto & Educação*, (83), 13-48.
- Torres, A. (2014). Producción de conocimiento desde la investigación crítica. *Nómadas*, 40, 69-83.
- Torres, A. (2018). ¿Dónde está el lado crítico de la educación popular? En A. Guelman, M. Salazar y F. Cabaluz (Coord.), *Educación popular y pedagogías críticas en América Latina y el Caribe: corrientes emancipatorias para la educación pública del Siglo XXI* (pp.173-189). Buenos Aires: CLACSO.
- Zelman, H. (1998). *Sujeto: existencia y potencia*. México: Anthropos.
- Zelman, H. (2005). *Voluntad de conocer: el sujeto y su pensamiento en el paradigma crítico*. Barcelona: Anthropos.

Rodelo, M., y Chamorro, C. (2020). Competencias genéricas en los programas de contaduría pública: el caso de la Universidad del Atlántico entre los períodos 2016 al 2018. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 81-107. Doi:<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a03>

Competencias genéricas en los programas de Contaduría Pública: el caso de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018

Mario Alberto Rodelo Sehuanes

mrodelo011@gmail.com

Universidad del Atlántico

Orcid: 0000-0002-3738-6395

Candy Lorena Chamorro González

candiilorena@gmail.com

Universidad Católica Luis Amigo

Orcid: 0000-0001-7332-8566

Competencias genéricas en los programas de Contaduría Pública: el caso de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018

Resumen: *En las Instituciones de Educación Superior, formar sujetos (Contables) con altas competencias en el campo profesional y humano, es cada vez más imperante a la luz de las nuevas prácticas educativas. Así pues, surge la necesidad de analizar los resultados (de las competencias genéricas) del Examen de Calidad de la Educación Superior (Saber Pro) del programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018, con el objetivo de reflexionar la formación en competencias y cualidades humanas recibidas para el ejercicio profesional. El enfoque metodológico es cuantitativo sustentado en un alcance descriptivo, de análisis de datos provenientes de las pruebas Saber Pro. Los resultados demuestran que los estudiantes de contaduría pública de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018, superan la media nacional en su grupo de referencia, autenticando un buen nivel de competencias para su desenvolvimiento profesional y de desarrollo humano.*

Palabras claves: *Educación superior; Competencias Genéricas, Contaduría Pública.*

Generic competencies in public accounting programs: The case of Universidad del Atlántico between the period 2016 – 2018

Abstract: *Training (accounting) individuals with high competencies in the professional and human fields is an increasingly imperative need for Higher Education Institutions in the light of the new educational practices. Hence, the need arises to analyze the (generic competencies) results in the Higher Education Quality Exam (Saber Pro) of the Public Accounting program from Universidad del Atlántico between the period 2016 - 2018, with the aim of reflecting on the training in competencies and human qualities received for professional practice. The methodological approach is quantitative and is supported in a descriptive scope, with analysis of data from the Saber Pro tests. The results show that Public Accounting students at Universidad del Atlántico between 2016 - 2018 exceed the national average in their reference group, confirming a good level of competencies for their professional and human development performance.*

Keywords: *Higher education, generic competencies, Public Accounting.*

Competências genéricas nos programas de Contabilidade Pública: o caso da Universidade do Atlântico entre os períodos 2016 a 2018

Resumo: *Nas Instituições de Educação Superior, formar sujeitos (contábeis) com altas competências no campo profissional e humano, é cada vez mais predominante à luz das novas práticas educativas. Assim, surge a necessidade de analisar os resultados (das competências genéricas) do Exame de Qualidade da Educação superior (Saber Pro) do programa de Contabilidade Pública da Universidade do Atlântico entre os períodos 2016 a 2018, com o intuito de refletir sobre a formação em competências e qualidades humanas recebidas para o exercício profissional. O enfoque metodológico é quantitativo sustentado em um alcance descritivo, de análise dos dados obtidos da prova Saber Pro. Os resultados demonstram que os estudantes de Contabilidade Pública da Universidade do Atlântico entre os períodos 2016 a 2018, superam a média nacional no seu grupo de referência, conferindo um bom nível de competências para o seu desempenho profissional e de desenvolvimento humano.*

Palavras chave: *Educação superior; competências Genéricas, Contabilidade Pública.*

Compétences génériques dans les programmes de Comptabilité Publique : Le cas de l'Université de l'Atlantique comprenant la période 2016 – 2018

Résumé: *Dans les établissements d'enseignement supérieur, la formation de sujets (comptables) hautement qualifiés dans le domaine professionnel et humain devient de plus en plus prédominante à la lumière des nouvelles pratiques éducatives. Il devient donc nécessaire d'analyser les résultats (des compétences génériques) de l'Examen de Qualité de l'Enseignement Supérieur (Saber Pro) du programme de comptabilité publique de l'Université de l'Atlantique entre 2016 et 2018, dans le but de réfléchir à la formation en compétences et qualités humaines reçues pour l'exercice professionnel. L'approche méthodologique est quantitative fondée sur une portée descriptive d'analyse des données provenant des examens Saber Pro. Les résultats montrent que les étudiants en comptabilité publique de l'Université de l'Atlantique entre 2016 et 2018 dépassent la moyenne nationale dans leur groupe de référence, en authentifiant un bon niveau de compétences pour leur développement professionnel et leurs développement humain.*

Mots clés: *enseignement supérieur; compétences génériques, comptabilité publique.*

Competencias genéricas en los programas de Contaduría Pública: el caso de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018

Mario Alberto Rodelo Sehuanes y Candy Lorena Chamorro González.

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a03>

Primera versión recibida en mayo de 2020 – Versión final aceptada en agosto de 2020

I. Introducción

Las dinámicas que se desarrollan en el mundo de hoy, son respuesta a un cúmulo de avatares y de discusión en la estructuración de un nuevo mundo económico, social y político. Gracia (2002) afirma que las valoraciones instrumentales y tradicionales de la educación, impartidas sobre la contabilidad, son discusiones históricas acerca del componente educativo en las que se debe concertar; así pues, cuando investigan en educación contable, se refieren a una crisis sistemática de la educación (Franco, 2011). Es por esto que la generación de nuevo conocimiento se considera el camino hacia la modificación de las líneas paradigmáticas de acción entre el qué hacer y saber hacer (Martínez, 2007).

En este sentido, es significativo precisar que hoy en día aún se mantiene y se profundiza la visión instrumental de la educación sobre la contabilidad, recreando ciertos lineamientos académicos basado en la formación técnica y habilidades en la representación de la información; así pues, el proceso de formación en investigación y en las áreas sociales, se mantiene en un segundo plano a pesar del desarrollo socioeconómico de la sociedad y las valoraciones sobre la rama investigativa en el proceso económico del país, tal y como lo expresa Franco (2011): “la educación carece de procesos cognoscitivos, que permitan el descubrimiento de nuevos hechos y fenómenos, la formación de relaciones generalizadas y la invención de instrumentos mentales y materiales para complementar las actividades humanas” (p. 121).

En la actual dinámica todas las disciplinas requieren que su soporte sea respaldado por una estructura científica y tecnológica, asumiendo y

desarrollando un papel fundamental en el desarrollo teórico del conocimiento e interdisciplinar de un profesional para el nuevo mundo, un sujeto contable globalizado, un estudiante de contaduría pública que posea competencias para el buen devenir de la profesión.

Sin duda, el desarrollo histórico de la educación contable se interconecta con la luz de nuevas teorías educativas, sociales y de regulación contable, que volcó a la proliferación de competencias para el mercado de los futuros sujetos contables con miras a poder estructurar nuevas tensiones de la formación integral del estudiante de contaduría pública, buscando la preponderancia de las competencias inherentes a la contabilidad y de las cualidades humanas del ser.

Hoy por hoy el hecho de adentrarse en el amplio campo de las competencias, presenta una discusión dual, aplicación y evaluación en el campo formativo, pero sobre todo en aquellas denominadas competencias genéricas, donde el nuevo sistema-mundo y las correlaciones existenciales en la formación del sujeto contable, llaman a que este nuevo perfil recreado en la sociedad del conocimiento; no debe solo potencializar el conocimiento técnico, tecnológico e instrumental, sino también, el conocimiento de corte científico, cognitivo, social, ético y humano (Macagnan, 2013).

Tal y como lo respaldan González y González (2008), dentro del marco de la sociedad del conocimiento en la formación del profesional, las universidades deben garantizar “la formación de motivaciones, valores, habilidades y recursos personales que le permitan desempeñarse con eficiencia, autonomía, ética y compromiso social en contextos diferentes, heterogéneos y cambiantes” (p.190); así mismo, deben responsabilizarse con la formación de un “profesional capaz de gestionar el conocimiento necesario para el desempeño eficiente de su profesión durante toda la vida a través de la utilización de las TIC” (p.191).

En ese sentido, la implementación de las competencias genéricas en la formación universitaria, toman mucha importancia, cuando en el mundo laboral propiamente dicho, no solo se logra hacer una evaluación sobre los conocimientos y/o competencias técnicas, sino también, la capacidad de este en desenvolverse en un ambiente ampliamente humano y ético; es decir, potenciar las cualidades humanas.

El presente documento toma una relevancia particular debido a que tiene como objetivo analizar los resultados de las competencias genéricas del Examen de Calidad de la Educación Superior (Saber Pro) de los estudiantes de contaduría pública de la Universidad del Atlántico, permitiendo verificar y reflexionar si los sujetos contables en formación presentan una distinción positiva en los conocimientos integrales referenciados en dichas pruebas para el ejercicio profesional.

II. Competencias en la sociedad del conocimiento

En la actual sociedad reinante o a lo que Habermas llamaría el mundo de la vida como resultado de los incesantes cambios no solo económicos, políticos, sino culturales y sobre todo de la información, lo que Rober Lane acuñaría por primera vez en 1966 (Vega, 2015) “la sociedad del conocimiento”, ha conducido a nuevas mutaciones industriales, informativas, organizacionales, políticas y hasta educativas, donde la formación profesional debe introducir nuevas cualidades reformativas (Competencias), capaces de prosperar y adaptarse a en el nuevo mundo.

Es por eso que la educación superior colombiana requiere un cambio sistemático frente a las nuevas realidades y complejidades del nuevo mundo, generando así dentro de las Instituciones de Educación Superior ciertos retos frente a los avatares del desarrollo social, económico y educativo en la sociedad del conocimiento; frente a esto, Pérez (2012), proyecta algunos de estos retos, como son la incorporación de nuevas tecnologías a los procesos educativos y la formación investigativa con capacidad para aportar soluciones a las necesidades y problemáticas del contexto. Una educación integral que por medio de las competencias faciliten la integración de las competencias del ser humano, del ser, estar, saber, y saber hacer (Kincheloe *et al.*, 2004, citado en Mérida y García, 2005).

Así pues, la enseñanza universitaria debe girar a las nuevas prácticas formativas —competencias— para el desarrollo de la innovación en los estudiantes de educación superior; es decir, la educación superior necesita conformar cuerpos de conocimientos y una masa crítica, que además de dar cuenta de su propio quehacer, promueva la generación de teorías y proyectos.

Si bien todo lo anterior es lo que demarca el deber ser de la funcionalidad de la educación superior, existen tensiones al momento de preestablecer el concepto de competencia dentro de las profesiones y disciplinas dado el metalenguaje usado en cada una de ellas, por ejemplo, profesiones como las liberales (Contaduría Pública), o las ingenierías, la arquitectura o la medicina, reciben más directamente el influjo de fuerzas externas como el trabajo y la sociedad (Maldonado, 2010); es decir, depende mucho de las regulaciones y/o aportes de teorías abstraídas propiamente de la *praxis* (Barnett 2001, citado en Maldonado, 2010), además del papel que juegan las instituciones en la emisión de pautas y directrices frente a la caracterización formativa de esta.

En este sentido, las competencias-genéricas tienen un papel fundamental en la educación superior porque estas compilaciones le permiten al estudiante adquirir actitudes mixtas que a su vez generan resultados de entendimiento, prácticas y desacuerdos; reconocidos como elementos primordiales que debe poseer todo profesional. Sin embargo, Chan *et al.* (2017) afirman que el

desarrollo y la implementación de competencias-genéricas en la educación superior presenta múltiples desafíos que se han venido mitigando con el tiempo, pero aún persisten en términos de pedagogía y evaluación, así como las percepciones de los profesores y estudiantes sobre las competencias-genéricas. Situación que no es indiferente en los programas de Contaduría Pública.

Por ende, Zlatkin *et al.* (2015) afirman que las competencias-genéricas deben mantener una rigurosa estructura de diseño e implementación, en la cual tanto el docente como el estudiante integren la lógica de estas competencias en términos de enseñanza y aprendizaje. No obstante, las competencias genéricas son un complemento esencial para las competencias específicas, ya que ambas están orientadas hacia una meta igualitaria, lograr que los estudiantes adhieran información tangible sobre la preparación para el trabajo, la empleabilidad de los estudiantes y la creación de empresarios innovadores y socialmente responsables.

III. Competencias en la formación del estudiante de contaduría pública

La formación de los estudiantes de contaduría pública del país, está llamada a responder no solo a los cambios generativos de índole económico, financiero o de regulación, sino también a los cambios generativos de corte socio-humanístico del territorio, como una integralidad formativa y competente del estudiante. Una educación contable que recree un sujeto plenamente competente a la luz de los nuevos contextos y realidades del entorno donde se desarrolle.

Así pues, existen organismos nacionales e internacionales que emiten ciertas directrices sobre la educación contable, como lo es el caso de la Federación Internacional de Contadores -IFAC- que preestablecen unos lineamientos internacionales de educación contable, basada en ciertas investigaciones y proyectos emanados en la lógica económica y financiera de los países. Sin embargo, Barnett (2011) preestablece que ciertas competencias han de ser adquiridas también desde el mundo académico, pero deben estar orientadas y reguladas, especialmente, por lo que ocurre en el mundo científico, profesional, social y cultural.

En ese sentido, el futuro profesional debe ser alguien con un aprendizaje permanente en valores, capacidades, destrezas y competencias, pero no solo técnicas, sino también socio-investigativas, con el fin de que sirva de eje articulador entre la teorización y la *praxis* contable, es decir, la base que constituye la formación integral del estudiante de contaduría pública a la luz de las nuevas prácticas y realidades, son las competencias (Valera, 2009).

En aras de precisar y articular la formación profesional del estudiante de contaduría pública y las competencias que este debe tener bajo la preponderancia de lineamientos institucionales, se reconoce que bajo las

lógicas actuales del sistema-mundo, la información de toda índole constituye un flujo de aspectos y discursos fundamentales frente al espectro de la transformación educativa de manera global, que esto responde a unos discursos y lineamientos de verdad emitidos especialmente por organismos o instituciones nacionales e internacionales en su gran mayoría.

Entiéndase como parte adicional, la esencia de las instituciones y su papel en el desarrollo económico, político, social, y en este caso educativo de una sociedad, como bien la caracteriza Veblen (1971): “las instituciones son, en sustancia, hábitos mentales predominantes con respecto a relaciones y funciones particulares del individuo y de la comunidad” (p.196), o lo que tiempo más tarde North (1990) precisaría: “las instituciones son las reglas de juego en una sociedad o más formalmente, son los dispositivos de coacción inventados por los humanos que amoldan la interacción humana” (p. 410).

En ese sentido, se presenta a continuación, lo expresado y emitido por parte de algunas instituciones internacionales y nacionales, las distintas referencias hacia la formación de competencias en el campo educativo-contable, particularizando al final las aproximaciones a las competencias de interés de este trabajo.

III.I. En el aspecto internacional

El organismo *International Federation of Accountants* (IFAC) es el máximo referente a nivel internacional sobre los aspectos profesionales, especialmente las educativas. Valero *et al.*, (2013), expresa por medio de las tablas 1 y 2 un análisis de las distintas variaciones sobre el entendimiento de competencia emitido por esta institución en la formación de profesionales de la contabilidad.

Tabla 1: Comparativo de conceptos de capacidad y competencia.

Capacidad	Competencia
<ul style="list-style-type: none"> • Atributos –Potencial- Poseer. • Es el resultado final del aprender. • Es conocimiento teórico y profesional, técnicas de organización, de habilidades. Enmarcados en valores, en ética y actitud. 	<ul style="list-style-type: none"> • Acciones – Real- Demostrar. • Es el resultado final de trabajar • Un número de resultados u objetos cumplidos en cuanto a normas de calidad, funcionales y gerenciales. Enmarcados en resultados acorde con estándares de comportamiento, demostración efectiva de su desempeño.

Concepto de competencia del *Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría*, 2008:

Ser capaz de realizar una tarea con un estándar de calidad definido en entornos reales de trabajo. Explicación: La competencia se refiere a la aptitud demostrada para cumplir con papeles o tareas pertinentes cumpliendo con estándares definidos. Mientras que las capacidades se refieren a los atributos adquiridos por los individuos que les dan la capacidad de actuar, la competencia se refiere a la demostración efectiva del desempeño. La competencia se puede evaluar a través de una variedad de medios, incluido el desempeño en el lugar de trabajo, o mediante simulaciones del contexto laboral, exámenes escritos y orales, y auto-evaluación.

Fuente: Elaboración propia basado en Valero-Patiño-Duque (2013).

Es significativo mencionar que las comparaciones entre los conceptos “calidad” y “competencias” son expresadas a partir del marco conceptual de los *Pronunciamientos Internacionales de Formación* (2007) y el establecimiento de competencia por el *Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría* en 2008. La tabla 1 permite analizar que existe una diferencia puntual en términos; sin embargo, es fundamental fomentar el aprendizaje de ambos elementos ya que estos son necesarios para desarrollar una educación de calidad, que impacte en el ejercicio humanístico y profesional en los estudiantes de contaduría pública.

Tabla 2: Análisis del concepto de competencia encontrado en las Normas Internacionales de Formación.

Norma	Nombre	Concepto de competencia
IES 1	Requisitos de ingreso a un programa de formación profesional en Contaduría.	Todos los aspirantes deben alcanzar un nivel de competencia comparable en el momento de su ingreso.
IES 2	Contenido de los programas profesionales de formación en Contaduría	El componente de la tecnología de la información debe incluir los siguientes temas y competencias: (a) conocimiento general de la tecnología de la información; (b) conocimiento del control de la tecnología de la información; (c) competencias del control de la tecnología de la información; (d) competencias del usuario de la tecnología de la información; y (e) una o una mezcla de las competencias correspondientes a las funciones gerenciales, de evaluación y de diseño de los sistemas de información
IES 3	Habilidades profesionales y formación general.	Los aspirantes a asociarse a un organismo miembro de IFAC deben estar dotados de la adecuada combinación de conocimientos y destrezas (intelectuales, técnicos, personales, interpersonales y organizacionales) para desarrollarse como contadores profesionales. Esto les permite actuar de manera competente como contadores profesionales a lo largo de su carrera en entornos cada vez más complejos y exigentes.
IES 5	Requisitos de experiencias prácticas.	La etapa de experiencia práctica en la realización de trabajos de contadores profesionales debe ser parte integrante del programa de calificación. Este período debe ser lo suficientemente largo e intenso para permitir a los candidatos demostrar que han adquirido los conocimientos, habilidades, valores, ética y actitud profesionales necesarios para realizar su trabajo con competencia profesional y seguir desarrollándose a lo largo de sus carreras. El período de experiencia práctica debe ser al menos de tres años

Norma	Nombre	Concepto de competencia
IES 6	Evaluación de las capacidades y competencias profesionales.	Establece los requisitos para una evaluación final de las capacidades y la competencia de un pasante antes de la calificación como contador profesional. Esta IES se ocupa de la evaluación de las capacidades profesionales (es decir, los conocimientos, habilidades, valores, ética y actitud profesionales) adquiridos mediante programas de formación profesional. Las capacidades y competencia profesionales de los aspirantes deben ser evaluadas formalmente antes de la concesión de la calificación para el ejercicio de la profesión.
IES 7	Desarrollo profesional continuo: Un programa de aprendizaje permanente y desarrollo continuo de la competencia profesional.	Esta IES regula cómo los contadores profesionales cumplen sus obligaciones de competencia permanente. Los organismos miembros deben fomentar la importancia del mejoramiento continuo de las competencias y el compromiso de aprendizaje permanente para todos los contadores profesionales.
IES 8	Requisitos de competencias que deben reunir los auditores profesionales.	Para adquirir las capacidades y competencias requeridas a los auditores profesionales, los individuos pueden necesitar un nivel de formación y desarrollo que va más allá del que se necesita para la calificación como contadores profesionales. Las capacidades y competencia profesional deben evaluarse antes de que los individuos desempeñen el papel de auditor profesional.

Fuente: Valero-Patiño-Duque (2013).

A su vez, también han existido lineamientos y conceptos emitidos por otras instituciones de nivel internacional sobre la formación y competencia en el ejercicio contable, como la Comisión Económica para América Latina – CEPAL, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, el proyecto Tuning, la Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo –UNCTAD (Vásquez y Patiño, 2015).

Es de resaltar que la IFAC preestablece por encima de ciertas instituciones frente al tema en desarrollo, ya que por medio de su Consejo de Normas Internacionales de Educación (IAESB) emiten la gran mayoría de directrices frente a la formación profesional en contabilidad, y además sus requerimientos sobre la evaluación de capacidades y competencias, van muy ligados a las recomendaciones que dio el Banco Mundial en el 2003 por medio del informe ROSC, donde hace un llamado de atención tanto a los requisitos para acceder a la práctica profesional como a la calidad en los contenidos impartidos en la formación profesional de los futuros contadores públicos.

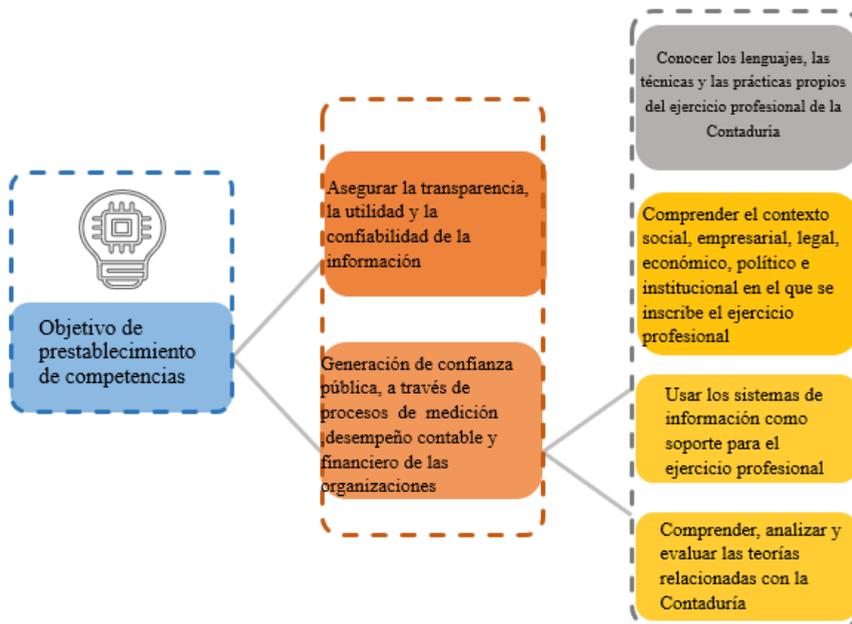
Sobre lo anterior en aras de generar ciertas apreciaciones sobre el desarrollo de prácticas históricas de la formación tanto de la profesión en Colombia como de la *praxis* formativa, se hace necesario evaluar desde la academia la condición de todo lineamiento internacional frente al perfil del contador público colombiano, si bien el discurso o voluntad de la verdad es un procedimiento

legitimado por las condiciones de experticia, el análisis y generación a luz de lo local también es válido y es un deber rescatarlo; Foucault (1970, citado en Maldonado, 2010) expresa que la producción del discurso se vale de procedimiento de exclusión, uno de ellos es la denominada voluntad de verdad, en la cual lo verdadero y lo falso dependen de los sistemas institucionales que emitan las regulaciones.

III.II. En el aspecto Nacional

Por medio de la resolución 3459 de 2003 del Ministerio de Educación Nacional “Por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública”, se definen las características específicas de calidad para los programas de formación profesional en pregrado de contaduría pública (Valero, et al. 2013), donde en su artículo 2, *Aspectos curriculares*, preestablece que “en la propuesta de programa se hará explícitos los principios y propósitos de formación desde una perspectiva integral, considerando, las características y las competencias que adquiera y desarrolla el profesional” (Ver figura 1):

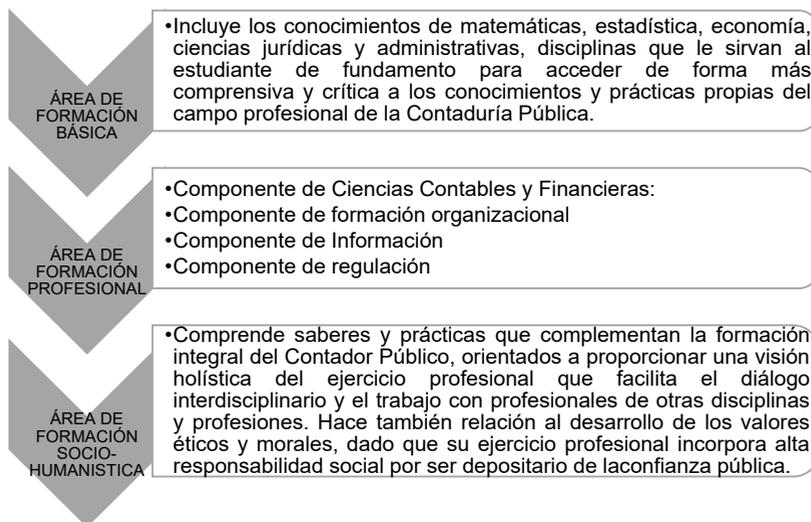
Figura 1: Objetivo de preestablecimiento de competencias dentro los programas de contaduría pública en Colombia.



Fuente: Elaboración propia basado en Resolución 3459 (2003).

Y para lograr el anterior objetivo, los programas de contaduría pública se basarán en áreas mínimas para la formación integral de los estudiantes (ver figura 2). Ahora bien, existe el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación (ICFES), entidad encargada de evaluar dichas competencias por medio de un examen único profesional en todas las áreas del conocimiento en las distintas profesiones, denominado Examen de Calidad de la Educación Superior (Saber Pro), donde mide las competencias interpretativa, argumentativas y propositivas (ICFES, 2014); es decir, “es la encargada de la evaluación de la educación en todos sus niveles y de adelantar investigaciones sobre factores que inciden en la calidad educativa con la finalidad de ofrecer información que contribuya al mejoramiento de esta” (ICFES, 2004).

Figura 2: Área mínima para la formación contable integral en Colombia.



Fuente: Elaboración propia basado en Resolución 3459 (2003).

Hasta aquí llega un acercamiento sobre el desarrollo de las competencias y sus aproximaciones al campo educativo, en especial en el plano de formación contable, desde una visión institucional, que ha arrojado una ruta y espacios que han seguido los programas de pregrado en contaduría pública en Colombia a lo largo de los años, que, sin duda alguna, sus máximos postulados preestablecen un comportamiento motriz.

A continuación, se presenta una aproximación teórica y contextual de las competencias genéricas, permitiendo tener un bosquejo textual para el análisis de la importancia de las competencias- genéricas o transversales en la formación universitaria y por ende en el estudiante, especialmente en los estudiantes de contaduría pública.

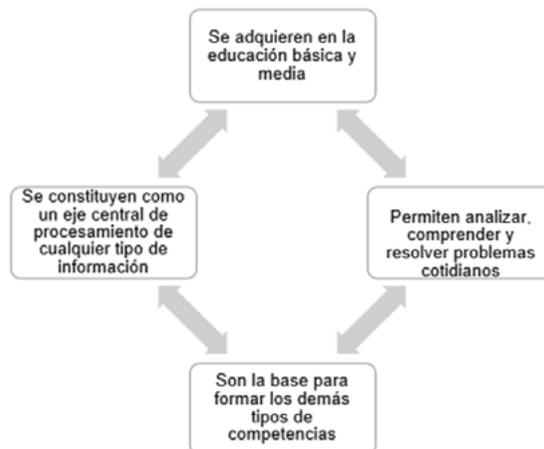
Las competencias genéricas, parten del desarrollo comportamental del ser humano o de la individualidad del ser, como aspecto motriz de generación de conocimiento y comportamiento semiótico, adquirido desde los niveles educativos básicos y medio del hombre, donde ha adquirido la base necesaria para avanzar en su proyecto educativo profesional y humano, tal y como lo expresa Corominas (2001) las competencias genéricas o saber comportamental “son atributos personales de carácter cognitivo, social, actitudinal o valorativo que enriquecen el comportamiento profesional” (p. 301).

González & González (2008) también las llaman a partir del Proyecto Tuning América Latina (2007) competencias de orden cognitivo y de orden motivacional, clasificadas en:

- Competencias instrumentales, de orden metodológico o de procedimiento, tales como la capacidad de análisis y síntesis, de organización y planificación, y de gestión de información.
- Competencias personales, tales como la capacidad para el trabajo en equipo, la habilidad para el manejo de las relaciones interpersonales, el compromiso ético.
- Competencias sistémicas, que se manifiestan en el aprendizaje autónomo, la adaptación a nuevas situaciones, la creatividad y el liderazgo, entre otras. (p.193)

En esa misma línea, Tobón (2006, citado en Rueda et al, 2020) también las “caracteriza como sociales, genéricas o transversales que se encuentran ligadas a cualquier actividad o tarea -o a varias- y resalta su importancia con las siguientes características” (p.259) (Ver figura 3).

Figura 3: Características de las competencias Genéricas



Fuente: Elaboración propia basado en Tobón (2006).

Así pues, se resalta su preponderancia general y transversal en la formación del estudiante a lo largo de vida educativa, y en especial al finalizar su etapa universitaria, en ese sentido, el desarrollo profesional del futuro contador público, denota la necesidad de resaltar este tipo de competencias dentro de su formación, dado el carácter de responsabilidad fiscal y social que posee el contador público como sujetos de cambios dentro de las organizaciones y/o empresas, hasta de la misma sociedad, por ende, se requiere unas cualidades humanas pertinentes, orientadas a una buena ejecución laboral en cualquiera que fuera su especialización de campo de acción, organizaciones, docente, investigador, administrativo, etc., en búsqueda de su consolidación como profesional y agente motriz en los cambios socio-educativos de su entorno.

Esto último, toma mucha relevancia en el campo profesional-laboral, tal como lo hace ver el Informe Delors (Delors, 1996:79, citado en Corominas, 2001):

En lugar de cualificación, todavía muy impregnada de la idea de habilidad material, los empresarios reclaman cada vez más la competencia», que es una especie de composición propia de cada individuo que combina la capacitación y cualificación, adquirida por la formación técnica y profesional, con el comportamiento social, la aptitud para el trabajo en equipo, la iniciativa, el gusto por el riesgo... En el concepto de competencia se integra el saber, el saber hacer y el saber ser. (p. 301)

Sin embargo, esta transversalidad y generalidad de las competencias genéricas requiere un proceso motriz y semiótico que permita también poder orientar a partir de las cualidades cognitivas y humanas, a los respectivos entes o instituciones evaluadoras, la mejor manera de medir dichas competencias a partir de supuestos sensorial-motrices del comportamiento humano que, para el caso colombiano, tal y como lo mencionamos anteriormente, la institución encargada es el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación (ICFES).

Por consiguiente, las evaluaciones como aspecto estructural de los distintos procesos desarrollados en la formación profesional, son elementos determinantes en la fijación de la forma de cómo se proyecta el perfil de estudio del estudiante y acción de la labor docente en los programas de pregrado (Villa y Poblete, 2011), y en este caso, en los programas de contaduría pública, que deberán contemplar íntegramente acciones y situaciones a partir de su campo de acción de manera general; por ello, planteándose actividades progresivamente más complejas y con criterios más exigentes (Yaniz y Villardón, 2012, citado en Villarroel y Bruna, 2014), guardando una relación directa a partir de los componentes curriculares del programa y del centro de educación superior.

En síntesis, se hace pertinente poseer un sistema de evaluación que permita observar, mediar y analizar las referencias desarrolladas en los estudiantes universitarios y más en el caso de los estudiantes de contaduría pública, tal como lo expresan Villarroel y Bruna (2014), la evaluación de competencias demanda planificar un sistema de evaluación y preparación que permita

vincular las competencias con sus indicadores y evidencias de modo que pueda establecerse una valoración o calificación que pueda justificarse en términos de resultados de aprendizaje de la competencia; así pues, es necesario conocer de fondo la instituciones, parámetros y niveles de conceptuales a evaluar dentro de las competencia genéricas.

Paralelamente, Yaniz y Villardón (2012), citado en Villarroel y Bruna (2014), expresa lo siguiente:

Evaluar una competencia genérica implica hacer un juicio de valor sobre las prácticas que definen esta competencia, basándose en criterios de ejecución a partir de la evidencia. Para ello, es necesario conocer con claridad qué se va a evaluar y los distintos niveles de adquisición de la competencia en cuestión. (p. 29)

En ese sentido, para el caso colombiano y en lo que respecta para los programas de contaduría pública, el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación establece una estructura evaluativa de competencias tanto genéricas como específicas, condensadas en el instrumento evaluativo de las pruebas Saber Pro (Ver Tabla 3).

Tabla 3: Estructura de las competencias evaluadas en las pruebas Saber Pro 2018.

Módulos	Estructura
Módulo de competencias genéricas	Comunicación escrita
	Razonamiento cuantitativo
	Lectura crítica
	Competencias ciudadanas
	Ingles
Módulo de competencias específicas	Gestión financiera
	Información y control contable
	Formulación, evaluación y gestión de proyectos

Fuente: Elaboración propia basado en ICFES, 2018.

De igual manera, el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación define bajo su marco legal, el conjunto de elementos que forjan obtener un buen desempeño en contextos complejos y auténticos, que a su vez co-integran y activan conocimientos generales y disciplinares, que facilitan el ejercicio profesional y social del estudiante (Ver tablas 4 y 5).

Tabla 4: Descripción de los módulos evaluados como competencias genéricas por el ICFES 2018.

Módulos	Descripción
Comunicación escrita	Evalúa la competencia para comunicar ideas por escrito referidas a un tema dado. Los temas sobre los que yace la escritura son de dominio público, no requieren conocimientos especializados.
Razonamiento cuantitativo	Evalúa competencias relacionadas con las habilidades matemáticas para desempeñarse adecuadamente en contextos cotidianos que involucran información de carácter cuantitativo
Lectura crítica	Evalúa las capacidades de entender, interpretar y evaluar textos que pueden encontrarse tanto en la vida cotidiana, como en ámbitos académicos no especializados
Competencias ciudadanas	Evalúa los conocimientos y habilidades que posibilitan la construcción de marcos de comprensión del entorno, los cuales promueven el ejercicio de la ciudadanía y la coexistencia inclusiva según la Constitución política
Inglés	Evalúa la competencia para comunicarse efectivamente en inglés. Esta competencia, alineada con el Marco Común Europeo, permite clasificar a los examinados según su nivel de desempeño

Fuente: Elaboración propia basado ICFES 2018.

Tabla 5: Descripción de las competencias evaluadas en los módulos genéricos por el ICFES 2018.

Módulos	Competencias
Comunicación escrita	Planteamiento que se hace en el texto Organización del texto Forma de la expresión
Razonamiento cuantitativo	Interpretación y representación. Formulación y ejecución. Argumentación.
Lectura crítica	Identificar y entender los contenidos locales que conforman un texto. Comprender cómo se articulan las partes de un texto para darle un sentido global. Reflexionar a partir de un texto y evaluar su contenido.
Competencias ciudadanas	Conocimiento. Argumentación. Multiperspectivismo. Pensamiento sistémico.
Inglés	Comunicación y entendimiento efectivo en un segundo idioma (Inglés)

Fuente: Elaboración propia basado ICFES 2018.

Así pues, se resalta la alta densidad de políticas, directrices y/o pautas de los distintos entes e instituciones de tipo internacional y nacional que orientan un paradigma de formación perentoria hacia las competencias específicas-

genéricas, preestableciendo la importancia relativa del carácter integral de la formación amplia que requiere el futuro contador público colombiano, donde las competencias genéricas son consideradas un complemento de esencialidad con las específicas, como un todo, en la construcción de un profesional contable competente y humano, resaltando que estas últimas son más perdurables (Corominas, 2001) que las específicas, que cambian acorde a las nuevas tecnologías y realidades.

En mira al fortalecimiento para la preparación de las pruebas Saber Pro el programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico en orientación por la Facultad de Ciencias Económicas y la Vicerrectoría de Docencia (2016), en el marco de garantizar buenos indicadores educativos, pero a su vez poder proyectar un buen profesional en el mundo laboral, académico e investigativo, preestablece las siguientes estrategias:

- Programas de capacitaciones y talleres a docentes respecto a la metodología de evaluación de las pruebas Saber Pro.
- Plan de mejoramiento ante pruebas saber dentro del marco de la acreditación y autoevaluación de programas, que incluyan actividades desde los planteamientos curriculares hasta la motivación y compromiso de los diferentes actores involucrados en el proceso.
- Programa de capacitación y talleres, como preparatorio para estudiantes de último año relacionado con las metodologías y en cada una de las componentes de las pruebas saber. (p. 56)

IV. Metodología

La investigación desarrolló un enfoque metodológico cuantitativo, extraído a través de una revisión sistemática y solicitudes enviadas al programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico. Se realizó una recopilación de datos numéricos a partir de los resultados del Examen de Calidad de la Educación Superior (Saber Pro) en el programa de contaduría pública de la universidad en mención entre los años 2016 a 2018.

En la etapa de diseño, se optó por la realización de una revisión descriptiva, con el ánimo de hacer emerger conceptos útiles que fueran guiando la búsqueda literaria. La sistematización del material fue desarrollada según los módulos establecidos por el marco legal de las pruebas Saber Pro (1) Comunicación escrita (2) Razonamiento cuantitativo (3) Lectura crítica (4) Competencias ciudadanas (5) inglés. Luego fueron estudiadas por periodos de tiempo, desde una perspectiva analítica.

Finalmente, en un proceso de reordenación, integración y priorización, emergieron conclusiones finales que permitieron cumplir con el objetivo planteado, al ser comparadas y complementadas por las teorías iniciales. La metodología se resume en la Tabla 6.

Tabla 6: Diseño Metodológico.

Ítems	Detalle
Enfoque	Cuantitativo
Tipos de estudio	Descriptivo
Población	Universidad del Atlántico
Periodo	2016-2018
Técnica	Revisión descriptiva
Instrumento	Tablas de análisis
Análisis de datos	Módulos de pruebas SaberPro
Programa para el análisis	Excel Versión 2013

Fuente: Elaboración propia (2020).

V. Resultados

El programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico entre el 2016 a 2018, detalla que el promedio de sus resultados está por encima del promedio de su grupo de referencia y de la media nacional, asunto de vital importancia en la formación del ser y de proyección como programa de pregrado, donde las competencias de razonamiento cuantitativo y lectura crítica, son las más altas proporcionalmente durante estos años.

De manera relevante se expresa durante el periodo de 2016; la prueba fue presentada por doscientos treinta y cinco (235) estudiantes, seguidamente en el año 2017 se redujo a doscientos quince (215) alumnos y finalmente para el periodo de 2018 se reflejan doscientos diecisiete (217) estudiantes; reflejando una cantidad poco variable durante el rango de estudio. Ahora bien, los resultados de las pruebas Saber Pro se presentan en el siguiente orden (1) Comunicación escrita (2) Razonamiento cuantitativo (3) Lectura crítica (4) Competencias ciudadanas y (5) inglés.

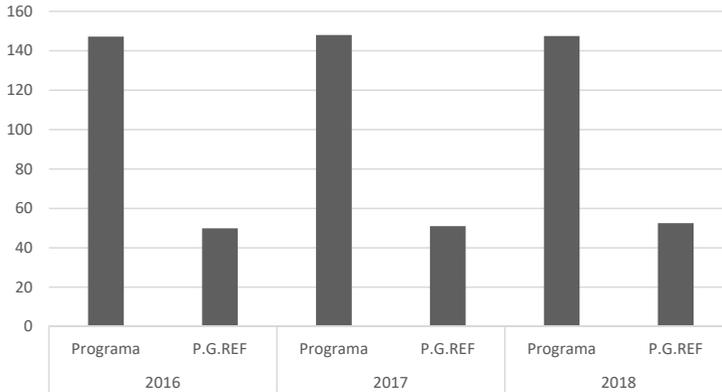
Los hallazgos en la competencia de comunicación escrita reflejan que existe una variación significativa con respecto a los años estudiados puesto que en el año 2016 se mantiene un promedio de 153,61 y para 2017-2018 el promedio disminuye paralelamente en 145,44 y 142,85 (Ver figura 4).

Por otro lado, en la competencia de razonamiento cuantitativo se ilustran unos promedios estandarizados debido a que en el 2016 se refleja un resultado de 162,42 con respecto al grupo de referencias y posteriormente 2017-2018 denotan un promedio de 160,66 y 160,88 demostrando que los estudiantes mantienen unas capacidades y habilidades asertivas en dicha competencia (Ver figura 5).

Los resultados precedentes, reafirman lo establecido por el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación (2018), en cuanto a que la asertividad de los estudiantes en la competencia de razonamiento cuantitativo

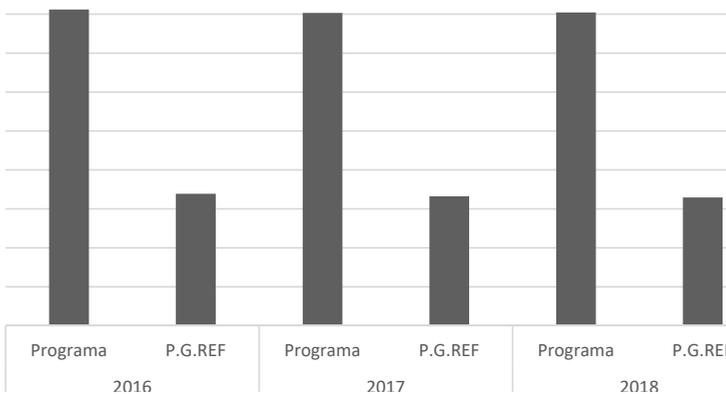
consolida sus habilidades matemáticas que les permite un desempeño adecuado en contextos cotidianos que involucren información de carácter cuantitativo.

Figura 4: Promedio Comunicación escrita.



Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2016.

Figura 5: Promedio Razonamiento Cuantitativo.



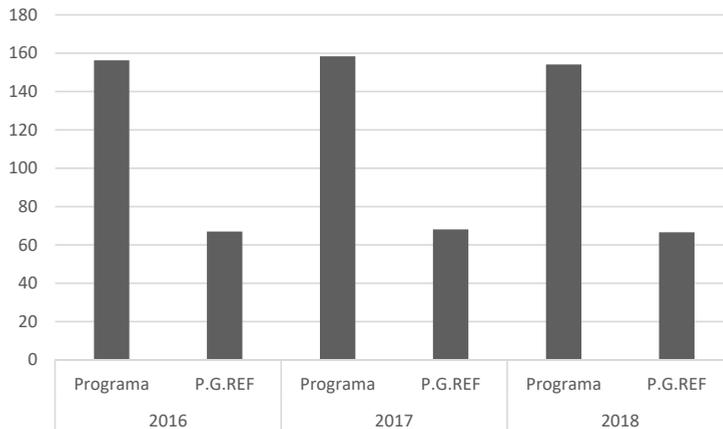
Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2017.

Posteriormente, la figura 6 ilustra que los estudiantes de la universidad del atlántico deben fortalecer sus habilidades en las competencias de lectura crítica puesto que, aunque el resultado no es tan preocupante, es importante generar desde la institución estrategias que permitan aumentar los promedios ya que 2016 refleja un 156,92 y entre 2017 y 2018 se denota un promedio 158,35 y 154,10.

Así pues, se toma en consideración los argumentos de Corominas (2001), quien expresa la necesidad importante de potencializar en los estudiantes de contaduría pública los ejes competentes de lectura crítica para entender,

interpretar y evaluar textos disciplinares que facilitan el ejercicio profesional y social del estudiante.

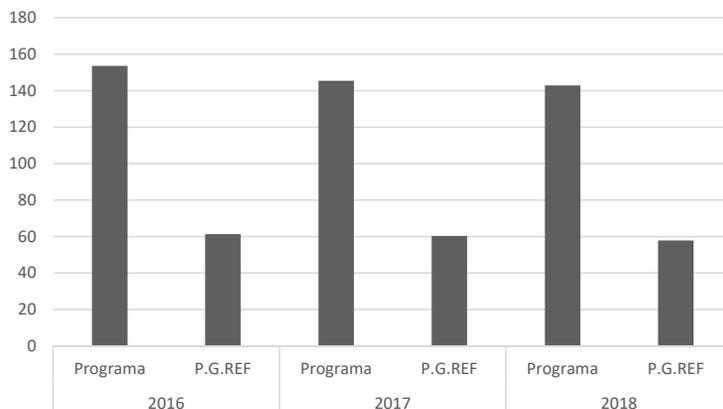
Figura 6: Promedio Lectura Crítica.



Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2017.

No obstante, un resultado similar se devela en competencias ciudadanas en donde se halla que en 2016 se obtuvo un promedio de 153,61 y disminuyó significativamente en 2017-2018 con un 145,44 y 142,85. Lo anterior conduce a reflexionar que las bases educativas para fortalecer esta competencia tal vez no están siendo eficientes; sin desconocer la responsabilidad de los estudiantes quienes también deben incrementar sus esfuerzos para fortalecer dicha competencia (Ver figura 7).

Figura 7: Competencias ciudadanas.

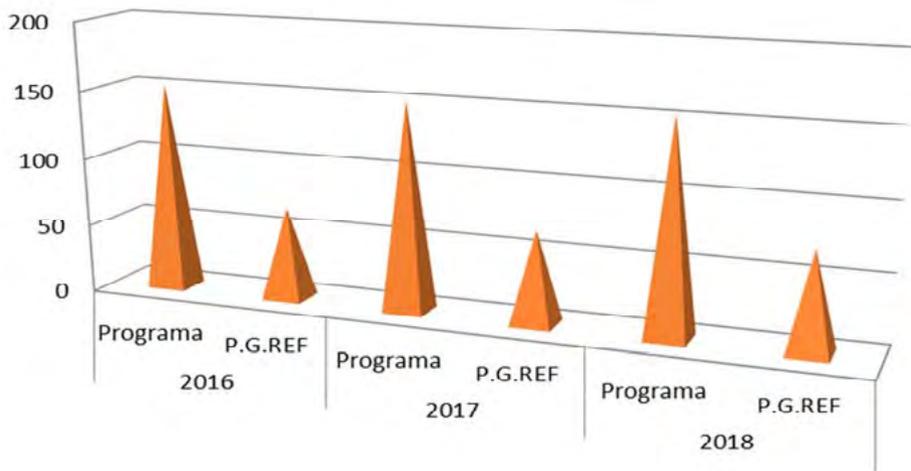


Fuente: Elaboración propia (2020).

Finalmente, la competencia de inglés ilustrada en la figura 7 demuestra un promedio básico que puede robustecerse a través de diferentes mecanismos y didácticas que motiven a los estudiantes a formarse arduamente en esta competencia. Los resultados evidencian un promedio de (152,14) para 2016, (151,73) en 2017 y finalmente (155,32) en 2018. Estos hallazgos reafirman lo planteado por Chan *et al.* (2017) quien expresa que los conocimientos bilingües permiten alinearse con los avances teóricos en materia disciplinar que se desarrollan a nivel internacional, a su vez integran un valor agregado en el ejercicio profesional.

En este sentido, se logra analizar que el constructo de los módulos de competencias ciudadanas, lectura crítica, razonamiento cuantitativo, comunicación escrita e inglés presenta divergencias entre sí. Los resultados demuestran que el programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico mantiene un promedio constante mayor de 140 entre los años 2016 y 2018.

Figura 8: Promedio del componente de inglés.



Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2018.

Ahora bien, las primeras figuras logran demostrar que el número de estudiantes que presentan las pruebas (Saber Pro) es variable en cada periodo. Así mismo existe una variabilidad en los resultados promedio de cada módulo de estas competencias que tienen una tendencia positiva en cuanto al mejoramiento de los resultados con el transcurrir del tiempo. Eso permite generar una distinción en el programa de contaduría pública frente a los demás programas de la ciudad. Con ello, se considera importante reflejar una compilación de todos los promedios que se obtuvieron por el programa de contaduría pública en cada uno de los componentes evaluados entre el 2016 y 2018.

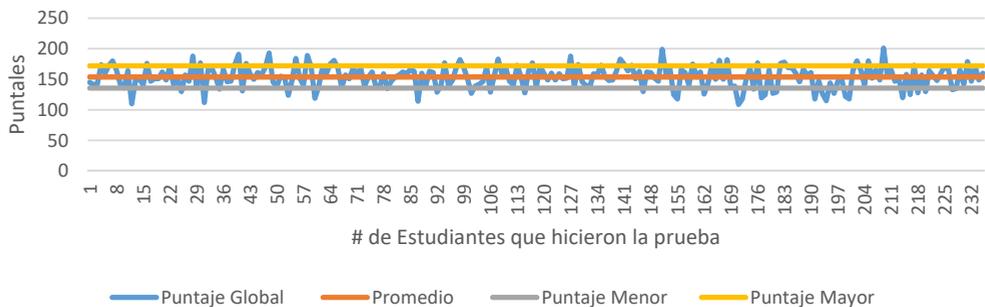
Figura 9: Comparación de resultados con el promedio del grupo de referencia.



Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2016 -2018.

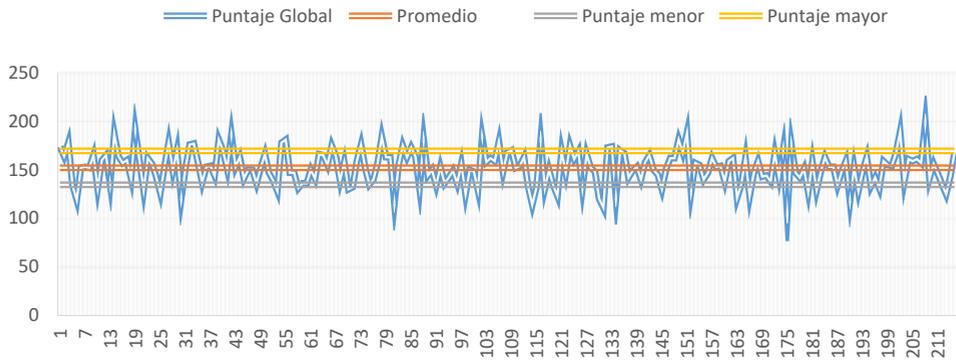
Teniendo en cuenta que el grupo de referencia es reconocido como el conjunto de programas que tienen características de formación semejantes, que tienen combinaciones de módulos de competencias específicas similares. La figura 8 logra ilustrar que el programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico está por encima del grupo de referencia en los 5 componentes evaluados a nivel nacional por el ICFES. Logrando de esta manera que se mantuviera el promedio estadístico durante 3 años consecutivos por parte del Programa de Contaduría Pública.

Figura 10: Resultados Globales Competencias Genéricas 2016.



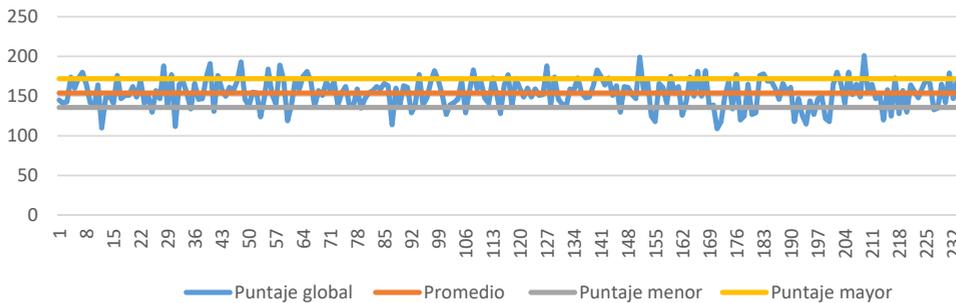
Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2018.

Figura 11: Resultados Globales Competencias Genéricas 2017.



Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2018.

Figura 12: Resultados Globales Competencias Genéricas 2018.



Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2018.

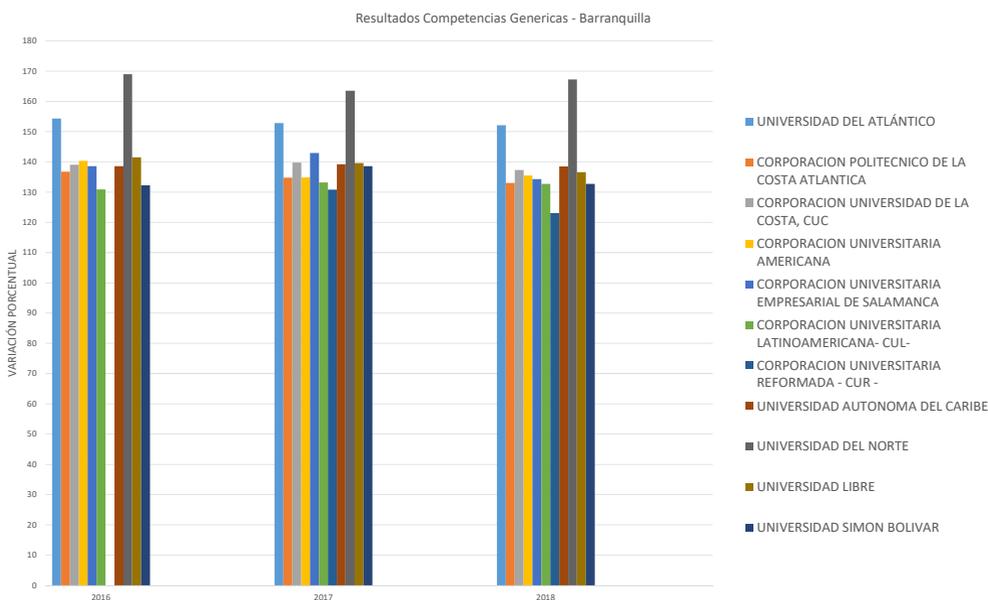
Las figuras 9 -11, proyectan las variaciones (Desviación Estándar) de los distintos resultados globales de cada estudiante de contaduría pública en las competencias genéricas, arrojando un comportamiento promedio y mayoritariamente uniforme en los módulos evaluativos en cada uno de los respectivos años del 2016 a 2018. Logrando así demostrar que son muy pocas las divergencias y las brechas entre los estudiantes que obtienen altos resultados y los que están muy por debajo dentro de la misma institución.

Lo anterior, permite reafirmar los legados teóricos de Tobón (2006) y Villa y Poblete (2011) en razón a que se reconoce un comportamiento favorable en los resultados globales de las competencias genéricas de la UA entre 2016-2018, conduciendo a una preponderancia general y transversal en la formación del estudiante a lo largo de la vida educativa. Con ello, se observa que los estudiantes tienen competencias óptimas para analizar, comprender y resolver problemas cotidianos. Así mismo, los resultados dan cuenta de su

consolidación como profesionales y agentes motrices en los cambios socio-educativos de su entorno (Corominas, 2001).

Adicionalmente, se presenta un comparativo de los resultados de las competencias genéricas de los programas de contaduría pública y afines ofertados en la ciudad de Barranquilla, lo que arroja que la Universidad del Atlántico ocupa el segundo lugar entre el periodo 2016 al 2018, con resultado para el año 2016 de un promedio de (154,33), 2017 (152,83) y 2018 (152,13), sobrepasando la media nacional de (150); el primer lugar lo ocupa la Universidad del Norte con un promedio para el 2016 (167,27), 2017 (163,48) y 2018 (167,27). Ver figura 12.

Figura 13: Resultados Competencias Genéricas/Barranquilla 2016- 2018.



Fuente: Elaboración propia basado en resultado ICFES, 2018.

Lo anterior dicta que la Universidad del Atlántico en comparación con los 11 programas de pregrado de las otras Instituciones de Educación Superior que ofertan el programa de contaduría pública y afines, se encuentra en un rango superior, junto con la Universidad del Norte, referenciando que, de una u otra manera, los profesionales de estas universidades salen con un *plus* mucho mayor que las otras; no obstante, la referenciación anterior no se hace con el fin de preestablecer qué centro de educación superior es mejor o cuál no, es un deber entre todos los programas e IES, fortalecer la formación del profesional contable.

VI. Conclusiones

El mundo contemporáneo, considerado como el mundo económico actual, está en un movimiento continuo que refleja un proceso en evolución perpetua. Es por ello que la formación en competencias profesionales se establece como un foco esencial de la educación superior actual, alineada a la formación integral del estudiante, buscando generar profesionales eficientes, éticos y responsables.

La presente investigación demostró que los centros de educación superior deben preocuparse constantemente por formar sujetos (Contables) con altas competencias el campo profesional y humano, puesto que cada vez es más imperante a la luz de las nuevas prácticas educativas. Así pues, surgió la necesidad de analizar los resultados (de las competencias genéricas) del Examen de Calidad de la Educación Superior (Saber Pro) de los estudiantes del programa de contaduría pública de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016-2018.

En razón a ello, las competencias genéricas dentro de los sistemas de educación contable de las Instituciones de Educación Superior, han tomado mucha fuerza en este último periodo de tiempo. Sin embargo, aún persiste la necesidad de seguir dándole la importancia relativa que se merece en el proceso de formación profesional de los estudiantes de contaduría pública. Se considera que los avances científicos y tecnológicos en la disciplina contable han permitido fortalecer las competencias genéricas en los contadores en formación (Roncancio *et al.*, 2017).

Los resultados de la investigación demostraron que entre los periodos 2016 al 2018 los contadores en formación de la Universidad del Atlántico superan la media nacional en su grupo de referencia, estableciendo un buen nivel de competencia para su ejecución profesional y de desarrollo humano. Ahora bien, en cuanto a la población estudiantil que presentó la pruebas Saber Pro se identificó que la variación fue mínima; sin embargo, el año con mayor número de estudiantes fue 2016 en donde se ubican (235) y en el año 2017 se presenta el menor número de estudiantes con (215).

Así mismo, se concluye que durante el periodo de 2016-2018 los estudiantes de contaduría pública de la Universidad del Atlántico tuvieron un resultado mayor en el módulo de razonamiento cuantitativo con un promedio igual o superior a (160) según el grupo de referencia. Sin embargo, al analizar cuál es el componente en donde se deben generar esfuerzos para incrementarlo, se halla que el promedio más bajo en 2016 fue comunicación escrita con (147) y para 2017 y 2018 se refleja el componente de competencias ciudadanas con un promedio de (145) y (142) paralelamente.

Lo anterior permite sintetizar que las competencias genéricas son necesarias para funcionar eficazmente como contador profesional y cumplir con las expectativas del público o terceros de la información. Entre tanto, se determina que los estudiantes de contaduría pública de la Universidad del Atlántico mantienen un liderazgo positivo respecto a su grupo de referencia, en cuanto a los componentes genéricos que deben tener para asegurar sus habilidades y aprendizaje en los servicios profesionales que han de ofrecer con responsabilidad.

Finalmente, se expresa que futuras investigaciones deberían analizar este tipo de temáticas con el objetivo de proyectar líneas de acción y de comportamiento institucional, logrando recopilar un conjunto de estrategias de propendan hacia la calidad del programa de contaduría pública desde el foco de las competencias genéricas y específicas. No obstante, estas investigaciones locales permitirán realizar comparaciones regionales y nacionales que proyectan una amplitud en términos de diagnóstico y oportunidades que se puede replicar bajo las percepciones de conocimiento y experiencia.

VII. Referencias bibliográficas

- Barnett, W. (2011). Effectiveness of early educational intervention. *Science*. 333(6045), 975-978.
- Cardona, J. y Zapata, M. (2006). *Educación contable: Antecedente, actualidad y prospectiva*. Tesis pregrado. Universidad de Antioquia.
- Chan, C, Fong, E, Luk, L. y Ho, R. (2017). Una revisión de la literatura sobre desafíos en el desarrollo e implementación de competencias genéricas en el currículo de educación superior. *Revista Internacional de Desarrollo Educativo*. 57, 1-10.
- Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (2008). Manual de pronunciamientos internacionales de formación. Recuperado de: https://www.ifac.org/system/files/downloads/Spanish_Translation_Normas_Internacionales_de_Formacion_2008.pdf
- Corominas, E., (2001). Competencias genéricas en la formación universitaria. *Revista de Educación*. 325, 299-321.
- Departamento de Calidad Integral de la Docencia – Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad del Atlántico (2016). Informe Resultados Saber Pro – Pruebas Genéricas 2015 – Facultad De Ciencias Económicas. Barranquilla. Recuperado de: <https://www.uniatlantico.edu.co/uatlantico/sites/default/files/4.%20INFORME%20RESULTADOS%20SABER%20PRO%202015%20C.%20ECON%20C3%93MICAS.pdf>
- Franco, R. (2011). *Reflexiones contables: teoría, regulación, educación y moral*. Bogotá: Universidad Libre de Colombia.
- Gracia, E. (2002). Estado Actual de la Educación Contable en Colombia. En *C-Cinco, Del hacer al saber. Realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia*. Bogotá: Universidad del Cauca. 85-112.

- González, V. y González, R. (2008). Competencias genéricas y formación profesional: un análisis desde la docencia universitaria. *Revista Iberoamericana de Educación*. N.º 47, 185-209.
- Hernández, C. y Rocha, D. (1996). Anotaciones Sobre el Concepto de Competencia en los Exámenes de estado. *Evaluación y Cultura Escolar. Revista Colombiana Sobre procesos evaluativos*. 2. 13-29.
- Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación ICFES. (2012). *Glosario de términos*. Bogotá. Recuperado de: <https://www.icfes.gov.co/glosario>
- Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación ICFES. (2014). *Documentación del examen Saber PRO*. Bogotá. Recuperado de: <https://www.icfes.gov.co/documents/20143/518352/Documentacion%20saber%20pro.pdf>
- Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación ICFES. (2004). *Marco Conceptual de la Fundamentación de la Prueba*. Bogotá. Recuperado de: https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/areacontable/particulares/arc_3846.pdf
- Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación ICFES. (2018). *Guía de Orientación Saber Pro*. Módulos de Competencias Genéricas. Bogotá. Recuperado de: <https://www.icfes.gov.co/documents/20143/496194/Guia%20de%20orientacion%20modulos%20de%20competencias%20genericas-saber-pro-2018.pdf>
- Kincheloe, J., Steinberg, S. y Villaverde, L. (Eds.). (2004). *Repensar la inteligencia: Hacer frente a los supuestos psicológicos sobre enseñanza y aprendizaje*. Bogotá: Ediciones Morata.
- Macagnan, C., (2013). Teoría institucional: escrito teórico sobre los protagonistas de la escuela institucionalista de economía. *Revista Base (Administração E Contabilidade) Da Unisinos*. 10(2).130-141.
- Maldonado, M. (2010). *Currículo con enfoque de competencias*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Martínez, G. (2007). La educación contable en el nuevo contexto de significación. *Contaduría Universidad de Antioquia*. 50, 43-76.
- Mérida, R., y García, M. (2005). La formación de competencias en la universidad. 2005. *Revista Electrónica Interuniversitaria de Formación del Profesorado*. Vol. 8, núm. 1, febrero, 2005, 1-4.
- Ministerio de Educación (2006). *Estándares Básicos de Competencias en Lenguaje, Matemáticas, Ciencias y Ciudadanas. Guía sobre lo que los estudiantes deben saber y saber hacer con lo que aprenden*. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia.
- Ministerio de Educación (2006). *Visión 2019 educación, propuesta para la discusión*. Bogotá. Recuperado de: <https://www.mineducacion.gov.co/cvn/1665/article-110603.html>
- Ministerio de Educación Nacional (30 de diciembre de 2003). Resolución 3459. *Por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública*.
- North, D. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press. <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511808678>
- Patiño, R. y Santos, G. (2009a). Planes de estudio de contaduría pública en Colombia y las propuestas de formación profesional. *En Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. 37, 131-163.

- Pérez, M. (2012). Fortalecimiento de las competencias investigativas en el contexto de la educación superior en Colombia. *Revista de investigaciones UNAD*. Bogotá – Colombia No. 01, enero-junio.
- Roncancio, A., Alvarado, G. y Murcia, N. (2017). Las competencias en la formación del profesional contable: una revisión de las posturas institucionales y educativas en Colombia. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*. 25(2), 83-103.
- Rueda, G. Avendaño, W. y Luna, H. (2020). Las competencias genéricas en el proceso de formación del programa de contaduría pública de la Universidad Francisco de Paula Santander - Colombia. *Revista Saber, Ciencia y Libertad*. 15(1), 254 – 266.
- Tobón, S. (2006). Aspectos básicos de la formación basada en competencias. (Informe Proyecto Mesesup) Bogotá: Universidad del Rosario. Recuperado de: https://maristas.org.mx/gestion/web/doctos/aspectos_basicos_formacion_competencias.pdf
- Tobón, S. (2006). *Las competencias en la educación superior. Políticas de calidad*. Bogotá: ECOE.
- Valera, L. (2009). Competencias profesionales para los Estudiantes de la Carrera de Contabilidad y Finanzas. *Cuadernos de Educación y Desarrollo*. 1(1). 23-40.
- 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.
- Vásquez, N., y Patiño, R. (2015). El subsistema de formación contable en Colombia y México. *Revista facultad de ciencias económicas*. XXIII (1), 87-102.
- Veblen, T. (1971). *Teoría de la clase ociosa*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Vega, R. (2015). *La Universidad de la Ignorancia. Capitalismo académico y mercantilización de la educación superior*. Bogotá: Ocean Sur.
- Villa, A., y Poblete, M. (2011). Evaluación de competencias genéricas: Principios, Oportunidades y Limitaciones. *Bordón. Revista de pedagogía*. 63(1),147-170.
- Villaruel, V., y Bruna, D. (2014). Reflexiones en torno a las competencias genéricas en educación superior: Un desafío pendiente. *Psicoperspectivas*. 13(1), 22-34.
- Zlatkin-Troitschanskaia, O., Shavelson, R. y Kuhn, C. (2015). El estado internacional de la investigación sobre la medición de la competencia en la educación superior. *Estudios en Educación Superior*. 40(3), 393-411.

Chamorro, C., Hernández, D., Posada, A. y Roldan, J. (2020). Formación verde en los programas de contaduría pública de las universidades de Antioquia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 109-129.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a04>

Formación verde en los programas de contaduría pública de las universidades de Antioquia

Candy Lorena Chamorro González

candiilorena@gmail.com

Universidad Católica Luis Amigó

orcid: 0000-0001-7332-8566

Daniela Hernández Villa

daniela.hernandezvi@amigo.edu.co

Universidad Católica de Córdoba

orcid: 0000-0003-2826-3921

Angélica Posada Arias

angelica.posadaar@amigo.edu.co

Universidad Católica Luis Amigó

orcid: 0000-0002-9558-0970

Juliana María Roldan Vásquez

juliana.roldanva@amigo.edu.co

Universidad Católica Luis Amigó

orcid: 0000-0003-2787-3242

Formación verde en los programas de Contaduría Pública de las universidades de Antioquia

Resumen: *La formación verde se convierte en una necesidad para todos los profesionales, por consiguiente, es preciso ampliar el enfoque de la enseñanza contable y abarcar conocimientos sociales y ambientales. La investigación se centró en analizar el contenido de la formación ambiental o verde en los programas de contaduría pública con respecto al contexto disciplinar actual. La metodología se fundamentó en un enfoque cuantitativo, con alcance descriptivo y método deductivo. Los resultados indican que 15 universidades de Antioquia contemplan la formación en contabilidad verde, donde el 69% de los contenidos impartidos son de carácter interdisciplinar y el 31% son disciplinares. Se concluye que la formación ambiental tiene mayor énfasis en materia interdisciplinar, como legislación ambiental, ecología y medio ambiente, contaminación ambiental, y gestión ambiental; olvidando los contenidos disciplinares que se constituyen como un pilar fundamental del principio generativo en la formación integral del estudiante de contaduría.*

Palabras clave: *Contabilidad verde, formación ambiental, formación integral.*

Green training in Public Accounting programs at universities in Antioquia

Abstract: *Green training has become a need for all professionals, so the focus of accounting teaching should be broadened to encompass social and environmental knowledge. The research focused on analyzing the content of environmental or green training in the accounting programs regarding the current disciplinary context. The methodology was based on a quantitative approach, with a descriptive scope and deductive method. The results indicate 15 universities from Antioquia include training in green accounting, where 69% of the contents taught are of an interdisciplinary nature and 31% are disciplinary. It is concluded that environmental training has greater emphasis in interdisciplinary areas, such as environmental legislation, ecology and the environment, environmental pollution, and environmental management; while neglecting disciplinary contents which constitute a fundamental pillar of the generative principle in the comprehensive training of the accounting student.*

Keywords: *Green accounting, environmental training, comprehensive training.*

Formação verde nos programas de Contabilidade Pública das universidades de Antioquia

Resumo: *A formação verde se torna uma necessidade para todos os profissionais, por tanto, é preciso ampliar o foco do ensino contábil e abranger conhecimentos sociais e ambientais. A pesquisa centrou-se em analisar o conteúdo da formação ambiental o verde nos programas de contabilidade pública ao respeito do contexto disciplinar atual. A metodologia fundamentou-se em um enfoque quantitativo, com alcance descritivo e método dedutivo. Os resultados mostram que 15 universidades de Antioquia contemplan a formação em contabilidade verde, onde o 69% dos conteúdos ministrados são de índole interdisciplinar e o 31% são disciplinares. Conclui-se que a formação ambiental tem maior ênfase no interdisciplinar, como legislação ambiental, ecologia e meio ambiente, poluição ambiental, e gestão ambiental; esquecendo os conteúdos disciplinares que se constituem como um pilar fundamental do princípio generativo na formação integral do estudante de contabilidade.*

Palavras chave: *Contabilidade verde, formação ambiental, formação integral.*

La formation verte dans la Comptabilité Publique des universités en Antioquia

Résumé: *La formation verte devient une nécessité pour tous les professionnels, il est donc impératif d'élargir l'approche de l'enseignement comptable et d'y inclure les connaissances sociales et environnementales. Cette recherche s'est centrée sur l'analyse du contenu de la formation environnementale ou verte dans les programmes de comptabilité publique en ce qui concerne le contexte disciplinaire actuel. La méthodologie est basée sur une approche quantitative, avec une portée descriptive, ainsi qu'une méthode déductive. Les résultats indiquent que 15 universités en Antioquia envisagent la formation en comptabilité verte, dont le 69% des contenus dispensés sont à caractère interdisciplinaire tandis que le 31% sont disciplinaires. Il est donc conclu que la formation environnementale met plus d'accent sur l'interdisciplinaire: législation environnementale, écologie et environnement, contamination environnementale, et gestion environnementale; tout en laissant de côté les contenus disciplinaires qui constituent un pilier fondamental du principe génératif dans la formation intégrale des étudiants en comptabilité.*

Mots clés: *Comptabilité verte, formation environnementale, formation intégrale.*

Formación verde en los programas de contaduría pública de las universidades de Antioquia

*Candy Lorena Chamorro González, Daniela Hernández Villa,
Angélica Posada Arias y Juliana María Roldan Vásquez.*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a04>

Primera versión recibida en junio de 2020 – Versión final aceptada en septiembre de 2020

I. Introducción

Debido a la degradación y devastación progresiva de los recursos naturales, la humanidad viene presentando una preocupante crisis ambiental que afecta a su vez la sostenibilidad del planeta. Con ello, la formación verde se convierte en una necesidad para todos los profesionales (Reynosa, 2015). En este sentido, la disciplina contable no es indiferente ante la necesidad de incorporar fundamentos contable - ambiental en el proceso de formación, que permiten a su vez fortalecer los conocimientos para la búsqueda de soluciones respecto al deterioro del medio ambiente (Fernández y Carrara, 2009).

A partir de las diversas normatividades emitidas por el gobierno, se destacan los primeros antecedentes en materia ambiental en Colombia. A mediados del siglo XX se localiza la Ley 23 emitida en 1973 por el Congreso de la República, en donde se conceden facultades extraordinarias al presidente de la República para expedir el Código de Recursos Naturales y protección al medio ambiente y se dictan otras disposiciones, permitiéndole así al presidente de la República crear el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente en el año 1974. Posteriormente, en el año 1993 el Congreso de la República emite la Ley 99 (ley general ambiental de Colombia) con el fin de crear el Ministerio del Medio Ambiente, reordenar el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, y organizar el Sistema Nacional Ambiental, SINA.

Estos enlaces normativos incidieron directa e indirectamente en el desarrollo y la evolución de la contabilidad ambiental o verde en el país, puesto que se crearon normas que incidían en la aplicación de la información verde dentro del sistema contable. Entre las más importantes, se destaca la Ley 1314 del 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera, involucrando tres tipos de actividades especiales: actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

En razón a lo precedente, el contador público como actor activo dentro de la organización, tiene la responsabilidad de velar por el cumplimiento de la normatividad ambiental y de promover dentro de las organizaciones mejores prácticas ambientales (Ablan y Méndez, 2004). Por ende, es necesario que se implementen estos conceptos desde su formación como profesional, con el propósito de brindarle elementos para la toma de decisiones que ayuden a las organizaciones a mejorar sus prácticas de producción, disminuir y aprovechar los residuos generados, y al mismo tiempo mitigar la crisis medio ambiental que se vive en la actualidad. De ahí, se vislumbra la importancia en cuanto a que las universidades contemplen dentro de su plan de estudios, teoría y conceptos de contabilidad ambiental. Mantilla citada por Rodríguez (2011) define la contabilidad ambiental como...

Un sistema que permite reconocimiento, organización, valoración y registro de las condiciones y los cambios en los recursos naturales y del ambiente, articulando indicadores de evaluación de la sostenibilidad ambiental en el contexto del desarrollo, estableciendo sistemas de información que faciliten el control y fiscalización de las acciones que afectan la condición de la naturaleza. (p.109)

La contabilidad verde ha tomado mayor importancia con el paso del tiempo, haciendo que la formación en esta área se vuelva cada vez más significativa para las universidades que imparten el pregrado de Contaduría Pública y para los contadores públicos en formación; sin embargo, algunas universidades no tienen implementado en su plan de estudios la formación ambiental o cursos electivos enfocados en estas temáticas. De igual manera, cabe destacar que muchos estudiantes perciben estos cursos como un proceso innecesario, considerándolos como “materias de relleno” y por ende tratan de evitar cursarlos.

En este sentido, cobra importancia identificar el número de universidades de Antioquia que, dentro de sus planes de estudio, contemplan la formación verde. Sin embargo, un enfoque particular de este documento se centra en analizar y reflexionar; con el fin de reconocer la formación verde o ambiental en los programas de Contaduría Pública con respecto al contexto disciplinar actual. Lo anterior permitirá inicialmente reconocer las falencias o fortalezas respecto a este tema, y además despertar la conciencia de los contadores sobre la importancia de formarse en contabilidad verde.

Estas competencias y aprendizajes pueden contribuir al desarrollo de estrategias y herramientas que, desde la óptica contable, ayuden a perpetuar los problemas ambientales que presenta la sociedad actual. No obstante, permitirá que la formación contable se fortalezca en los enfoques ético, ambiental y social, que ayuda a la consolidación de un desarrollo económico sostenible en las organizaciones.

Finalmente, y en aporte científico, el artículo indaga sobre las discusiones discursivas acerca de la literatura ambiental que se han desarrollado; seguidamente, evidencia la importancia de incorporar la contabilidad verde en el sistema contable. Asimismo, recopila datos cuantitativos de 23 universidades de Antioquia que permiten abordar los resultados en términos de identificación y análisis en la formación ambiental o verde de los estudiantes de Contaduría Pública. En últimas, desarrolla una conclusión que contribuye a la generación de investigaciones futuras que puedan diseñar nuevas estrategias y herramientas sólidas en el campo de la investigación contable.

II. Referente Teórico

II.1. Un abordaje literario de la Contabilidad Verde

Las construcciones sociales y discursivas en contabilidad, proporcionan múltiples declaraciones y proclamaciones que traslumbran la necesidad y la importancia de incorporar la contabilidad verde en el sistema contable, destacando la importancia de la formación ambiental.

Según lo anterior, es significativo revelar los retos que afronta la contabilidad verde en su caminar; ante ello Correa (2017) destaca que, aunque ha crecido en popularidad, una serie de problemas con la contabilidad verde han restringido la atención de los interesados y la adopción de la gestión de las técnicas hasta el momento. Estos problemas se relacionan con los componentes fundamentales de la contabilidad verde: la contabilidad verde externa y la contabilidad de gestión ambiental (Arguello, 2018; Montero y Betancur, 2018).

La contabilidad verde externa integra la información ambiental a las partes interesadas. En este sentido, cobra importancia la identificación, clasificación y medición de los impactos ambientales en la situación económica de las empresas, ilustrados en los respectivos registros contables (Spence, Chabrak, y Pucci, 2013). Sin embargo, la disponibilidad y la calidad de las divulgaciones externas de contabilidad verde permanecen bloqueadas en los problemas del lavado verde y el lavado marrón.

Según Kim y Lyon (2015) el lavado verde es originado cuando las partes interesadas no tienen medidas directas de las emisiones de gases de los efectos invernaderos y confían en los gerentes para abordar la complejidad del modelado, los procesos de estimación y las suposiciones hechas detrás de los

datos divulgados. Así mismo, el lavado marrón se ve alentado por el miedo a las reacciones adversas del mercado de valores y al desarrollo positivo en el desempeño ambiental, como ganar premios ecológicos, en lugar del desempeño monetario (Rout, 2010). Estos tipos de lavados se convierten en una barrera que obstaculiza la evolución de la contabilidad verde, en términos de disminución de la veracidad de los datos revelados y el escepticismo sobre la credibilidad de los informes.

Otro de los componentes que interrelaciona problemas ante el progreso de la contabilidad verde es la “contabilidad de gestión ambiental”, debido a que muchas de las orientaciones afines a las decisiones de gestión se relacionan en gran medida con la falta de disponibilidad y la mala calidad de los datos, la necesidad de cambiar la información recopilada por los sistemas de control de gestión existentes y la necesidad de introducir infraestructura para recopilar y compartir información en las cadenas de suministro (Kitada y Kokubu, 2019; Álvarez, 2019). En síntesis, el problema se ubica en que los datos contables en términos de eco-eficiencia se rastrean con fines monetarios, puesto que si faltan datos de eco-eficiencia habrá menos incentivos para los gerentes que adopten la contabilidad de gestión ambiental, ya que los cálculos serán oportunidades poco confiables y rentables para los *stakeholders*.

Con ello, se observa que si bien existen múltiples barreras que obstaculizan el avanzar de la contabilidad verde, también se reconocen estrategias alentadoras que ayudan a presionar “el pedal de la aceleración” en el desarrollo de procesos y actividades alineados a la contabilidad, economía, equidad social y medio ambiente.

Consecuentemente, se considera que el surgimiento de la Industria 4.0, podría proporcionar una base para superar estos desafíos ubicados tanto en la contabilidad verde externa, como en la contabilidad de gestión ambiental. Burritt y Christ (2016) expresan que la mejora en la tecnología produce una digitalización extensa que co-ayuda a (1) generar calidad en los datos contables ambientales reportados, en términos de oportunidad, precisión, confiabilidad y comparabilidad, (2) reduce el lavado verde y marrón, (3) mitiga la discreción de gestión sobre lo que se mide y cómo se mide e informa. Macias y Velásquez (2017) Sommer (2015) destacan que estos impulsos permitirán cumplir con los imperativos ambientales del futuro, que se requiere una información más rica.

A partir de los argumentos mencionados, cobra importancia definir el término de contabilidad verde, que de acuerdo con Ochoa, Mosquera, y Ruiz. (2013) es “un área de la contabilidad encargada de analizar los procesos de medición, valoración y control de los recursos naturales, con el fin de contribuir en la construcción de conceptos que amplíen su campo de acción en la contabilidad empresarial” (p, 14). No obstante, Hernández, citado por Chamorro (2015), define la contabilidad verde como

...un subsistema del conocimiento contable que procura dar cuenta de la realidad ambiental, es decir, que mide, valora y controla las relaciones complejas tanto de tipo natural como social que interactúan dinámicamente en un espacio-tiempo para hacer posible la vida. (p, 56)

En contexto, la contabilidad debe encargarse de medir, valorar, cuantificar e informar sobre los aspectos cualitativos y cuantitativos que pueden influir en la toma de decisiones acerca de las actuaciones sobre las variables medioambientales. De acuerdo con lo anterior, surge la necesidad de incorporar partidas ambientales dentro del sistema contable con el propósito de registrar la información verde en la que incurren las organizaciones, tales como activos, pasivos, ingresos, gastos, etc.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC (2002), define como activo ambiental, todos aquellos elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiente y la protección y mejora del medioambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad. Dentro del grupo de activos ambientales se enmarcan los materiales que se utilicen en los procesos productivos minimizando la emisión de residuos, la propiedad, planta y equipo que se utilicen con el fin del cuidado ambiental, y los cargos diferidos representados por gastos de investigación y desarrollo en la tecnología limpia, así como los gastos de reforestación (Ablan y Méndez, 2004).

Del mismo modo, los pasivos ambiental son todas aquellas obligaciones del ente económico que deberán ser pagadas en el presente o en el futuro, las cuales han sido el resultado de actuaciones donde la organización ha participado directa o indirectamente por acción u omisión, voluntaria o involuntariamente, no cumpliendo la función de acumular, generar, distribuir y mantener los activos ambientales y las riquezas ambientales, obteniendo como resultado disminuciones en la calidad y/o cantidad de un activo ambiental o de dicha riqueza, (Mejía, Montes y Mora, 2010).

Otra de las partidas ambientales que conforman la contabilidad son los ingresos, los cuales se definen como el incremento de la calidad y/o cantidad de los activos ambientales producidos en un periodo determinado, representados en la entrada de nuevos activos ambientales o el mejoramiento de la calidad de los existentes; dichas entradas o incrementos, son derivadas de todas aquellas acciones u omisiones del hombre, o en consecuencia de la dinámica autónoma propia de la naturaleza y su interacción en el medio (Mejía y Vargas, 2012).

La contabilidad ambiental se enfoca en las unidades físicas, la financiera gira en torno a lo monetario; Bischoffshausen (1996, citado por Mejía *et al.*, 2010) señala que son ingresos ambientales: el ahorro de materiales y materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o ahorro por reutilización

de material reciclado, ahorro de gastos de disposición final de desechos por disminución de su volumen, venta de derechos de emisión transables, ingresos por licencias de tecnologías limpias, y ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante.

Dentro de este contexto, los gastos ambientales se refieren al decremento de la calidad y/o cantidad de activos ambientales en un periodo de tiempo, representados en la salida de activos ambientales o el deterioro, pérdida o agotamiento de la calidad de los activos ambientales existentes; dichas disminuciones son el producto de las acciones u omisiones del hombre, o consecuencia de la dinámica autónoma propia de la naturaleza y su interacción en el medio (Mejía y Vargas, 2012).

En síntesis, se menciona que las partidas ambientales como activos, pasivos, ingresos y gastos, permiten integrar la información verde en cuentas financieras. Esto contribuirá a la trazabilidad de la información y la cuantificación de la contabilidad verde o ambiental. Consolidándose, además, en un primer paso para el desarrollo sostenible de las empresas que se están moviendo hacia una producción más limpia en su actividad operativa, comercial y de servicios.

III. Formación verde en Contaduría Pública

Desde el enfoque internacional, los investigadores expresan de manera constante la necesidad de integrar los elementos de la contabilidad verde en la formación del pregrado de Contaduría Pública (Burritt y Christ, 2016; Deegan, 2017; Van, Chamorro, Hens y Lan, 2016). En este sentido, se reconoce que el acelerado crecimiento económico ha provocado diversas transformaciones y cambios permanentes, que modifican las relaciones socio-culturales y socio-ambientales del entorno en que vivimos.

La globalización, los avances tecnológicos, y la apertura económica, han generado grandes beneficios para la sociedad, pero a su vez ocasionan graves daños en el medio ambiente, por ende, las tendencias enfocadas en el cuidado, conservación y protección de los recursos naturales renovables y en especial de los no renovables han tomado más relevancia con el paso del tiempo. Lo precedente ha generado que las organizaciones y demás entes económicos busquen el método para realizar sus operaciones de una forma congruente, verídica, fiable, y oportuna, que impulse la permanencia y el crecimiento económico de la organización y a la vez proteja el medio ambiente.

Ante ello, se demuestra que el contador no puede ser ajeno a estos cambios que ha de afrontar la sociedad, y en consecuencia, para cumplir con las necesidades del entorno y de las organizaciones, se requiere que los profesionales contables estén formados no solo en el campo económico-financiero, sino también en el campo socio-ambiental. La contabilidad enfocada

solo en el ámbito económico y financiero, no da respuestas a las demandas de información socio-ambiental que han tomado fuerza en la sociedad, limitando así las capacidades y el campo laboral de los futuros profesionales (Gómez, 2020). Por consiguiente, es preciso ampliar el enfoque de la enseñanza contable y abarcar conocimientos sociales y ambientales, los cuales son necesarios para que el profesional actúe con idoneidad y pueda satisfacer las necesidades de los diferentes usuarios de la información y de la sociedad en general (Fernández y Carrara, 2009).

En relación con lo anterior, Duque (2012) considera que la contabilidad se debe empezar a entender y enseñar aspectos que conduzcan, no solo como un mecanismo de control financiero y contable, sino también como una disciplina social capaz de generar cambio, de transformar, de buscar el bienestar común y la solución a diversas problemáticas sociales; para ello, se deben propiciar iniciativas dirigidas hacia la investigación que tengan un enfoque social y estas deben estar estrechamente relacionadas con la construcción de una mejor educación.

Desde otro punto de vista, un gran número de empresas utilizan recursos naturales para emplearlos en la producción de bienes y servicios, y parte de estos recursos, luego de ser usados, son devueltos al entorno en forma de residuos sin ningún tipo de tratamiento, provocando altos niveles de contaminación y degradación del ambiente (Arguello, 2018). Esta situación ha concientizado a la sociedad, logrando que se plantee un desarrollo sostenible que promueva el uso eficiente y la preservación de los recursos disponibles a través de las herramientas y metodologías que ofrece la disciplina contable.

Por lo tanto, las empresas se deben considerar como una unidad económica que actúa en y para la sociedad, afrontando las consecuencias de la realización de sus actividades económicas. Se concibe entonces, la necesidad de romper el esquema clásico en el que las empresas buscan solo el beneficio económico y lucrativo de sus propietarios, pues además deben buscar mejores formas de operar y de consumir los recursos naturales, que permita a su vez la sostenibilidad en términos de gestión ambiental.

Ahora bien, para romper con estos esquemas desde el ámbito contable, es preciso reconocer el grado de relación que tienen el ambiente y la contaduría, capacitando a los contadores no solo en la parte financiera, sino también en la parte no financiera, donde se destaque lo social y lo ambiental como medio para generar rentabilidad sosteniblemente. En este orden de ideas, el contador público debe aprender las técnicas y procedimientos adecuados para cuantificar y revelar información, de tal forma que puede llevar un control adecuado de los recursos naturales, su asignación y uso, así como relacionar la información con los costos por el daño ambiental, evaluar y dar un tratamiento a los mismos, de manera que permita reflejar en los estados

financieros el impacto en el medio ambiente causado por las actividades que realiza la empresa (Ablan y Méndez, 2004).

Del mismo modo, Cubides (2017) plantea que el objetivo de la contabilidad ambiental o verde es el de evaluar mediante la identificación, medición y costeo del entorno donde interviene, si las organizaciones con la realización de su objeto social están beneficiando o perjudicando al medio ambiente; lo cual permitirá tomar acciones preventivas o correctivas tendientes a la recuperación o mitigación del impacto ambiental causado o por causar, de manera que las organizaciones eviten sanciones por el incumplimiento de la normatividad ambiental vigente y obtengan beneficios económicos al reducir sus costos y gastos. Teniendo como resultado el reconocimiento de la restauración y cuidado con el medio ambiente, además de registrar dentro de sus operaciones las afectaciones o posibles afectaciones, orientando a una gestión organizacional más eficiente y responsable con el medio ambiente.

En este contexto, Espinoza (2017) percibe la educación como un instrumento fundamental para el crecimiento y cambio de la sociedad, por tanto, los contadores públicos deben aprender lo concerniente a la protección y manejo eficiente de los recursos naturales y la importancia de dicho impacto en las empresas, considerando así a la contabilidad verde como aquel método de asumir de una forma cuantitativa, registrada y ordenada el impacto de las afectaciones al medio ambiente, originadas por las operaciones de las organizaciones.

En contexto, la formación verde es de suma importancia para el pregrado de Contaduría Pública, pues día a día la comunidad se vuelve más consciente de los daños que se causan en el planeta por la desesperada búsqueda de desarrollo; por esto es de vital importancia que desde la academia se dicten asignaturas con énfasis en el buen uso del ambiente. En el caso puntual, la contabilidad ambiental o verde les brinda a los profesionales una amplia cantidad de herramientas, las cuales les permiten desarrollar proyectos que busquen un crecimiento en los dos frentes: (1) la permanencia y evolución económica de la empresa, (2) la protección y el uso adecuado de los recursos naturales. Con ello, se podría fortalecer ampliamente el margen de ganancia en las compañías y la calidad de vida de muchas personas, además de brindarles una enseñanza contable a los profesionales con un enfoque ético, ambiental y social, que permita un desarrollo económico sostenible.

IV. Metodología

El presente documento se desarrolla en el campo contable - ambiental, específicamente en la formación verde de los programas de Contaduría Pública de las universidades del departamento de Antioquia. La investigación posee un enfoque cuantitativo con un alcance descriptivo. La primera

etapa de la investigación recopila los datos de las distintas universidades que imparten el pregrado de Contaduría Pública en el departamento de Antioquia. Posteriormente se identifican las horas designadas en cada programa académico para la formación en contabilidad verde. Finalmente, se analiza el enfoque de la asignatura a través de los documentos internos de las instituciones con el fin de examinar el desarrollo y el objetivo del curso.

La población del estudio estuvo conformada por 44 universidades que se encuentran ubicadas en el departamento de Antioquia y una muestra de 23 instituciones, tanto de carácter oficial como privado, que ofrecen el programa de Contaduría Pública, en sus diferentes modalidades, presencial, a distancia o virtual.

La recopilación de la información se abordó inicialmente a través fuentes primarias, sustentadas en artículos, libros, trabajos de grado y normatividad legal relacionada con la contabilidad ambiental o verde. No obstante, se implementaron fuentes secundarias como el sistema nacional de información de la educación superior (SNIES), los planes de estudio del pregrado de Contaduría Pública y las cartas descriptivas de las asignaturas contabilidad ambiental o social.

El análisis de la información se desarrolló a través de la herramienta de Excel y el programa estadístico SPSS que buscaba: (1) identificar el número de universidades que incorporan el pregrado de Contaduría Pública, (2) determinar la ubicación de las universidades (3) reconocer el tipo de razón social de las instituciones según el Ministerio de Educación (4) examinar la intensidad horaria de la asignatura (3) analizar los enfoques disciplinares e interdisciplinares de la correspondiente asignatura.

V. Resultados

El objetivo principal de esta sección es destacar las estadísticas relacionadas con la temática de estudio en el ámbito de la profesión contable en Colombia. Los resultados, permiten analizar la importancia de la formación ambiental en la disciplina contable y cómo esta puede contribuir a perpetuar los problemas verdes a través de los profesionales y las entidades, quienes son las primeras responsables en la ejecución de acción que entrelacen la gestión y la contabilidad ambiental o verde.

En Colombia existen actualmente 139 universidades, de estas 44 Universidades se encuentran ubicadas en el departamento de Antioquia, pero solo 23 instituciones tanto de carácter oficial como privado ofrecen el pregrado de Contaduría Pública, en sus diferentes modalidades, presencial, a distancia y virtual; muchas de estas cuentan con sedes en las diferentes subregiones del departamento; sin embargo, no todas consideran, dentro de la formación profesional del contador público, la formación ambiental. De acuerdo con la

Figura 1, se reconoce que únicamente 15 de estas universidades contemplan dentro de su plan de estudios la formación verde de sus estudiantes.

Figura 1: Cantidad de Universidades en el departamento de Antioquia

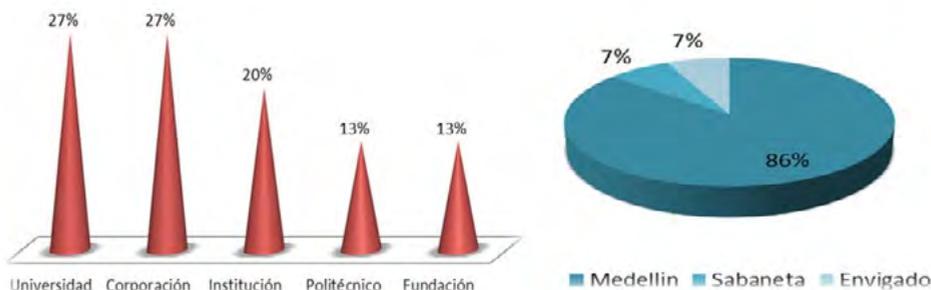


Fuente: Elaboración propia (2019).

Este hallazgo toma en consideración los argumentos afirmados por Papagiannakis, Voudouris, Lioukas y Kassinis (2019) quienes manifiestan que las organizaciones requieren profesionales contables con valor agregado en materia ambiental, puesto que actualmente se evidencian distintos estándares que demandan medir y evaluar activos, pasivos, ingresos, costos y gastos ambientales; sin embargo, existen vacíos educativos en los contadores públicos en materia ambiental debido a que gran parte de los programas de Contaduría Pública no contienen una asignatura enfocada en contabilidad ambiental (Hens *et al.*, 2018). Por consiguiente, las universidades de Colombia deben sumar esfuerzos internos que propendan por la incorporación de asignaturas de contabilidad verde.

De igual manera es importante resaltar los lineamientos de Bui, *et al.* (2017) en relación con que los profesionales contables también son ciudadanos que tienen la responsabilidad de gestionar acciones y procesos que conduzcan a un crecimiento resiliente y a la reducción de la vulnerabilidad frente a los riesgos de desastres y al cambio climático que desarrollan las empresas. Lo anterior condiciona a los programas de Contaduría Pública a gestionar mecanismos de evaluación que ayuden a las empresas y a los profesionales en la implementación de sistemas o herramientas en pro del medio ambiente, como lo es la contabilidad ambiental o verde.

Figura 2: Ubicación y tipos de instituciones en educación verde



Fuente: Elaboración propia (2019).

Ahora bien, las universidades que incluyen este tipo de formación, se encuentran principalmente en la capital del departamento, con un 86%, seguidamente se ubica una igualdad porcentual entre los municipios de envigado y sabaneta con un 14%. Lo anterior, identifica que en la ciudad de Medellín han contemplado con “responsabilidad” la necesidad de formar a sus estudiantes en contabilidad y ambiente, ayudando a fortalecer las competencias que debe integrar un profesional de Contaduría Pública.

Adicionalmente, la figura 2 ilustra los tipos de instituciones que incluyen una educación verde en los programas de Contaduría Pública. Logrando identificar que gran parte de las instituciones educativas mantiene en su razón social “universidad” y “corporación”, en ese orden se ubican las “instituciones” en último lugar y con un puntaje igual se hallan Politécnico y Fundación. Situación que permite destacar información demográfica en la investigación.

Paralelamente, es de suma importancia que los estudiantes de Contaduría Pública reciban una formación integral en los aspectos ambientales y sociales; para lograr esto, es oportuno que estas universidades impartan este tipo de contenidos con una intensidad de 4 horas semanales (64 horas semestrales), como sucede con otras asignaturas de igual relevancia como lo son la tributaria o los costos (González, 2015).

Figura 3: Intensidad horaria de la formación



Fuente: Elaboración propia (2019).

La información recolectada permitió identificar que de un total de 15 Universidades, solo la Universidad Autónoma Latinoamericana, correspondiente al 7%, dicta 4 horas semanales, considerado como el tiempo adecuado y necesario para tener una formación verde completa. Paralelamente, se identificó que la Corporación Universitaria Americana, la Universidad EAFIT, el Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, la Universidad Católica Luis Amigó, la Fundación Universitaria María Cano, y el Politécnico Grancolombiano, que equivalen al 40%, tienen una intensidad de 3 horas semanales (48 horas semestrales). Finalmente, se reconoce que la Corporación Universitaria Remington, Instituto Tecnológico Metropolitano, Fundación Escuela Colombiana de Mercadotecnia, Corporación Universitaria de Sabaneta, Corporación Universitaria U de Colombia, Universidad de San Buenaventura, la Institución Universitaria Salazar y Herrera y la Universidad de Envigado, que conforman el 53% restante, brindan una formación ambiental de 2 horas a la semana (32 horas en el semestre), (ver Figura 3).

En este sentido, se analiza que, aunque estas universidades estén formando a sus estudiantes de Contaduría Pública en contenidos socio-ambientales, las horas dictadas no son suficientes para abarcar todos los temas de esta asignatura y formar profesionales con una conciencia socio-ambiental que les permita en un futuro tener las herramientas y las capacidades para proponer soluciones y afrontar las necesidades que las empresas y la sociedad tengan respecto a estos temas.

En consecuencia, es por ello que muchos profesionales de Contaduría Pública presentan vacíos conceptuales en contabilidad verde y se ven obligados a realizar seminarios o cursos alternos para formarse en esta especialidad, puesto que son conscientes de que estos saberes son un conocimiento integral que necesita con urgencia el mundo empresarial e investigativo. Esta situación da un retroceso al avance de este tipo de contabilidad, debido a que

los contadores públicos son la figura principal para vigilar y controlar que la aplicación de la contabilidad verde en las organizaciones (Evangelinos, Nikolaou y Leal, 2015).

Así mismo, los resultados se interrelacionan con los planteamientos emitidos por Novillo y Hachi (2014) e Higuera (2015), quienes plantean la necesidad de diseñar propuestas metodológicas amplias para la formación de los estudiantes de Contaduría Pública en contabilidad ambiental con el objetivo de impartir y formar todas las temáticas que se vinculan al eje epistemológico y práctico de la contabilidad verde. Esta herramienta pedagógica permitirá establecer la intensidad horaria necesaria en el proceso de enseñanza y aprendizaje en contabilidad verde (Urraca y Silva, 2017). Lo anterior ayudará a fortalecer las competencias de los contables y, así mismo, incrementar el desarrollo humano y social de las organizaciones que contrarrestan la problemática ambiental que hasta hoy ha sido irrefrenable.

Ahora bien, la figura 4 da cuenta de los aspectos que destacan la profundidad de la formación en la asignatura de contabilidad verde. Para ello, fue necesario dividir la formación desde dos ópticas (1) eje disciplinar y (2) eje interdisciplinar, con el objetivo de visualizar el enfoque que prevalece en el aprendizaje de contabilidad verde.

De acuerdo a ello, se logró establecer que, de 15 universidades, el foco disciplinar se encuentra distribuido en un 11% para la normatividad de la contabilidad ambiental, el 6% para la definición de partidas ambientales y el concepto de contabilidad ambiental, un 3% para los aspectos de tributación y sistema contables, finalmente el 1% es enfocado en modelos de contabilidad verde y responsabilidad socio-ambiental del contador público.

Figura 4: Profundización de la formación ambiental



Fuente: Elaboración propia (2019).

Bajo la misma óptica, se analizó el área interdisciplinar de la asignatura que se encuentra liderada por un 13% en el aprendizaje de legislación ambiental y conceptos de ecología o medio ambiental; paralelamente se ubican con un 11% temas de gestión ambiental y contaminación; un 10% de la asignatura corresponde al perfeccionamiento de aspectos en temas de desarrollo sostenible e impacto social; finalmente ubican el aprendizaje de contabilidad social en un 1%.

Estos hallazgos concuerdan con las expresiones de Taleb (2015), quien observó en su estudio que las pocas asignaturas relacionadas con contabilidad ambiental están construidas desde contenidos interdisciplinarios y han evidenciado algunas dificultades con la coherencia horizontal en las teorías que sustenta la contabilidad ambiental. Así mismo, persiste una inexistencia con la incorporación de los proyectos transversales obligatorios e institucionales, el fomento de la investigación y la pertinencia con el contexto ambiental actual.

De acuerdo con los datos analizados, se considera que una de las principales tareas es el desarrollo de propuesta de enseñanza y aprendizaje en contabilidad verde, que permitan trazar estrategias de mejora y solución para las dificultades evidenciadas. Es así como Welford (2016) establece que los planes educativos en educación verde deben estar alineados desde la óptica constructivista que permita una educación que dé mayor importancia al contexto de aprendizaje que a la memorización. Esto permitirá fortalecer las habilidades, capacidades y las competencias de los estudiantes contables en materia ambiental (Wójcik, 2015).

En este sentido, los hallazgos permiten analizar la necesidad de fortalecer el eje disciplinar de la contabilidad verde. Estos conceptos les permitirán a los profesionales contables desarrollar estrategias de sensibilización ambiental, evaluar los sistemas productivos ambientales de las organizaciones y reconocer dentro de los informes financieros las cuentas socio- ambientales que a su vez ayudan a configurar procesos e inversiones responsables que han de ejecutar para el desarrollo humano y social de la entidad. Nos obstante contribuirá a que las organizaciones desarrollen mejoras en las cadenas de suministro y operaciones en respuesta a la adaptación del cambio climático y el aumento de la resiliencia de las comunidades ante la recuperación y el mantenimiento del ecosistema (Lieder y Rashid, 2016).

Tomando todos los elementos en consideración, la presente investigación reconoce que los programas de Contaduría Pública estudiados priorizan el eje interdisciplinar. Por tanto, es axiomático que estos programas incorporen lineamientos o estrategias educativas que permitan repensar la contabilidad verde adherida a los componentes disciplinares. Logrando así conocer las teorías que sustentan la contabilidad verde desde la corriente funcionalista y heterodoxa. Esto es absolutamente necesario para confrontar la lógica de la

contabilidad verde y construir nuevos criterios de ubicación conceptual que permitan dinamizar estrategias de representación social y ambiental.

VI. Conclusiones

La investigación abordada gira en torno a la necesidad de implementar la educación contable-ambiental en las universidades del departamento de Antioquia, esto con base en la preocupación existente por la poca conciencia social que tiene el hombre por el cuidado del medio ambiente y cómo desde la formación contable se pueden generar cambios importantes para la sociedad, incrementando la consciencia sobre los daños que día a día esta le causa al planeta en la búsqueda desesperada del desarrollo.

De acuerdo con ello, el estudio reveló la importancia de la formación en materia ambiental dentro de los programas de Contaduría Pública impartidos en las universidades del departamento de Antioquia, ya que la contabilidad además de servir a las organizaciones como una herramienta de control financiero y gestión, también deberá evidenciar el uso que estas le están dando a los recursos naturales, controlando toda acción que afecte la condición de la naturaleza y el desarrollo sostenible.

A su vez, la contabilidad debe ser vista no solo como un mecanismo de control financiero y contable, sino también, como una disciplina social generadora de cambio y transformación, que busca el bienestar común y la solución a diversas problemáticas sociales, por lo que se deben tomar iniciativas dirigidas hacia la investigación, las cuales contengan un enfoque social generando, así mismo, la construcción de una mejor educación.

Tomando en cuenta los resultados obtenidos, se concluye que dentro del departamento de Antioquia se ubican 23 universidades que ofrecen el pregrado de Contaduría Pública y 15 de estas contemplan el curso de contabilidad ambiental dentro de su malla curricular. Analizando así que el 65% de las universidades ubicadas en Antioquia forman a sus estudiantes en diferentes principios y postulados que existen en contabilidad verde. Lo anterior genera un progreso positivo en el eje problemático de la investigación. Sin embargo, aún es necesario que las universidades promuevan la formación ambiental en los estudiantes de Contaduría Pública desde un enfoque disciplinario e interdisciplinario.

Por otro lado, se menciona que las universidades direccionan con un gran volumen porcentual la formación ambiental desde el enfoque interdisciplinario, análisis que se fundamenta a partir de los 15 planes de estudios revisados, en donde se halló que los aspectos interdisciplinarios equivalen al 69%, mientras que los disciplinarios al 31%.

En este contexto, se reflexiona que, aunque existe un progreso en la formación ambiental de los futuros profesionales de Antioquia, se reconoce que

este aprendizaje no está direccionado desde la óptica disciplinar, situación que genera un reproceso en las competencias que deberá adquirir el estudiante para implementar, manejar y ejecutar la contabilidad verde en una organización, que a su vez ayuda a perpetuar los problemas ambientales que presenta el planeta.

Por tanto, se determina la importancia de abordar la temática de la contabilidad verde desde las corrientes principales de la contabilidad que dan cuenta de las teorías, modelos, herramientas, instrumentos y otros aspectos que vislumbran el *corpus* del conocimiento en relación a los principios y características que se vinculan a la contabilidad verde. Con ello los contadores ayudarán a que las organizaciones puedan tomar medidas que promuevan mejoras en las prácticas ambientales y el buen uso de los recursos naturales.

Así mismo, los profesionales podrán analizar que la contabilidad tiene como objetivo simplificar lo complejo, pero en ello no solo se ubica lo instrumental sino también la sociedad; reflejando así la preocupación por el ambiente que re direcciona a elementos como la vida, la salud, la educación, la cultura, entre otros.

Finalmente, se recomienda que las investigaciones futuras repliquen este foco de investigaciones en otros departamentos de Colombia, a fin de contribuir en el despertar de la conciencia de los programas de Contaduría Pública y en los mismos profesionales, en cuanto a la formación en temas verdes o ambientales se refiere.

No obstante, se cree que la reflexividad es una manera de fomentar el compromiso de los académicos con la práctica de la contabilidad verde, un medio para mejorar la investigación y transformar las barreras de dominación que permitan el desarrollo de nuevos principios y postulados y, a su vez, complementen las teorías y los modelos existentes.

VII. Referencias bibliográficas

- Ablan, N., y Méndez, E. (2004). Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción. *Actualidad contable faces*, 7(8), 7-22.
- Álvarez, H. (2019). Buscando la Ruta de la medición-valoración ecológica no monetaria, en la teoría tridimensional de la contabilidad. *Visión contable*. 20, 22-95.
- Arguello, M. (2018). La problemática de la Contabilidad Ambiental. *Revista Publicando*, 5(15 (2)), 199-208.
- Bui, N., Kawamura, A., Kim, K., Prathumratana, L., Kim, T., Yoon, S., y Truong, N. (2017). Proposal of an indicator-based sustainability assessment framework for the mining sector of APEC economies. *Resources Policy*, 52 (405–417). <http://doi.org/10.1016/j.resourpol.2017.05.005>
- Burritt, R., & Christ, K. (2016). Industry 4.0 and environmental accounting: a new revolution?. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*, 1(1), 23-38.
- Chamorro, C. (2015). Estado actual de la contabilidad verde en Colombia. *Saber, ciencia y libertad*, 10(2), 53-62.

- Congreso de la Republica de Colombia. (13 de Julio de 2009). Ley 1314. *Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia*. Diario Oficial No. 47.409.
- Congreso de la Republica de Colombia. (19 de Diciembre de 1973). Ley 23. *Por el cual se conceden facultades extraordinarias al Presidente de la República para expedir el Código de Recursos Naturales y de Protección al Medio Ambiente y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 34.001.
- Congreso de la Republica de Colombia. (22 de Diciembre de 1993). Ley 99. *Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 41.146.
- Correa, D. (2017). *Sistema de tareas docentes para introducir la dimensión ambiental en la disciplina Contabilidad de la carrera de Contabilidad y Finanzas*. (Bachelor's thesis). Universidad de Holguín, Facultad de Ciencias Económicas y Administración, Departamento de Contabilidad y Finanzas. Cuba.
- Cubides, A. (2017). *Importancia y aplicabilidad de la Contabilidad Ambiental en las empresas colombianas*. Bogotá D.C. Colombia: Universidad Militar Nueva Granada.
- Deegan, C. (2017). Twenty five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 65-87.
- Duque, F. (2012). Una mirada crítica a la formación del contador público en Colombia. *Adversia* (11), 1-11.
- Espinoza, Z. (2017). *Contabilidad Ambiental como Herramienta de Responsabilidad Social*. Lima: Universidad Señor de Sipán Pimentel.
- Evangelinos, K., Nikolaou, I., & Leal Filho, W. (2015). The effects of climate change policy on the business community: a corporate environmental accounting perspective. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(5), 257-270.
- Fernández, L. y Carrara, C. (2009). Enfoque socio-ambiental en la formación del contador público. *Visión de futuro*, 12(2), 1-15.
- Fundación Fórum Ambiental. (1999). *Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa*. Recuperado de: <http://www.forumambiental.org/es/contabilidad-ambiental-medida-evaluacion-y-comunicacion-de-la-actuacion-ambiental-de-la-empresa2/>
- Gómez, J. (2020). Contabilidad, paradigma de los conjuntos: Etimología, historia y perspectivas futuras. *Alternativa Financiera*, 9(1). 25-38.
- Hens, L., Block, C., Cabello-Eras, J., Sagastume-Gutierrez, A., Garcia-Lorenzo, D., Chamorro, C., & Vandecasteele, C. (2018). On the evolution of “Cleaner Production” as a concept and a practice. *Journal of Cleaner Production*, 172, 3323-3333.
- Higuera, E. (2015). *Valoración del costo ambiental estimado en los EEFF de la Universidad Militar Nueva Granada sede Bogotá*. (Bachelor's thesis). Universidad Militar Nueva Granada. Colombia.
- Kim, E. y Lyon, T. (2015). Greenwash vs. brownwash: exageración y modestia indebida en la divulgación de sostenibilidad corporativa. *Organization Science*, 26(3), 705-723.

- Kitada, H. y Kokubu, K. (2019). El papel de los indicadores en la integración del proceso de sostenibilidad en las actividades corporativas: estudios de casos de empresas japonesas. *Gestión de la sostenibilidad y estrategia empresarial en Asia*, 16, 1.
- Lieder, M., & Rashid, A. (2016). Towards circular economy implementation: A comprehensive review in context of manufacturing industry. *Journal of Cleaner Production*. 115, 36–51. <http://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.12.042>
- Macías, H. y Velásquez, S. (2017). Avances de la contabilidad social y ambiental en su contexto original. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 70, 13-41.
- Mejía, E., y Vargas, L. (2012). Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social. *Lumina*, 13, 48-70.
- Mejía Soto, E., Montes Salazar, C., y Mora Roa, G. (2010). Estructura conceptual de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad. *Contexto*, 2, 34-53.
- Montero, M. y Betancur, E. (2018). Una mirada a la contabilidad ambiental. Postulados y retos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (73), 199-209.
- Novillo, M. & Hachi, J. (2014). *Metodología para contabilizar los aspectos ambientales generados por instituciones públicas y privadas en base al cumplimiento de la normativa ambiental vigente*. (Master's thesis). Universidad Politécnica Salesiana. Ecuador.
- Ochoa, C., Mosquera, C., y Ruiz, C. (2013). Modelo de contabilidad ambiental para la empresa Pedro Álvarez construcciones S.A.S. (Trabajo de grado). Medellín, Colombia. Recuperado de: <http://bibliotecadigital.usb.edu.co/handle/10819/1619>
- Papagiannakis, G., Voudouris, I., Lioukas, S. y Kassinis, G. (2019). Sistemas de gestión ambiental e innovación de productos ambientales: el papel de la participación de los interesados. *Estrategia empresarial y medio ambiente*, 28(6), 939-950.
- Presidencia de la Republica de Colombia. (18 de Diciembre de 1974). Decreto 2811. *Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente*. Diario Oficial No 34.243.
- Reynosa, E. (2015). *Crisis ambiental global: Causas, consecuencias y soluciones prácticas*. Recuperado de Acta Académica: <https://www.academica.org/ern/5.pdf>
- Rodríguez, D. (2011). Formulación de una estructura teórica para la contabilidad ambiental. *Libre empresa*, 8(2), 101-120.
- Rout, H. (2010). Green Accounting: Issues and Challenges. *Journal of Managerial Economics*. Aug. 8(3), 46-60.
- Sanz, C. (1995). El medio ambiente y la contabilidad. *Acciones e investigaciones sociales* (3), 165-178.
- Sommer, L. (2015). Revolución industrial-industria 4.0: ¿son las PYME manufactureras alemanas las primeras víctimas de esta revolución? *Revista de Ingeniería y Gestión Industrial*, 8(5), 1512-1532.
- Spence, C., Chabrak, N. & Pucci, R. (2013). Doxig sunglasses: A response to “Green accounting and Green Eyeshades: Twenty years later”. *Critical Perspectives on Accounting*. September 24(6): 469-473. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.002>
- Taleb, M. (2015). Fifty years of Sustainability Accounting: does accounting for income in business sustainability really exist? *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5(1), 36-47.

- Urraca, E., y Silva, J. (2017). Diagnóstico, evaluación y propuesta de manejo ambiental de los residuos sólidos y efluentes en una industria panificadora periodo junio-julio 2015. *Revista ciencia y tecnología*, 12(3), 25-39.
- Welford, R. (2016). *Corporate environmental management 1: Systems and strategies*. Routledge: Florida.
- Wójcik, D. (2015). Accounting for globalization: evaluating the potential effectiveness of country-by-country reporting. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 33(5), 1173-1189.
- Van Thanh, N., Chamorro, C., Hens, L., & Lan, T. (2016). The widening concept of “cleaner production”. *Cultura Educación y Sociedad*, 7(2), 9-25.

Arias, J. D, et al. (2020). Aproximaciones contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas. Perspectivas plurales de los editores. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 131-165.

Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a05>

Aproximaciones contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas. Perspectivas plurales de los editores

Juan David Arias Suárez (Compilador)

jd.arias@hotmail.com

Politécnico Grancolombiano – Asfacop

Orcid: 0000-0002-4218-953X

Fernando Salazar (Pontificia Universidad Javeriana)

Jaime Andrés Correa-García (Universidad de Antioquia)

Michael Andrés Díaz (Universidad Santo Tomás)

Héctor José Sarmiento (Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid)

Jane Andrew (The University of Sydney)

Christine Cooper (University of Edinburgh)

Yves Gendron (Université Laval)

Laura C. Acosta, Daniel S. Malaver, Víctor M. Castañeda

(Universidad Nacional de Colombia)

Yuliana Gómez (Tecnológico de Antioquia)

Luisa Fernanda Giraldo (Universidad de Manizales)

Julieth Sorany Alzate (Universidad Autónoma Latinoamericana)

Marisleidy Alba (Universidad Externado de Colombia)

José Joaquín Ortiz (Universidad Libre de Colombia)

David Andrés Camargo (Universidad Militar Nueva Granada)

Aproximaciones contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas. Perspectivas plurales de los editores

Resumen: *Este artículo presenta perspectivas plurales y contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas, desde las letras y voces directas de quienes conviven cotidianamente con la labor editorial. Como una aproximación reflexiva, 13 editores de revistas especializadas en contabilidad y disciplinas conexas presentan argumentos a favor y en contra de los temas más recurrentes en las publicaciones científicas actuales, como el modelo de evaluación de impacto a través de citas, la interacción de la comunidad académica disciplinar, las tendencias de las políticas públicas de ciencia, tecnología e innovación y el sentido de la investigación. Con una discusión respetuosa, diversa, sincera y vinculante, el artículo no presenta posiciones unánimes e invita a ampliar la conversación en diferentes espacios académicos para que la comunidad contable comprenda el origen y el sentido de las tendencias, estructuras y aspectos de calidad e impacto que recaen sobre las publicaciones científicas.*

Palabras clave: *Contabilidad, revistas científicas, medición de impacto, comunidad académica.*

Contextual approximations on the evolution of Colombian accounting journals. Plural perspectives from editors

Abstract: *This paper presents plural and contextual perspectives on the evolution of Colombian accounting journals, from the direct writing and voices of those who are daily involved with the editorial job. As a reflective approximation, 13 editors from journals specialized in accounting and connected disciplines present arguments in favor and against the most recurrent topics in current scientific publications, such as the citation-based impact assessment model, interaction with the disciplinary academic community, trends in science, technology and innovation public policies, and the sense of research. Through a respectful, diverse, sincere and linking discussion, the paper does not present unanimous positions and invites to broaden dialog in different academic spaces so that the accounting community understands the origin and sense of the trends, structures, and quality and impact aspects affecting scientific publications.*

Keywords: *Accounting, scientific journals, impact measurement, academic community.*

Aproximações contextuais sobre o futuro das revistas de contabilidade colombianas. perspectivas plurais dos editores

Resumo: *Este artigo apresenta perspectivas plurais e contextuais sobre o futuro das revistas de contabilidade colombianas, desde as letras e vozes diretas de quem convivem cotidianamente com a labor editorial. Como uma abordagem reflexiva, 13 editores de revistas especializadas em contabilidade e disciplinas afins apresentam argumentos a favor e contra os assuntos mais recorrentes nas publicações científicas atuais, como o padrão de avaliação de impacto por meio de citações, a interação da comunidade acadêmica disciplinar, as tendências das políticas públicas de ciência, tecnologia e inovação e o significado da pesquisa. Com uma discussão respeitosa, diversa, sincera e vinculante, o artigo não apresenta posições unânimes e convida a ampliar a conversa em diferentes espaços acadêmicos para que a comunidade contábil compreenda a origem e o significado das tendências, estruturas e aspectos de qualidade e impacto que recaem sobre as publicações científicas.*

Palavras chave: *Contabilidade, revistas científicas, medição de impacto, comunidade acadêmica.*

Des approximations contextuelles sur le devenir des revues comptables colombiennes. Perspectives plurielles des éditeurs

Résumé: *Cette étude présente des perspectives plurielles et contextuelles sur le devenir des revues comptables colombiennes, au moyen de lettres et de voix de ce qui coexistent au quotidien avec le travail éditorial. À titre d'approche réfléchie, 13 éditeurs de revues spécialisées en comptabilité et disciplines connexes avancent des arguments pour et contre les thèmes les plus récurrents dans les publications scientifiques actuelles, comme le modèle d'évaluation d'impact par citation, l'interaction de la communauté universitaire disciplinaire, les tendances des politiques publiques en matière de science, de technologie et d'innovation et le sens de la recherche. En faisant appel à une discussion respectueuse, diverse, sincère et contraignante, cet article ne présente pas des positions unanimes et invite à élargir la conversation dans différents espaces académiques pour que la communauté comptable comprenne l'origine et le sens des tendances, structures et aspects de qualité et d'impact sur les publications scientifiques.*

Mots-clés: *Comptabilité, revues scientifiques, mesure d'impact, communauté académique.*

Aproximaciones contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas. Perspectivas plurales de los editores

Juan David Arias Suárez (Compilador).

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a05>

Primera versión recibida en junio de 2020 – Versión final aceptada en septiembre de 2020

I. Introducción

En Colombia la dinámica actual de las publicaciones científicas de áreas como la contabilidad y disciplinas afines ha venido transformándose en las últimas décadas debido a las presiones institucionales de las políticas de Ciencia, Tecnología e Innovación de Publindex-Minciencias y sus formas de medición sobre la calidad e impacto de las revistas científicas. La producción de conocimiento ha tenido un viraje intencional hacia espacios limitados y esquivos para las reflexiones y aportes hispanoparlantes y latinoamericanos como lo son *WoS*, *Scopus* y el *Book Citation Index*, donde élites académicas tienen el poder de visibilizar e invisibilizar las publicaciones de acuerdo con sus representaciones sobre ciencia, calidad e impacto, debido a las asimetrías de citación propias de las categorías sociológicas y epistémicas anglo-eurocéntricas de la relación norte-sur.

El posicionamiento de perspectivas mayoritariamente cuantitativas en las publicaciones de la disciplina contable, como elemento propio de las revistas escalafonadas internacionalmente, ha dejado escuetos, pero no menores espacios para las corrientes heterodoxas, interpretativas, críticas, decoloniales y latinoamericanistas en contabilidad que es necesario divulgar, y para trabajos locales de aportes específicos a comunidades singulares. La pluralidad intelectual, diversidad epistémica y aportes colectivos son atomizados por métricas sesgadas del impacto social del conocimiento, las formas cognoscitivas del saber contable, su interdisciplinariedad, sus mediaciones socio-históricas y su *ethos*.

El futuro de las revistas contables colombianas es incierto; la mayoría de las publicaciones nacionales han avanzado en rigurosidad, oportunidad, calidad e indexaciones, pero en ese proceso, muchas revistas han perecido y otras trabajan más por su sostenimiento que por su avance. Aun así, la comunidad académica continúa valorando la producción nacional, la tradición epistémica y la construcción de comunidades. Artículos y debates de este tipo han sido contruidos otrora en Macías (2012; 2013), Macías, *et al.* (2014), Gómez-Villegas (2012; 2013), Rueda (2012) y continuados en algunas editoriales de revistas: León (2015), Macías, (2017), Camargo (2018a), Sarmiento (2018), Arias (2018), Malaver (2018), Sánchez (2019) y Gómez-Zapata (2019).

En este orden de ideas, y con el ánimo de dar continuidad a las discusiones previas, surge este artículo como un espacio para la reflexión plural e interinstitucional, respetuosa, pero sincera y crítica, convocada por la Red Colombiana de Editores y Revistas Contables (Reditores) para dar a conocer a la comunidad académica contable, las sensaciones, preocupaciones, retos y la heterogeneidad de posiciones desde la perspectiva de trece editores de revistas especializadas en contabilidad o cuyos espacios de publicación interdisciplinar en ciencias económicas, sostienen una sección activa sobre investigaciones y reflexiones contables. En esa vía, este documento está compuesto por esta breve introducción contextual, aunada a la estructura metodológica; luego se presenta el aporte de cada editor a la discusión convocada y finalmente se genera un espacio sintético de discusión donde se destacan las principales posiciones, incertidumbres, puntos de encuentro y de desencuentro.

II. Estructura metodológica

A partir de las reflexiones y argumentos suscitados en el pasado IV Encuentro Nacional de Editores Contables, organizado en agosto de 2019 por Reditores, Asfacop y la Universidad Externado de Colombia, se lograron establecer los dos focos de discusión más constantes sobre el devenir de las revistas contables:

1. *Discrepancias sobre el modelo de medición de impacto a través de citas y el reconocimiento de métricas alternativas. Posicionamiento, rankings, y lucro sobre los procesos de publicación. ¿Las métricas inducen a la eliminación o unificación de las revistas colombianas de contabilidad?*
2. *Participación de las revistas nacionales en discusiones disciplinares internacionales. Prácticas editoriales novedosas y tensiones sobre las publicaciones en inglés.*

De esa forma, se convocó a los editores de revistas integrantes y no integrantes de Reditores para generar disertaciones, discusiones y propuestas alrededor de estos dos tópicos. Sin restar rigor académico, la construcción de este documento tiene una finalidad reflexiva y comunicativa, y promotora de acciones posteriores. Así, este artículo debe ser visto como un punto

de partida, pues la idea es utilizarlo como base argumental para debates posteriores en el marco de documentos y eventos nacionales donde participen las revistas, y para forjar un constante diálogo escrito entre las voces editoriales que derive en acciones para la comunidad.

Las razones anteriores, aunadas a la necesidad de maduración de la comunidad académica nacional y latinoamericana, a la construcción de identidad propia y a la protección de las revistas nacionales, permitió establecer esta convocatoria, plural, incluyente y vinculante, con ánimo de que las revistas se relacionen como pares y se fomenten espacios de cooperación entre las revistas contables colombianas. Las revistas y los editores participantes se presentan a continuación, cuya presentación fue establecida por estricto orden de aparición en el texto:

Tabla 1: Autores por revista e institución

Revista	Autores-Editores	Institución
Cuadernos de Contabilidad	Fernando Salazar	Pontificia Universidad Javeriana
Contaduría Universidad de Antioquia	Jaime Andrés Correa-García	Universidad de Antioquia
Activos	Michael Andrés Díaz	Universidad Santo Tomás
Teuken Bidikay	Héctor José Sarmiento	Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid
Critical Perspectives on Accounting ¹	Jane Andrew, Christine Cooper, Yves Gendron	Academic Press Inc. – Elsevier
Innovar	Laura C. Acosta, Daniel S. Malaver, Víctor M. Castañeda	Universidad Nacional de Colombia
En-contexto	Yuliana Gómez	Tecnológico de Antioquia
Revista Colombiana de Contabilidad	Juan David Arias	Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública
Lúmina	Luisa Fernanda Giraldo	Universidad de Manizales
Visión Contable	Julieth Sorany Alzate	Universidad Autónoma Latinoamericana
Apuntes Contables	Marisleidy Alba	Universidad Externado de Colombia
Criterio Libre	José Joaquín Ortiz	Universidad Libre de Colombia
Revista Facultad de Ciencias Económicas	David Andrés Camargo	Universidad Militar Nueva Granada

Fuente: Elaboración propia.

¹ La revista CPA participa como única publicación no-colombiana en calidad de invitada por Reditores, debido a sus recientes discusiones sobre las asimetrías idiomáticas en las publicaciones (Andrew, Cooper y Gendron, 2020) y la necesaria interacción y relacionamiento con otras publicaciones.

Este documento no tiene una metodología de investigación precisa, diferente a una dialéctica argumental entre los autores. Para el espacio de discusión sobre los puntos planteados se establecieron las siguientes categorías analíticas:

- (A). Modelo de evaluación de impacto
- (B). Interacción de una comunidad académica (nacional e internacional)
- (C). Política pública de Ciencia, Tecnología e Innovación
- (D). Sentido de la investigación

Para operacionalizar la disertación argumental de cada editor, se plantearon relaciones entre las taxonomías establecidas, para presentar algunas discusiones temáticas sobre las relaciones entre cada categoría de forma secuencial. Posterior a estas discusiones relacionales se presentan algunas consideraciones generales sobre los principales focos de discusión y sobre el futuro de las publicaciones en contabilidad, derivadas del debate suscitado. Este espacio final no representa la convergencia de los editores, sino las perspectivas conclusivas del compilador.

Es importante hacer hincapié en que este texto no es una rúbrica cerrada, unidimensional o doctrinal sobre una forma de ver las publicaciones contables. Se destaca que no hay posiciones unánimes sobre cada tema y que la versión final del documento fue aprobada por todos los editores participantes.

III. Aportes Editores

III.1. Fernando Salazar - Cuadernos de Contabilidad

En la actualidad, era de digitalización tecnológica con las llamadas revolución 4.0 y 5.0 que está ingresando desde Japón, se aprecia un proceso de aceleración en el desarrollo teórico y práctico de la Contabilidad, la que debe responder a las necesidades de la sociedad tecnológica desde la gestión avanzada, perfilándose como nueva herramienta de generación de ventajas competitivas desde el punto de vista empresarial. Ahora se puede mencionar que la contabilidad financiera ha dejado de jugar un papel importante para la dirección de la empresa, más allá de la aportación realizada desde el marco normativo. La información que se genera, en muchas ocasiones es utilizada para las decisiones externas de estas organizaciones. Por otro lado, la contabilidad de costos ha sido utilizada en sus inicios para la valoración de los bienes y servicios. En cualquier caso, las dos áreas de aplicación de las ciencias contables tienen una serie de limitaciones a la hora de enfrentarse a la problemática que hoy plantean las nuevas tecnologías de la información para esta ciencia. Para Ripoll (2012), la transferencia de resultados de investigación tiene como misión apoyar y suscitar la transferencia de los resultados de investigación desarrollados por las universidades y otros centros o instituciones

a las empresas y demás agentes socioeconómicos. Con ello, se contribuye al desarrollo y consolidación, en el entorno universitario, de la “Función Transferencia de Conocimiento”. Los estudios de ciencia, tecnología y sociedad (CTS) constituyen una diversidad de programas de colaboración interdisciplinar y hoy día transdisciplinar que, enfatizando la dimensión social de la ciencia y la tecnología, comparten: (a) el rechazo de la imagen de la ciencia como una actividad pura; (b) la crítica de la concepción de la tecnología como ciencia aplicada y neutral; y (c) la condena de la tecnocracia (López Cerezo, 2001).

Abordando el tema desde la perspectiva de las publicaciones, investigación y proceso editorial en las ciencias contables, en sus diferentes líneas de investigación, el establecimiento como disciplina académica en las últimas décadas ha hecho que se incremente la credibilidad y el estado de este campo del conocimiento (Baldvinsdottir, Mitchell y Norreklit, 2010). Este período, ha desencadenado un aumento de investigaciones en contabilidad de gestión y en la teoría o teorías que sustentan la investigación (Ittner y Larcker, 2001, 2002; Zimmerman, 2001; Hopwood, 2002; Lukka y Mouritsen, 2002, Luft y Shields, 2002; Chapman, Hopwood y Shields, 2007; Malmi y Granlund, 2009; Vaivio y Sirén, 2010; Modell, 2010; Lukka, 2010; Merchant, 2010), centradas en los preceptos básicos, teorías centrales (economía, sociología, etc.), enfoques (decisión o control), y métodos de exploración (descriptivo o normativo).

Es importante identificar y analizar los temas estudiados y la coherencia de los métodos de investigación aplicados, debido a la existencia de un número limitado de revistas con un enfoque específico. De esta forma se abren nuevos debates que promueven el desarrollo científico de las ciencias contables. Si bien, como en todas las profesiones, la del investigador en general y en particular, la del investigador en ciencias contables, está sujeta a presiones, entre ellas, cobra relevancia el hecho de publicar artículos en revistas indexadas, por afectar a numerosas facetas en la trayectoria de un investigador, como las decisiones de ocupación y promociones, reputación o importe de compensación económica. En este sentido, Bonner Hesford, Van y Young (2006), Chan (2009), destacan que la publicación en las principales revistas del campo de investigación, miden no solo la calidad de investigación de un académico-investigador, sino también su productividad, al considerar el número de artículos publicados en ellas, la indexación, cuartil y nivel de indexación, siendo las más importantes *Scopus* y *WoS*.

III.II. Jaime Andrés Correa-García – Contaduría Universidad de Antioquia

El debate creciente a nivel internacional sobre la relevancia de las publicaciones académicas, la necesidad de ralentizar la velocidad de publicación y en general a no entrar desaforadamente en la carrera del “*publish or perish*”, ha llegado a Colombia y a la disciplina contable en un momento en que se evidencia una mayor calidad, variedad y profundidad de las investigaciones contables, producto entre otras razones de la mayor cantidad de doctores (PhD) dedicados a la investigación contable. Es así como Macías (2019) reflexiona sobre el aporte de este nivel de formación a la comunidad contable colombiana y augura para el futuro cercano la inserción en las discusiones internacionales en la frontera del conocimiento contable. En este orden de ideas, se evidencia una masa crítica creciente de investigadores contables en Colombia que no necesariamente discurren por la línea de investigación predominante en Colombia que ha sido orientada a la epistemología y teoría contable. Por lo anterior, resulta contradictorio pensar que se busca una inserción paulatina en espacios de debate internacional, sin eufemismos, publicar en revistas internacionales de alto impacto por sus indicadores en *JCR* o *Scopus* y por otro lado no pensar necesariamente en el impacto de las publicaciones, en las citas o en el capital relacional que pueda derivarse de estas publicaciones.

El valor de las publicaciones científicas no radica en la cantidad de las citas y el tipo de revistas donde se es citado. Sin embargo, no deja de ser un factor que da cuenta de la relevancia de un texto y de los nexos que puede lograr con las comunidades académicas nacional e internacional. Pretender que la citación es el fin es un error, considerarla como un acto de vanidad del investigador por si solo molesta, pero entendida como un mecanismo para el establecimiento de redes de investigación y comunicación entre las revistas e investigadores le otorga valor, esto más allá de las críticas por la irrelevancia de algunas citas o su superficialidad (Wakefield, 2008). Son múltiples los factores que inciden en la cantidad de citas, los cuales pueden ser universalistas o particularistas como la alta reputación del autor o el prestigio de la institución (Meyer, Waldkirch, Duscher y Just, 2018). No obstante, las críticas arrecian en Colombia, principalmente porque en la disciplina contable ha habido una preponderancia hacia la epistemología y teoría contable de corte nacionalista. Así mismo Meyer *et al.* (2018) presenta críticas a las citas como mecanismos para determinar el impacto de las revistas en contabilidad al igual que sucede en otras áreas del conocimiento. También hay que entender que algunas de los principales aportes no se han evidenciado en revistas (Griffith, Cavusgil y Xu, 2008) y los rankings internacionales tienden a ignorarlos.

Con estos dos escenarios descritos para la investigación contable en Colombia: 1) Una creciente y dinámica de un segmento de la comunidad contable que empieza a trascender la tradicional corriente centrada en los estudios teóricos y reflexivos, y 2) Un ambiente casi que hostil para la publicación en revistas de alto impacto (que se centran principalmente en las citas), la pregunta que viene a la reflexión es, ¿Nos marginamos? El debate actual es interesante y llega en un punto de inflexión de la investigación contable en Colombia, donde algunos de los principales investigadores “juegan a dos bandas”, de un lado criticando el modelo y de otro publicando en algunas de las más importantes revistas medidas por su impacto. Sin lugar a dudas, se requiere un repensar de la investigación contable en Colombia y trabajar en el sentido que plantea Palea (2017) para el caso europeo, donde se promueva una investigación contable arraigada en el contexto económico, político y social colombiano, pero que su calidad teórica y metodológica no esté en discusión y pueda lograr en consecuencia una mayor cobertura, donde vale la pena también considerar el inglés como idioma para publicación no solo a nivel internacional sino a nivel local.

III.III. Michael Andrés Díaz – Activos

En la última década, las discusiones disciplinares que se han dado en las revistas académicas contables locales, han mostrado un avance gradual acercándose tímidamente a los debates internacionales. Esto se refleja por una participación moderada de un grupo de académicos que han contribuido a los desarrollos teóricos de alto nivel, sin embargo, todavía se sigue presentado una acentuada brecha. La labor de las editoriales es crucial en este cometido (aun con todas las limitantes institucionales que se puedan presentar); la agremiación en redes y la participación en eventos académicos ha permitido incentivar la visibilidad y desarrollo de las revistas nacionales. Además, se ha logrado encontrar un espacio para plantear preocupaciones comunes y fijar objetivos y estrategias mucho más claras que apunten simultáneamente al desarrollo de la disciplina en el país y buscar una voz en las discusiones internacionales (Gómez, 2012; Macías, 2014).

Para respaldar estos esfuerzos, el profesor Macías ha insistido en la integración de las revistas contables colombianas en la academia brasilera resaltando su amplia trayectoria y dedicación en el fortalecimiento de las líneas de investigación y en los medios de divulgación, considerando, además, que es el modelo más maduro de la investigación científica en Latinoamérica. Destaca las características de los autores y las instituciones en el campo científico, los temas abordados en los eventos académicos, el número, temáticas y calidad de las publicaciones seriadas, los atributos de sus revistas, etc. (Macías, 2018), los cuales podremos tomar como un buen referente para proponer algunos objetivos de mediano plazo. Sin embargo, se siguen presentando varias barreras

a las que se enfrentan las revistas. Una de ellas es la falta de herramientas y la propia disposición de los académicos para acercarse a publicaciones en otros idiomas, lo que está llevando a su vez a una desactualización con los planteamientos que se están adelantando a nivel internacional; se pueden encontrar textos que replican discusiones que se dieron hace ya varios años y el valor agregado puede ser minúsculo o nulo. Actualmente se debe garantizar que las publicaciones contengan referentes internacionales y que la argumentación se equipare con los discursos del primer mundo.

De otra parte, los parámetros fijados por las instituciones como Minciencias y la presión de las propias universidades por hacer encajar a las revistas en rankings internacionales, han llevado a que sigamos divagando en algunas cuestiones, por ejemplo ¿Cuál es el rumbo que deben llevar las revistas contables en Colombia? ¿La tendencia es que desaparezcan por el afán de cumplir con los modelos actuales? ¿Se están direccionando los esfuerzos a cumplir con un listado de requisitos y se está dejando de lado la verdadera investigación? En un sentido muy amplio de la investigación contable en Colombia y en particular sobre la labor de las revistas académicas contables, es poco el camino recorrido y los aportes siguen siendo escasos, no obstante, se sigue fomentando la cultura investigativa y se continúa fortalecido la investigación formativa como motor de estudios más rigurosos para un corto y mediano plazo (Macías, 2017; Patiño, Melgarejo y Valero, 2018; Castaño, 2019). La participación en escenarios internacionales, congresos, redes de investigación, presencia en revistas de alta categoría, coautoría con autores de alto reconocimiento nacional e internacional y el trabajo colaborativo entre los investigadores y editores, permiten un progreso mucho más consistente.

III.IV. Héctor José Sarmiento – Teuken Bidikay

Efectivamente, el modelo de medición de impacto mediante citas y referencias sirve al propósito de cuantificar la difusión de la producción, pero incuba también el germen de la distorsión de su calidad, como hay ejemplos incluso en las más reconocidas publicaciones del norte industrializado. Este modelo asegura que las revistas de mayor impacto sean aquellas cuyos artículos son más citados en otras revistas de similares características (Macías, Gómez y León, 2012); no obstante, al examinar algunas de ellas en detalle se evidencia –entre otras prácticas de dudosa reputación– un esquema de citación en serie sin mayor pertinencia. Hechos constatados y afirmaciones evidentes, que no requieren ningún apoyo de autoridad, son respaldados por múltiples referencias a textos que no son puntualmente citados y que muchas veces no respaldan específicamente la afirmación. Sin embargo, la captura de las referencias alimenta efectivamente el cálculo de citas y eleva artificialmente algunos índices como el h5 de los autores. En el caso colombiano esta dinámica se ve

alimentada –entre otras causas– por la presión institucional para imitar las “buenas prácticas editoriales” de las llamadas “revistas de impacto” (Gómez-Zapata, 2019), y por algunos trabajos bibliométricos que elevan al estrellato académico a revistas, autores y textos, sin mayor análisis y por el simple hecho de puntuar alto en los índices de citación.

La creciente preocupación por el elevado número de revistas contables en Colombia (Rueda, 2009), tuvo en el caso de Teuken Bidikay, una respuesta desde el mismo momento de su creación como un proyecto de coedición latinoamericano y latinoamericanista, que reúne cinco universidades de tres países y que mantiene abierta la puerta a otras vinculaciones. Esto ha garantizado que esa revista mantenga y fortalezca su perfil, afiance la integración de sus miembros y aleje el fantasma de la fusión con otras publicaciones. No obstante, esto no basta para eliminar la angustia de que –salvo por algunas honrosas excepciones– no se estén dando discusiones de avanzada en el campo de la contabilidad en Colombia (Gómez-Villegas, 2013) y, sobre todo, que no se esté construyendo una comunidad científica de la disciplina, más allá de la afinidad profesional y la afectividad personal. La necesaria confrontación de los textos se reduce al “breve espacio en que no estás” de algunos eventos académicos, donde algunos autores eluden la confrontación y otros están de paso, de manera que el tiempo no permite examinar en detalle los argumentos, y los cuestionamientos se limitan a la formalidad de las presentaciones.

Con respecto a la visibilidad de la investigación contable colombiana, existe una gran tensión entre los investigadores porque con excepción de autores como Mauricio Gómez-Villegas, Colombia está ausente de las grandes discusiones internacionales de la contabilidad. Nadie discute que los autores colombianos son muy reconocidos en el ámbito latinoamericano, lo cual podría bastarnos para consolidar una comunidad investigativa en la región, donde incluso podemos liderar procesos de transformación; pero para muchos el verdadero cambio sería entrar en las comunidades anglo, donde hasta ahora la presencia es casi nula. La presión del colonialismo intelectual anglosajón mantiene adecuadamente divididos a los autores contables colombianos e impide la unión de lo que podría ser un verdadero movimiento alternativo en contabilidad, que no intente “ser como ellos” y se decida a ser lo que es.

III.V. Jane Andrew, Christine Cooper, Yves Gendron - Critical Perspectives on Accounting²

Históricamente, sabemos que la mayoría de los escritos académicos más influyentes están publicados en idiomas diferentes al inglés. Por ejemplo, el ganador del Premio Nobel Santiago Ramón y Cajal, que es ampliamente

2 El texto original fue presentado en inglés y traducido al español con autorización de los autores.

considerado como el padre de la neurociencia moderna, publicó una gran cantidad de artículos científicos en español, francés y alemán. El capital de Karl Marx se publicó originalmente en alemán, al igual que los primeros artículos influyentes de Albert Einstein. El trabajo de Marie Curie se publicó en francés. Los principios matemáticos de Isaac Newton fueron escritos en latín. Sin embargo, en 2020, la mayoría de las investigaciones científicas se publican en un solo idioma: inglés. En algunos países europeos, el número de publicaciones en inglés es sustancialmente mayor que el de publicaciones en el idioma nativo. Algunos informes muestran que en los Países Bajos esta relación es de 40 a 1. Reconocemos que el dominio y la ascendencia del inglés como la lengua franca para la investigación es menos prevalente en los países latinoamericanos, sin embargo, las presiones para publicar en revistas “internacionales” (es decir, en inglés) son palpables y posiblemente esté creciendo en muchas de las universidades latinoamericanas.

Este cambio lingüístico necesita enmarcarse dentro del estudio de la economía política del proceso de publicaciones científicas, más si cabe teniendo en cuenta las características de su proceso laboral. En términos del proceso laboral, la gran mayoría del trabajo necesario para producir una publicación en una revista científica, la escritura, presentación en congresos, revisión y trabajo editorial es realizado por académicos empleados en instituciones financiadas con fondos públicos. Para la mayoría de los académicos, el trabajo dedicado a elaborar publicaciones académicas se realiza en su “tiempo libre”, los fines de semana, durante las vacaciones y hasta altas horas de la noche. El oligopolio de las compañías editoriales se beneficia enormemente del trabajo de los académicos y no les paga este trabajo excepcionalmente duro. Las compañías editoriales proporcionan la tecnología, la estructura, el diseño, etc.; sin embargo, estos servicios constituyen una pequeña parte del trabajo involucrado en el proceso de elaboración de una publicación académica.

Para muchos de los académicos que desarrollan sus investigaciones en sus horas no-laborales, existe una constante “presión para publicar” en revistas “prestigiosas”. Hay solo unos pocos sistemas de clasificación de revistas que dictaminen qué revistas merecen ser calificadas de prestigiosas; la mayoría de los rankings de revistas se basan, principalmente, en el número de citas recientes. Este factor solidifica el dominio del idioma inglés en la academia. Las revistas que publican en inglés dominan estos sistemas de clasificación. Por ejemplo, *Scimago* muestra que, de las 50 mejor clasificadas revistas en todas las áreas temáticas, 49 provienen de compañías editoriales estadounidenses y británicas, y todos los artículos de esas revistas están en inglés.

Una búsqueda similar de los 50 principales artículos en la categoría de “*Business Management and Accounting*”, demuestra que todos están publicados

en revistas en inglés, y 46 provienen de editoriales estadounidenses y británicas; los cuatro restantes son revistas de Elsevier (Países Bajos). A su vez, se encuentra un patrón similar para el factor de impacto de Clarivate. En consecuencia, de entre las 103 revistas incluidas en la categoría “*Business, Finance*” (para el año 2018) del *Social Sciences Citation Index* (SSCI), encontramos solo dos revistas con un nombre en español (clasificadas en las posiciones 64 y 90, respectivamente en orden decreciente) y una con un nombre en francés (clasificada en la posición 96). El mensaje es claro: las revistas que publican en inglés supuestamente constituyen el núcleo de la disciplina “*Business, Finance*”, mientras que las lenguas extranjeras están relegadas a la periferia. Por lo tanto, ver que el factor de impacto se utiliza para evaluar la investigación en muchas instituciones que no son de habla inglesa es, por lo menos, un enigma, el cual margina diferentes idiomas y estilos y temas de investigación. Además, ver la fascinación que muchos académicos tienen actualmente por el factor de impacto de dos años de Clarivate, constituye una aberración, un total sinsentido dado el tiempo que lleva producir y publicar investigaciones en las ciencias sociales.

En muchos países, estos sistemas de clasificación de revistas dominados por el inglés se utilizan para juzgar la “calidad” de las publicaciones académicas. Si alguien quiere ser visto como un académico de “calidad”, está virtualmente “obligado” a publicar su trabajo en inglés, porque las revistas mejor clasificadas en los rankings, por supuesto, son revistas de habla inglesa. Incluso los trabajos publicados en otros idiomas tienen alta calidad, importancia social y/o científica, probablemente no serán muy citados porque es extremadamente improbable que aquellos que publican en las principales revistas, las denominadas “top”, tengan el tiempo para, o la voluntad de, leer estos documentos, y en consecuencia no serán citados. Los rankings crean la ilusión de que las revistas de habla no inglesa son de menor calidad.

Otro factor institucional importante es que las principales compañías editoriales tienen una fuerte participación en, o son propietarios de los sistemas de clasificación de revistas. Por ejemplo, *Springer* posee *SJR Scimago* y *Elsevier* posee *Scopus*. En efecto, las empresas editoriales tienen un modelo de negocio que se basa en la apropiación privada de la mano de obra pública; y están cómodos perpetuando estos “círculos virtuosos”, que mantiene la posición de élite (y, en consecuencia, la rentabilidad excesiva) de sus revistas en inglés. Como resultado de todo esto, sería prácticamente imposible para una revista que no está en inglés obtener las citas necesarias para mejorar sus posiciones en las clasificaciones.

¿Esto realmente importa? Creemos que sí, es extremadamente importante por muchos motivos. Nos centraremos ahora en dos. En primer lugar, está la cuestión de la equidad. El área de la edición de trabajos académicos es

completamente injusta. No se puede subestimar el esfuerzo requerido por los hablantes no-nativos de inglés para publicar en esta lengua. Aparte de la cantidad significativa de tiempo que lleva aprender un segundo idioma, especialmente al nivel requerido por las revistas científicas; la capacidad de publicar en inglés requiere también que los académicos se integren en el trabajo de determinadas revistas. Esto podría llevar más tiempo a los hablantes no-nativos de inglés, especialmente en las primeras etapas de sus carreras. A su vez, también significa que hay un número creciente de académicos en todo el mundo que no logran integrarse en el trabajo de las revistas en su propio idioma.

Esto nos lleva al segundo factor que hace que la hegemonía del inglés sea un tema importante. Las palabras, que constituyen la estructura compleja de cualquier idioma, no son simplemente grupos de letras que tienen una asociación directa con un objeto en particular. Las palabras conllevan fuertes asociaciones histórico-culturales. Algunas ideas, entendimientos o formas de entender simplemente no son traducibles; por lo tanto, si todo el pensamiento académico se basa en el inglés, corremos el riesgo de perder formas de comprender, formas de pensar e ideas muy importantes. Perdemos “biodiversidad” de pensamiento.

Los editores de *Critical Perspective on Accounting* (CPA) somos conscientes de la gran importancia de los temas que estamos tratando en este documento. Reconocemos además que se requieren cambios políticos, sociales y económicos fundamentales para abordar algunos de ellos. Mientras tanto, hemos decidido adoptar un enfoque “pragmático” y al menos tratar de hacer algo. En consecuencia, CPA acepta ahora envíos en inglés, francés y español. Los manuscritos pasan por el proceso editorial en el idioma en que fueron enviados. La traducción al inglés solo se realiza una vez que se acepta un manuscrito. Nuestra política lingüística pronto se publicará en un editorial de CPA. Todo esto, esperamos, comenzará a cambiar las formas de las métricas y los factores de impacto de manera que reflejen la diversidad lingüística involucrada en la producción del conocimiento. Pero, para hacer cambios más grandes, necesitamos un movimiento social más fuerte de académicos con la voluntad de cambiar las cosas. Esperamos que este documento pueda ayudar a mantener el debate sobre lo que hay que hacer.

III.VI. *Laura C. Acosta, Daniel S. Malaver, Víctor M. Castañera – Innovar*

Como editores y académicos, reconocemos la importancia de las revistas académicas como órganos fundamentales para la difusión del conocimiento, la construcción de debates y comunidades alrededor de una disciplina. Por ello, la discusión sobre el modelo de medición del IBN-Publindex y las convocatorias de indexación y homologación nos atañe directamente. Sin embargo, creemos

que Publindex no debe entenderse por fuera del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (SNCTel). En este contexto, la medición del trabajo académico de sujetos, grupos de investigación, la acreditación de los programas y la calidad de las instituciones, entre otros aspectos, moviliza un emergente cálculo que jerarquiza, clasifica y estratifica (Humphrey y Gendrom, 2013) el trabajo académico en aras de una supuesta eficiencia, eficacia, productividad, calidad y excelencia (Vega-Cantor, 2015).

Publindex, como instrumento de política pública, tiene como objetivos estandarizar los criterios de calidad y visibilidad nacional, así como aumentar la competitividad de las revistas nacionales con respecto al panorama internacional (Charum, 2004; Rodríguez, Naranjo y González, 2015). El modelo de medición, por medio de convocatorias bianuales, con el tiempo se ha modificado según las políticas públicas de Ciencia y Tecnología (CyT) y actualmente se encuentra en un estadio que nos hace cuestionar si realmente sus criterios de evaluación permiten alcanzar los objetivos de calidad, visibilidad y competitividad propuestos inicialmente (Alperin y Rozemblum, 2017). Desde la convocatoria 768 de 2016, se tomó como base para la clasificación dentro del IBN-Publindex el impacto de una revista según el *Factor de Impacto* (FI). Este viraje generó descontentos, rechazos y resistencias dentro de la comunidad académica colombiana (Gómez-Morales, 2019). El *FI* es un indicador bibliométrico que “indica la cantidad promedio de veces que una determinada cantidad de artículos de una revista ha sido citada en otros artículos durante un año (ventana de citación)” (Beltrán-Medina, 2017, p. 133).

Esta métrica, así como su inclusión en la política pública de CyT, ha promovido una diversidad de críticas, algunas de carácter técnico-estadístico y otras de carácter socio-político. En el primer grupo destacamos: la ausencia de criterios de relación entre la calidad del trabajo individual y la revista (Molas-Gallart y Rafols, 2018; Adams, McVeigh, Pendlebury y Szomszor, 2019); la irrelevancia de la asociación de propiedades e indicadores en determinados contextos, disciplinas y lenguas (Molas-Gallart y Rafols, 2018); y, la arbitrariedad en la ventana de citación y en la normalización estadística para la comparación de las citaciones promedio en un campo (Van Leeuwen, 2012). De estos reparos técnicos devienen las críticas socio-políticas como: el carácter inapropiado para la evaluación de la calidad en las políticas públicas (Molas-Gallart y Rafols, 2018; Adams *et al.*, 2019; Callaway, 2016), la imposición de agendas de lo relevante a investigar en determinados contextos (Molas-Gallart y Rafols, 2018), la presión por la citación de lo novedoso y la competencia estadística en las colecciones donde coexisten contextos epistémicos diversos (Van Leeuwen,

2012), los isomorfismos estructurales y la integración subordinada (Gómez-Morales, 2015), entre otros.³

En la comunidad contable anglosajona, los profesores Humphrey y Gendrom (2013) han señalado que “hemos objetivado las clasificaciones dentro de nuestra comunidad, así como nuestra relativa incapacidad para limitarlas y resistirlas” (p. 50). En la comunidad contable colombiana se ha convocado a la duda sistémica sobre estas mediciones y clasificaciones (Gómez-Villegas, 2013; Rojas-Rojas, 2017; Malaver-Rivera, 2018). Entonces, la capacidad de penetración, el nivel de subjetivación y gubernamentalidad de estas métricas sobre un campo, sus actores y dinámicas, dependerá de la capacidad de internalización o limitación y resistencia. ¿Hasta dónde tales métricas determinan el sentido del trabajo editorial de las revistas contables en Colombia?

Desde Innovar insistimos en algunas de estas críticas e instamos a su debate en la comunidad académica. Las políticas públicas de medición del trabajo académico han profundizado un *ethos* que desancla el proyecto social e institucional de la Universidad (Vega-Cantor, 2015, De Sousa-Santos, 1998), es decir, la relevancia contextual de la investigación se supedita a los *top trendings topics* de los investigadores y revistas del norte global-epistémico. Mientras la normalización estadística del factor de impacto suponga que Innovar debe competir con *Journal of Finance*, *Journal of Financial Economics* o *The Accounting Review*, por nombrar algunas, entonces, ¿Innovar es una revista indexada en *Scopus* pero irrelevante o de baja calidad? Empero, en el contexto latinoamericano, al margen de las casas editoriales y sus métricas citacionales, Innovar se caracteriza por ser un referente de visibilidad y calidad en los campos de la gestión y la contabilidad. Así, invitamos a los proyectos editoriales a reflexionar sobre las implicaciones de estas métricas sobre su identidad, sus prácticas editoriales y sus comunidades académicas. También, somos conscientes de las falencias propias del *FI* y, en general, de la actual política de clasificación dentro del IBN-Publindex. No obstante, es de esperar que al menos en el mediano plazo el *FI* siga siendo un referente, de suerte que instamos a que los órganos competentes, caso de Minciencias, consideren en las venideras convocatorias de clasificación, que los criterios de calidad de los procesos editoriales tengan un peso mayor a la hora de otorgar una clasificación y poner en contexto al *FI*. Para hacer más “justa” la comparación, se recomienda prestar atención al ámbito geográfico de las revistas como criterio de agrupación, no solo a las áreas de conocimiento, de suerte que se evite *invisibilizar* temas de investigación que son de interés para una comunidad en particular (ej.

3 Con base en la diversidad de críticas al *FI*, el Manifiesto de Leiden y la Declaración de San Francisco sobre la Evaluación de la Investigación – DORA han surgido como referentes de oposición y propuestas alternativas de valoración de la calidad del trabajo académico.

académicos contables en Colombia), mas no para el mundo académico del norte global-epistémico, lo cual se suscribe a lo indicado por Callaway (2016).

III.VII. Yuliana Gómez Zapata – En-Contexto

Hace poco planteé la necesidad de reflexionar sobre el proceso de medición realizado por Minciencias para las revistas científicas en Colombia, trabajando preguntas sustanciales sobre el cómo y el para qué de esas mediciones. Esas reflexiones estaban marcadas por la sensibilidad que me genera participar de escenarios académicos y escuchar a algunos colegas cuestionar públicamente la forma de medición de las revistas científicas en Colombia, pero también aquellos que la avalan; y digo que me genera sensibilidad porque es el martirio con el que los y las editores de revistas nos enfrentamos en el día a día. “El (...) impacto en la generación de ciencia en Colombia, advierte una conducta sociológicamente patógena en cuanto a los intereses de colectivos científicos que proponen un pensar desde nuestro contexto y bajo la resolución de problemáticas propias” (Gómez, 2017, p. 42), al privilegiar la lógica bibliométrica por encima de la utilidad pública del conocimiento (Gómez-Zapata, 2019, p. 35). Estamos confundiendo el sentido de nuestras publicaciones, estamos privilegiando el indicador por encima de la utilidad de conocer y de la circulación de eso que se conoce. La ciencia y su conocimiento experto debe servir para resolver problemáticas concretas de la sociedad y de las comunidades humanas con quienes trabajamos; ello no puede subvalorarse respecto al número de veces que es citado un manuscrito en lugares que ni siquiera conocemos o no tenemos accesos. Estamos atrapados por las dinámicas de la productividad académica, no necesariamente de calidad.

Ya lo planteaba el profesor Gómez-Morales (2018), pues existe en el país una incompreensión sobre los procesos de medición e indicadores de calidad que define el modelo propuesto por Minciencias para la clasificación de revistas científicas en Colombia, pues el Estado “(...) formula políticas de ciencia cuyas consecuencias sociales y culturales se pasan por alto al confundir el indicador con las metas de política” (p. 273). Entonces sí que vale la pena preguntarnos, ¿cuál es el sentido de nuestras publicaciones? ¿Qué es lo que queremos resolver con ellas? ¿Para qué las exponemos en una comunidad científico-académica? ¿Para qué nos esforzamos haciendo investigación? La respuesta, en mi opinión, es mezquina; para hacernos visibles, para obtener más recursos económicos, para no perder nuestro empleo, para ampliar nuestra vanidoteca, para competir con otros y otras, entre otras razones igualmente inútiles. Ahora bien, no encuentro, en la mayoría de los casos, intencionalidades que desvelen la necesidad de aportar a la resolución de problemas. Espero ser fatalista y equivocarme en esta precisión. Sobre el particular de si las métricas inducen a la eliminación o unificación de las revistas colombianas contables, quiero

decir que creo que lo hacen, pues generan una suerte de pensamiento único que desgasta nuestra posibilidad de disenso y nuestras prácticas de resistencia epistémica.

Nuestras revistas colombianas no logran participar en discusiones disciplinares internacionales situadas en índices como *WoS* o *Scopus*, pues coexisten en nuestros contextos académico-científicos revistas que, si bien cuentan con buenos procesos y modelos de gestión de calidad, que desarrollan dignos planes de mejoramiento para que su publicación sea más visible y confiable, no logran entrar en esas dinámicas internacionales tan codiciadas y veneradas por muchos y muchas, pues no se logra tener el capital cultural y simbólico que se requiere para que esas comunidades te asignen un espacio (Gómez-Zapata, 2019, p. 36). Tenemos el compromiso de ser capaces de reconocer nuestro aporte a la construcción de conocimiento a través del texto escrito, con dificultades y aciertos, pero con dignidad académica. Es una invitación académico-política para que nos pensemos en contexto y desde nuestras propias posibilidades de crear y soñar.

III.VIII. Juan David Arias – Revista Colombiana de Contabilidad

Ya se ha indicado que la cuantificación representada por rankings a través de *Scimago* y el factor de impacto a través de citas son criterios discutibles, pero la evidencia empírica de años de ejecución de esta forma de medición de la ciencia hace argüir que son criterios antidemocráticos, asimétricos y que se erigen como nuevas formas de colonización y dominación sobre el *saber otro*. En esa vía, algunos editores recientemente reconocen estas asimetrías en la medición y su resistencia para engendrar esta especie de ‘juegos superficiales’, perversos, productores de ansiedad y generadores de efectos marginales (Andrew, Cooper y Gendron, 2020). De hecho, artículos recientes demuestran que el impacto de las publicaciones medido a través de citas es una medida abusiva, sin sustento empírico (Gómez-Morales, 2018) que termina siendo un mito (Erzsébet, 2018). No obstante, las preocupaciones ya no solo son ‘publicar o perecer’, sino que se han trasladado al ‘impactar (con citas) o perecer’, tal como lo demuestran Biagioli y Lippman (2020), donde muchos académicos, buscando alcanzar metas, han construido una estrategia de malas conductas y manipulaciones en la investigación para insertarse en el juego de las métricas.

Entre otros temas relevantes de la discusión, hay algún argumento como el de Macías (2020) que afirma que “la tradición nacionalista de la investigación contable colombiana ha mantenido marginada la investigación” en contabilidad frente a la dinámica internacional, actuando con una “negación deliberada a intercambios con la academia angloparlante”. Sobre ello es importante dilucidar que, si bien las posiciones políticas y defensas ideológicas son válidas en los avances científicos, hay matices y perspectivas diversas en la tradición

contable nacionalista, sobre la cual es indiscutible su compromiso y aportes al desarrollo de la investigación contable en Colombia y Latinoamérica. Sin embargo, la constante resistencia a la interacción con colegas foráneos versa en la defensa al sometimiento de una academia externa que se autodetermina como hegemónica de la razón en contabilidad, la confianza en los aportes nacionales propios y el contundente rechazo a ser parte del marketing *pro-lucro* de la institucionalidad de muchas de las casas editoriales comerciales internacionales.

Al respecto cabe anotar que ‘insertarse’ en las discusiones internacionales más allá de Latinoamérica, no puede ser visto como insertarse, solo y exclusivamente, en las publicaciones anglosajonas; los medios de comunicación de la ciencia, como lo son las revistas, son solo medios y partes del proceso de construcción académica. Sea esta la oportunidad para hacer una crítica a los profesionales e instituciones que destinan más tiempo a buscar aliados internacionales para publicar ‘conjuntamente’ como estrategia de subir en los rankings, que a las investigaciones propiamente, convirtiéndose, en la mayoría de los casos, en alianzas estériles para la investigación y el avance del conocimiento. Como lo indica Johnny Orejuela, Jefe del Departamento de Psicología de la Universidad Eafit, se debe ‘investigar sin angustia’, ya que pareciera que hoy día el miedo es generado por un artículo rechazado, por ‘no publicar’, y no por no contribuir a la comunidad.

El origen e interés del MEN sobre la forma de medir la calidad de las publicaciones han sido desenmascarados constantemente en público, donde se ha hecho notoria la incapacidad institucional de crear (o cuando menos, adaptar) modelos de medición alternativos, amplios y al margen de la carrera del *citación*⁴ y el *ranking show*, lo cual permite indicar que la inserción en discusiones académicas de revistas internacionales (anglosajones, partícipes de los rankings) no se basa en capacitarse en la forma (estructuras de los artículos, citas correctas, metodologías tradicionales o *trending topics*) sino en avanzar en el fondo, en la verdadera y relevante discusión sobre el avance disciplinar encaminado a solucionar problemas de la realidad concreta, pues el fin social del conocimiento, el fin de publicar (hacer público, divulgar) no es más que co-construir un herramental científico formal para el *buen vivir*. Empero, esta suerte de novela de ciencia ficción de *publicar como fin*, ha terminado alimentando el ego y mal-legitimando las ideologías subyacentes de los mercaderes de *Scopus* y su cinismo ortodoxo. Por supuesto hay quienes hacen un trabajo juicioso, ampliando fronteras académicas a partir de la interacción con académicos de

4 No se debe olvidar que la medición de calidad a través del cálculo del factor de impacto tuvo un origen funcional como criterio de identificación de las revistas a comprar por bibliotecarios, y no como una medida real de calidad científica.

otras latitudes, cuyos resultados para el avance de la disciplina y la profesión son notorios.

III.IX. Luisa Fernanda Giraldo – Lúmina

En una disertación anterior sobre el estado actual y el futuro de las revistas contables colombianas, se reconocen dos posturas, aquella que rescata la adopción de modelos internacionales para legitimar y medir la calidad y avance de la investigación, y otras que reclaman una dinámica de investigación que responda al contexto regional y local (Macías, 2014). Hoy esa tensión es aún mayor, el presente siglo trajo consigo una responsabilidad adicional para los profesores universitarios, investigar y publicar en revistas académicas o científicas mal llamadas de “primer nivel”, con el fin de no quedar ausentes de reconocimiento, de puntos y estímulos económicos ante un modelo de medición cuantitativo que valora la cantidad y no propiamente la calidad del desempeño institucional y de los investigadores, lo que Sarmiento (2018) llama una nueva forma de colonialismo, permitir que la lógica de la incertidumbre del mercado determine la construcción del conocimiento.

Maldonado y Pérez (2018), ponen en cuestión los altos riesgos éticos que acarrea la dinámica antilógica de las publicaciones, las cuales se preocupan por métricas más que por el impacto social de la investigación (Arias, 2018). En lo que algunos autores conocen como la sociedad de la información inmersa en un “capitalismo académico” (Maldonado y Pérez, 2018), la contabilidad atraviesa un estancamiento disciplinar y profesional porque los académicos y los investigadores están preocupados por rendir en lógica eficientista y competir entre ellos por mejores categorías; se perdió el legado, la tradición y el faro que guio el rumbo de los desarrollos contables entre los años 70 y 90, que gracias a la fuerza de la agremiación profesional y motivados por unos intereses colectivos, fue posible plantear una postura y una defensa por la dignificación y el rol social, político y ético que cumple el contador en la sociedad. El reto que aún no se ha resuelto y ha sido difuminado por las presiones del modelo de medición, está en la construcción de redes de conocimiento, articulación de la academia contable, consolidación de las comunidades científicas y en pensar conjuntamente la contaduría y la contabilidad; es urgente, romper la barrera del “tú me citas, yo te cito”, para comprender que “lo relevante no puede ser el papel que jugamos en el entorno mundial, sin aún conseguir la cohesión, presencia y respuesta a las necesidades del contexto” (Gómez, 2013, p. 282).

En este marco de escribir por cumplir indicadores, es urgente la invitación que presenta Malaver, volver a las preguntas esenciales, ¿para qué? (2018), o cómo lo menciona Sánchez ¿para quién se producen los contenidos editoriales? (2019), “buscar que las revistas lleguen a ser incluidas en *ISI*, *SCOPUS*, *SciELO* o cualquier otro sistema no puede convertirse en su propósito

final, sino en un resultado asociado a la consolidación de comunidades académicas e investigativas” (Rueda, 2012, p. 13). Cualificar la investigación, interactuar y actuar en torno a las problemáticas propias de la disciplina y la práctica, preguntarse por la pertinencia de los métodos utilizados para leer el contexto y responder a las necesidades, de lo contrario todos los esfuerzos estarán aislados y solo atenderán los egos intelectuales para buscar un mejor posicionamiento individual o institucional, dejando a un lado el potencial del trabajo en red para conformar comunidades académicas y científicas que verdaderamente movilicen los debates y las barreras del conocimiento.

Es momento de reconocer y retomar los esfuerzos de las generaciones de vieja guardia y ponerlas a dialogar con las posturas emergentes de los pensadores contables colombianos, para mediar entre los intereses institucionales y los esfuerzos editoriales, para resistir a los criterios de eficiencia académica y actuar de forma propositiva siendo coherentes con la naturaleza científica y académica y hacer una ruptura urgente para “oponernos a creer ciegamente que somos mejores si nos visibilizamos en los JCR” (Rojas, 2017, p. 96) y que por esta senda, la investigación y su divulgación permitan reconfigurar la herida colonial.

III.X. Julieth Sorany Alzate – Visión Contable

El actual mundo de las publicaciones se distingue por la turbulencia métrica. Pareciera ser que en el ambiente de las revistas importasen más los esnobismos tecnológicos y la cuantificación de la citación que las discusiones académico-científicas. De dichas discusiones depende el avance pertinente del conocimiento, con el fin de que siga una senda coherente y constructorista. Las publicaciones no deben auspiciar la atomización del saber disperso e individualista, donde se carece de la conversación y la construcción colectiva de paradigmas teóricos. Las presiones institucionales, especialmente de universidades y de casas editoriales, han ido en detrimento de estas discusiones teóricas. Las exigencias desaforadas de las instituciones, que van desde tiempos reducidos para la ejecución de los proyectos de investigación, hasta el requerimiento de un número incoherente de productos, han puesto en jaque a los investigadores, al punto de que éstos se ven en la obligación de pagar a las revistas por la publicación de sus trabajos. Por suerte, la mayor parte de las revistas no sujetan la publicación de los artículos a los recursos de los autores. Para el caso de Colombia, las revistas son proyectos de las universidades o asociaciones gremiales que deciden apostar algún recurso a la reproducción de conocimiento actualizado de la región.

En sintonía, Colombia es un caso particular en el estadio editorial contable. La intención genuina de las revistas contables ha sido la reproducción de las reflexiones disciplinares, que hasta hace poco carecían de una metodología

declarada. Las publicaciones contables han tendido al abordaje de temas sociales-cualitativos, con una menor participación de trabajos cuantitativos. Muestra de ello es el perfil de las revistas contables, gran parte de estas publican trabajos reflexivos-a priori y de temas mixtos, son revistas flexibles temática y metodológicamente. Pero la publiometría internacional propone que las revistas tomen una línea temática específica dentro de las mismas disciplinas. A esto se le suma, que la tendencia internacional es de perfil cuantitativo, hegemónico por el discurso de exactitud y verdad legitimado en la academia. Este panorama ha dejado por fuera a muchos de los investigadores contables que quisieron participar del fuero extranjero y adicionalmente ha puesto en desventaja a las revistas nacionales frente a las publicaciones internacionales.

Si a lo anterior se le suma la hegemonía del idioma inglés, tanto las publicaciones como los investigadores colombianos se sitúan al margen. Cabe aclarar que la dinámica de la academia contable colombiana, en la última década, ha permitido que los trabajos transiten de ser reflexivos a declarar una metodología y una corriente teórica. Esto ha sido promovido por el surgimiento de programas de maestría en donde se han instruido los nuevos investigadores y a la formación de algunos profesores en doctorados extranjeros; se trata entonces de una herencia a destacar de la academia internacional. Sin embargo, no se debe dejar de lado la tradición de la academia contable nacional. Estar a la saga de los desarrollos internacionales no permite el reconocimiento de la valía de nuestra tradición, de lo autóctono, que responde a las dinámicas de este contexto. En muchas esferas del conocimiento, pareciese que la panacea fuese lo foráneo y se olvida la riqueza de nuestra idiosincrasia. Lo externo y lo interno no necesariamente tienen que apuntar al mismo horizonte, cada país debería abogar por las métricas que posibiliten el fortalecimiento de su tradición académica. Las instituciones nacionales deben comprender esto, pero apuntan a medirlo.

La construcción de comunidades académicas nacionales y latinoamericanas nos debe conminar a repensar la pertinencia de la cienciometría internacional, tomando posición y evaluando de manera crítica sus modelos. La potenciación de las virtudes de cada pequeña academia, representada en sus publicaciones, debe fortalecerse de manera interna y posteriormente establecer conversaciones y puntos de encuentro con los trabajos exógenos. Debemos confiar en las capacidades de nuestra región para la generación de nuevo conocimiento y en el enfoque de las revistas que lo divulgan.

III.XI. Marisleidy Alba – Apuntes Contables

En el contexto contemporáneo de medición de la investigación ocupan un papel protagónico los artículos publicados en revistas indexadas, prueba de ello es que los estándares de medición actual están introduciendo una tendencia que es escribir para citar y citar para escribir, lo cual se ha vuelto un círculo vicioso en el que es posible socializar el conocimiento y las buenas prácticas pero se desvirtúa la esencia de la investigación como proceso, alejando a los investigadores del propósito científico de identificar problemas para buscar una solución. Estas prácticas en las cuales los investigadores e instituciones se ven inmersas constituyen la vía para lograr los indicadores de medición exigidos.

En este escenario de altas métricas, la contabilidad y las revistas que se encargan de difundir el conocimiento sobre ciencias sociales en Colombia, quedan en un nivel inferior de aquellas que relacionan investigaciones sobre tecnología e innovación. No se puede desconocer la importancia de la investigación para la competitividad, ni la importancia de investigaciones basadas en métodos cuantitativos. Pero eso no prohíbe que se requieran investigaciones sobre humanismo, estudios sociales, convivencia social, política y económica. Ante esta situación, las revistas encargadas de promover estos temas y que además consideran en sus números artículos que aportan a los departamentos, municipios, zonas, etc., están obligadas a perecer o a cambiar de filosofía. Las métricas actuales de posicionamiento obligan a las revistas de mejor ubicación a no considerar estudios de caso y en poca medida investigaciones que no demuestren métodos cuantitativos.

En este panorama tan complejo de publicación, se está olvidando la esencia de la investigación como proceso y desde su impacto. Está bien que existan diferentes métricas, pero no es serio que el impacto solo se pueda ver en artículos publicados en revistas top (Q1...Q4) donde no es posible incluir otras investigaciones que también impactan en su localidad solo porque no cuentan con métodos cuantitativos o se concentran en su caso de estudio, ante esta situación surgen las siguientes interrogantes: ¿es que existe un único método de investigación? ¿Por qué entonces autores reconocidos como Roberto Hernández Sampieri o Ryan, Scapens y Theobald hablan de diferentes enfoques? ¿Por qué no incluir otras métricas alternativas de evaluación de impacto que permitan incorporar otro tipo de estudios y con ello otras revistas? Las instituciones deben ser conscientes de que se debe hacer investigación pertinente y de impacto, reconociendo la pertinencia como la oportunidad para trabajar temas necesarios en un momento dado y que impacten en la sociedad, en el desarrollo de nuevos conocimientos, en la tecnología, así como en otras investigaciones.

III.XII. José Joaquín Ortiz – Criterio Libre

Se ha vuelto muy importante comprender las dinámicas que se generan alrededor de la investigación en las IES colombianas (Gómez, 2013) para dilucidar su efectividad en los procesos de transformación social y el papel que juegan las publicaciones científicas en ello (Bruni y Magaudda, 2017). Esta reflexión pretende aportar algunos elementos de análisis desde lo que podrían ser las reglas de juego para el diseño de la política científica de nuestros países. Debemos empezar por cuestionar la pertinencia social de la investigación en las universidades colombianas (Ortiz, 2019) que se ha apartado de las verdaderas necesidades del desarrollo humano y socioeconómico del país y se ha circunscrito a plantearse cuestiones de alcance abstracto sobre temáticas que no se salen de desarrollos ideológicos o algunas veces especulativos, o sobre temáticas que se enmarcan en la ciencia tradicional, generando disertaciones que no contribuyen al descubrimiento de nuevos conocimientos aplicables al entorno local, sino a reforzar hipótesis que se han comprobado cientos de veces, pero eso sí, apuntalando alguna diferenciación de matices que en esencia atienden más a la forma, tratando de que los pares lectores encuentren algo importante que permita generar el mayor número de citas. En ello se pueden incluir algunos esfuerzos de aplicar modelos matemáticos y estadísticos desarrollados y comprobados en otros entornos, pero que no sufren un nivel de crítica e interpretación nueva para generar conocimientos adecuados a nuestro medio. Sin embargo, no se haría justicia sino se reconocen ciertos enfoques epistemológicos que se pueden calificar dentro de la corriente crítica de las ciencias sociales, pero son precisamente los que no se acogen de manera expedita en las grandes empresas editorialistas, y responden más a la dinámica de los países hegemónicos como beneficiarios de las relaciones económicas asimétricas y que encuentran respaldo en lo ideológico, apoyándose en lo científico, desde las corrientes positivas y cuantitativas, donde no se interesan por la irrupción o la disrupción de nuevos esquemas explicativos, que cuestionen la hegemonía de los poderes económicos y políticos establecidos.

Sobre esta temática ha contribuido el enfoque de medición del impacto de las revistas desde el paradigma del número de citas, indistintamente de donde vengan ni qué corriente del pensamiento están reforzando o alimentando o de qué manera aportan a la consolidación de las áreas de conocimiento en cuestión (León, 2009; Rueda, 2012; Macías, Gómez y León, 2012). Es decir, no hay cualificación de esa cuantificación, desconociendo el desarrollo histórico desde lo sociológico y epistemológico de las ciencias sociales. Ello exige repensar nuevos esquemas de valoración cualitativa de esos aportes al desarrollo de la ciencia. Una posibilidad es enfocar las investigaciones (los proyectos desde los cuales emanan los artículos científicos)

en su planeación y aprobación por las instituciones para que tengan pertinencia en seis perspectivas claves: La social, la económica, la cultural, la política, la académica y la científica.

El enfoque de la pertinencia desde lo social (Garrocho y Segura, 2012) debe contemplar un marco que le dé la pertinencia, bien sea desde el PEI, o desde los Objetivos de Desarrollo Sostenible, o desde los objetivos sociales del plan de desarrollo nacional, etc., y establecer selectivamente a cuál de esos objetivos pretende aportar el proyecto. Desde la perspectiva económica, es importante establecer hacia dónde se dirige el proyecto: a resolver aspectos tanto teóricos como prácticos que contribuyan a mejorar el bienestar de la población, que deben ser claramente identificados. Desde lo cultural, definir qué aspectos culturales busca cubrir el proyecto: Cultura ciudadana, enfoque étnico, desarrollo artístico, análisis de costumbres como patrimonio cultural, desarrollos históricos, etc. Desde lo político, debe establecer los componentes que pretende abordar el proyecto: Participación ciudadana, profundización democrática, concienciación política, expresión de los grupos sociales en la política, etc. Desde la perspectiva académica, se deben explicitar los tópicos académicos en los que puede tener injerencia el proyecto: Rediseño curricular, actualización de currículos de planes académicos, participación de docentes y estudiantes a través de la investigación formativa desde el aula. Finalmente, desde lo científico, establecer el tipo de nuevo conocimiento (en términos conceptuales o teóricos) que pretende el proyecto, establecer los aportes metodológicos novedosos incluidos en el proyecto, como el uso de metodologías cualitativas (estudios etnográficos, relatos de historias, etc.) o diseños de modelos cuantitativos y sus aplicativos en la disciplina y en la ciencia, etc., definir los aspectos en los que el proyecto apunta a fortalecer la fundamentación científica, disciplinar, metodológica, epistemológica, filosófica, etc. de la línea de investigación en que se inscribe el mismo, definir las estrategias de difusión y divulgación de los aspectos anteriores a la comunidad científica y los alcances pretendidos.

Es de aclarar que no todas las perspectivas deben ser abocadas, por lo que se debe precisar el alcance. Si lo planteado es aplicable a la raíz desde donde emanan los artículos científicos, éstos deben conservar esos lineamientos y se deben hacer explícitos en los procesos de difusión a través de las revistas científicas. Así mismo la evaluación tanto por los pares evaluadores, como por las organizaciones que se dediquen a evaluar la calidad de las revistas, deberían incluir este tipo de evaluación cualitativa, por lo que es aconsejable, que esas organizaciones se configuren desde la comunidad académica, que así podría participar más activamente en la conformación de un modelo más integral y que permita el diálogo entre todas las Instituciones interesadas.

III.XIII. David Andrés Camargo - Revista Facultad de Ciencias Económicas

Las grandes casas editoriales como oligopolio cartelizado han sido estables al ofrecer productos no competitivos (Guédon, 2011), *journals* de acceso abierto, de acceso cerrado e híbridos dentro de sus catálogos. Por el carácter comercial de estas editoriales, los contenidos de acceso cerrado les son más lucrativos, porque los contenidos de acceso abierto, no les generan un valor agregado a las bases de datos que venden, ya que el lector los descarga de la web sin restricciones. Hay que tener en cuenta que alguien paga este modelo de publicación de libre acceso, por ejemplo, las instituciones educativas, los gobiernos, las asociaciones de profesionales, entre otros más, que subvencionan la producción y difusión de contenidos seriados y arbitrados (Camargo, 2019). En este modelo de publicación se encuentran las revistas contables en Colombia, donde sin *Article Processing Charges* (APC), los autores no asumen ningún costo del procesamiento de su producción intelectual, contrario a lo que establecen algunos *journals* que pueden cobrar entre quinientos y cinco mil dólares por manuscrito aprobado para publicación libre (Camargo, 2018b).

En la búsqueda de aligerar estas cargas para los autores, planes como por ejemplo, el S en Europa han promovido que para el año 2021 los resultados de investigación financiados con recursos públicos se publiquen en *acceso abierto* (*Science Europe*, 2018), y que se establezcan topes a los APC (Johnson, 2019). Iniciativas loables pero poco efectivas, en tanto que los APC se han venido incrementando al igual que los manuscritos postulados y publicados bajo dicho modelo (Khoo, 2019). De ahí que las publicaciones que pagan APC se consideren como un bien de *veblen* (Camargo, 2019), situación entendible si se observa el creciente afán por divulgar lo investigado, obtener citas y figurar en el mundo académico con publicaciones indexadas en *journals* de “prestigio” (Khoo, 2019), que en la mayoría de casos cobran cargos. Esta situación deja ver la inelasticidad de la demanda por publicar, frente a los cambios en los APC (Camargo, 2019). Bajo esta lógica mercantil, o se paga por publicar en libre acceso o los contenidos son accesibles únicamente por suscripción a las bases que ofrecen las editoriales comerciales. Es un fenómeno con el que los autores deben lidiar, porque las revistas que cobran cargos no han perdido interés y los APC no han bajado de precio, pese a que muchos *journals* han hecho el tránsito hacia ese modelo de autofinanciación aumentando la competencia.

De todo esto, se desprenden dos conclusiones: la primera, es que para los autores y financiadores, sumarle un costo más a las investigaciones parece irrelevante, si el capital simbólico acumulado aumenta por publicar en revista de renombre, así cobren APC, por lo que los *journals* de este tipo seguirán existiendo alejándose de planes como el S y similares que propendan por el

acceso abierto y la regulación de los cargos. La segunda conclusión, tiene que ver con la financiación y sostenibilidad de las revistas nacionales (dentro de las que están las del campo contable), que tendrán que pensar en fuentes de financiamiento creativas, sin descartar dentro de las opciones el cobro de APC, por la estrechez manifiesta de recursos por parte de las universidades públicas y privadas (sus principales financiadoras), y para cumplir con las exigencias del modelo nacional de indexación establecido por Minciencias.

IV. Discusión categorial

Los argumentos presentados sobre las tensiones actuales y contextuales de las publicaciones científicas sobre contabilidad en Colombia, desde las letras y voces directas de quienes conviven cotidianamente con la labor editorial, no solo es importante sino relevante para la comunidad de autores e investigadores de la disciplina contable. La cuantificación y la competitividad universitaria enfocadas en las publicaciones han generado virajes sobre el sentido de la investigación, su *ethos* y su devenir, para construir un *homo academicus* y unos *journals* colmados de ‘prestigio’ a partir de citas, y en buena parte desentendidos de su realidad social concreta. Las asimetrías entre el origen de los autores, las temáticas desarrolladas, la revista e idioma en que se publica, la comunidad que los lee y su potencial impacto en la vida social y organizacional, son aspectos ciertamente difusos. Posiciones epistémicas, éticas, estéticas y políticas son cuestionadas sobre el ser y el deber ser de las revistas científicas, cuya pugna por ser socialmente acreditadas para ser — como en su origen sociohistórico, un lugar de divulgación, de conversación— el ágora de interacción científica aún es una labor pendiente.

Es así como las tensiones y las preocupaciones de los editores sobre las categorías problematizadoras de este documento (modelo de evaluación de impacto; interacción de una comunidad académica; política pública de Ciencia, Tecnología e Innovación; sentido de la investigación) son palpables y permiten comprender que no hay posiciones unívocas, sino que coexisten diferentes perspectivas sobre la forma y el fondo de hacer investigación, su sentido social y las métricas que deberían direccionar la evaluación de calidad e impacto de las revistas.

IV.1 Discusión sobre el modelo de evaluación de impacto y la interacción de una comunidad académica (nacional e internacional)

La evaluación e indexación nacional e internacional de las revistas a partir del cálculo del factor de impacto a través de citas es el tema más controversial y discutido por parte de los editores, cuyas posiciones, defensas y discrepancias son evidentes. Sin desconocer las potenciales conexiones e interrelaciones que generan las publicaciones internacionales y las referenciacines bibliográficas

desde una lógica relacional interuniversitaria, la crítica constante sobre las métricas, su asimetría contextual e idiomática y sus prácticas colonialmente miopes sobre la forma de hacer ciencia (hegemonía del *paper* como pensamiento único de la ciencia) tienen un mejor ejercicio de sustentación, y son evidenciadas de las prácticas indelicadas y provechosas de lo que significa el proceso de citación. Es así como puede notarse posiciones diametralmente opuestas entre los argumentos de Salazar, Correa y Díaz, quienes encuentran aspectos positivos sobre la medición de la ciencia de esta forma, frente a las posiciones de Sarmiento, Arias, Gómez, Acosta *et al.*, y Giraldo, quienes la encuentran impertinente y abocan por ampliar la mirada e incluir métricas alternativas que respondan a las particularidades científicas locales e impactos sociales más concretos. El *marketing* de la ciencia no siempre es el más apropiado si carece de fundamentos académicos, reconocimiento de las comunidades y desvirtúa las lecturas particulares de estudiantes y estudiosos de la contabilidad.

La idea de ‘comunidad académica’ a partir de las publicaciones es constantemente criticada y plantea imaginarios ambiguos; a pesar de que con mayor frecuencia y calidad autores colombianos publican en revistas internacionales, en la mayoría de las ocasiones esta ‘inserción’ responde a las lógicas métricas por conseguir una publicación internacional indexada, más que interactuar con una comunidad, pues no es un mito que los académicos aprenden rápido acerca de *qué, cómo y a quién* citar para *aparentar* aproximarse a una comunidad, aunado a que es importante reconocer la falta de lectura entre colegas locales, su difusa interacción y la ausencia de confrontación académica en las publicaciones. No obstante, no debe olvidarse que el relacionamiento con comunidades académicas externas a la colombiana no es un asunto exclusivo del diálogo entre las publicaciones internacionales ni nació con las revistas científicas, sino que particularmente en Colombia han coexistido comunidades académicas desde los años 80 que discuten, interactúan y construyen legado científico en contabilidad al margen de las revistas y las citas.

Las tensiones sobre el inglés, como monopolio del lenguaje científico, han sido bien presentadas por Andrew *et al.*, donde se reflejan realidades, desconexiones y sinsentidos de sesgar la riqueza lingüística hacia el reflejo de quienes crearon y controlan los modelos de medición. Diversas posiciones podrían suscitar estas perspectivas, pero también debe reconocerse que las revistas de ciencias sociales colombianas que han optado por publicar únicamente en inglés no han demostrado interacción ni han despertado el interés de las comunidades internacionales, generando una marginación por doble vía.

IV.II. Discusión sobre el modelo de evaluación de impacto y la política pública de ciencia, tecnología e innovación

Comprendiendo las formas actuales de medición científica, los editores reconocen la imposición de modelos foráneos por parte de las políticas públicas de ciencia, tecnología e innovación, que sin hacer mayor esfuerzo adaptan las tendencias internacionales sobre métricas científicas al contexto colombiano, desconociendo los enfoques y las diferencias entre la producción académica de las ciencias sociales frente a las ciencias naturales, y las desigualdades sobre la asignación de recursos económicos al desarrollo investigativo, científico y tecnológico en el país.

En ese sentido, los editores participantes tienen mayores puntos de coincidencia, resaltando las críticas de Alzate, Gómez, Arias y Acosta *et al.*, y la perspectiva propositiva de Ortiz, quien resalta la necesidad de enfocar los proyectos científicos desde perspectivas como la social, la económica, la cultural, la política, la académica y la científica, para consolidar comunidades e incluir variables cualitativas en la medición científica. La inconformidad sobre la forma de medir el impacto ya ha sido presentada, pero no se limita a ese punto, sino que la medición de calidad es totalmente segregada y termina siendo un aspecto de segundo interés, lo cual desconoce los procesos y estructuras editoriales, el esfuerzo humano de los editores —quienes destinan más tiempo a su labor del que realmente se asigna y paga—, y la inversión económica institucional en sostener espacios de divulgación de la ciencia.

IV.III. Discusión sobre la política pública de ciencia, tecnología e innovación y el sentido de la investigación

Siempre que se generan procesos de investigación, reflexión y revisión científica se plantean objetivos y se trata de responder a un interrogante personal, profesional, a una problemática práctica-contextual o a la indagación teórica profunda, es decir, a dar respuesta a un *para qué* y a un *sentido* del quehacer científico. En este ámbito, los editores no presentan ideas sesgadas sobre lo que se debe investigar y publicar, sino que reconocen la importancia de explorar y avanzar en todas las temáticas propias y conexas de la contabilidad; empero, a su vez recalcan constantemente la necesidad de que la producción académica impacte la sociedad y tenga sentido en la realidad sociocontextual. Se erige entonces la tensión sobre la esencia de la ciencia, la investigación y las publicaciones, pues allí hay posiciones diversas que quizá responden a visiones ontológicas y políticas sobre el significado de la investigación.

El núcleo está en saber si la investigación debe estar desligada o preocupada por el impacto social. Principalmente Alba, Ortiz, Gómez, Sarmiento, Arias y Giraldo presentan argumentos en esa vía, asentando ideas sobre la misión social de la ciencia y la necesidad de no ser funcionalmente ortodoxos y utilitaristas

sobre la actividad científica universitaria. De esta manera puede indicarse que las publicaciones, por acción u omisión, generan impactos en la sociedad, pero no siempre son impactos conscientes de las necesidades sociales e interesados en transformar las organizaciones, comunidades o instituciones que entretejen la vida socioeconómica.

Es notorio que internacionalmente se fortalecen los espacios de crítica a la hegemonía oligopólica de las grandes casas editoriales comerciales (Emerald, Wiley, Elsevier, Springer, Taylor y Francis, Routledge, SAGE, Inderscience, entre otras) para calificar lo que se denomina ‘científico’, cuyos criterios favorecen condiciones económicas, geográficas, históricas, políticas, idiomáticas y formas de construcción del conocimiento. ¿Acaso la producción de conocimiento no debe ser pluricultural, validada por comunidades y colectividades diversas e incluyentes? ¿Qué impacto social tienen las publicaciones para el devenir social regional?

IV.IV. Discusión sobre el sentido de la investigación y la interacción de una comunidad académica (nacional e internacional)

Bajo el manto de las publicaciones científicas en contabilidad, su reconocimiento, su tradición y el respeto por parte de la comunidad académica, persisten proyectos editoriales con limitaciones económicas que edición tras edición forjan un propósito común de mediar la relación entre las ideas originales de autores con su comunidad, a partir de evaluaciones rigurosas y difundir conocimiento con sentido. Al respecto, Camargo presenta diversas tensiones sobre los procesos de financiación de las publicaciones, sus retos y la tendencia internacional de ese particular, que debe ser revisado a fondo por cada institución y revista para actuar en consecuencia del conocimiento abierto financiado por las instituciones editoras o captar recursos a través del cobro a los autores.

A su vez, en algunas latitudes le llaman ‘contribución’ al impacto de los artículos en su comunidad, pero esta relación implica no solo la agregación funcionalista de ideas a los constructos del saber, sino la pertinencia socio-contextual de las ideas y la retante labor de utilizar las letras para la transformación material y concreta del *statu quo*. Sobre ello los editores participantes no presentan mayores apuntes, y se intuye que hace parte de los procesos de cualificación y maduración de las publicaciones.

V. Consideraciones finales

El devenir de las revistas contables colombianas es incierto a pesar de las constantes cualificaciones de las publicaciones vigentes, para lo cual se demanda atención y apoyo de la comunidad contable nacional y de las instituciones editoras, así como trabajo articulado en red que permita avanzar

en la discusión de las categorías planteadas y generar acciones conjuntas en beneficio de las dimensiones de calidad e impacto de las revistas y de las discusiones disciplinares de la contabilidad. Igualmente es notorio que las problemáticas de las publicaciones contables no se distancian de aquellas de las ciencias económicas y sociales, que también adolecen por los mismos criterios métricos.

Las políticas públicas de ciencia, tecnología e innovación demuestran su prevalencia en el factor de impacto a través del cálculo del índice h5 como criterio de calidad en la clasificación de las revistas, siguiendo las disposiciones de la OCDE y Scimago. En consecuencia, para Minciencias la citación sigue siendo el único referente de calidad, a pesar de las críticas constantes de diferentes orígenes y las constantes demostraciones que evidencian, lo impertinente de esta medida para el desarrollo social del país, la asimetría entre las revistas nacionales e internacionales y la ventana de posibilidades de manipulación e inflación de cifras.

La posibilidad de tener modelos distintos de medición y el reconocimiento socio-contextual pueden ser más pertinentes para consolidar comunidades académicas y construir disciplinas más plurales y democráticas, donde se ubique a las revistas como los mejores canales de difusión y discusión de las transformaciones de las organizaciones y de la vida social. Los argumentos presentados por los 13 editores participantes deben trascender la lectura y ser discutidos en los cuerpos editoriales e instancias institucionales, buscando acciones que permitan prácticas más legítimas.

Las implicaciones de este debate argumental entre editores deben permitir ampliar el imaginario del sentido de la investigación que comparten comunidades específicas y espera aportar a repensar valores profesionales y prácticas disciplinares del campo contable en relación con las revistas científicas, porque cada vez más se debe comprender que la ciencia contable en Colombia es más que la representación de sus citas.

VI. Referencias bibliográficas

- Adams, J., McVeigh, M., Pendlebury, D. & Szomszor, M. (2019). Profiles, not metrics. Recuperado de: <https://clarivate.com/g/profiles-not-metrics/>
- Alperin, J. P. y Rozemblum, C. (2017). La reinterpretación de visibilidad y calidad en las nuevas políticas de evaluación de revistas científicas. *Revista Interamericana de Bibliotecología*, 40(3), 231-241. DOI: <https://doi.org/10.17533/udea.rib.v40n3a04>
- Andrew, J., Cooper, C. & Gendron, Y. (2020). Editorial. Critical perspectives on accounting and journal rankings: Engaging in counter discourses and practices. *Critical perspectives on Accounting*.
- Arias-Suárez, J. D. (2018). La dinámica antilógica de las publicaciones científicas. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(11), 9–12.

- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Norreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79-82.
- Beltrán, J. (2017) Manual de edición académica. Universidad de los Andes y Universidad Nacional de Colombia. Bogotá.
- Biagioli, M. & Lippman, A. (2020). *Gaming the Metrics. Misconduct and Manipulation in Academic Research*. London. The MIT Press.
- Bonner, S. E., Hesford, J. W., Van, d. S., & Young, S. M. (2006). The most influential journals in academic accounting. *Accounting, Organizations & Society*, 31(7), 663-685.
- Bruni, A. y Magaudda, P. (2017). Abriendo la caja negra de la investigación académica: evaluación, publicación y perspectivas críticas. *Teknokultura*, 14(1), 57-65.
- Callaway, E. (2016). Publishing elite turns against impact factor. *Nature*, 535, 210–211.
- Camargo, D. A. (2018a). Editorial. Acerca de las razones por las cuales se citan las publicaciones científicas. *Revista de Facultad de Ciencias Económicas*, 26(2), 5-6. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.3858>
- Camargo, D. A. (2018b). *Financiación del libro en acceso abierto*. Periódico *El Neogranadino, Edición Especial*, 115-116. Recuperado de: <https://www.umng.edu.co/academia2>
- Camargo, D. A. (2019). Acerca del incremento de los Article Processing Charges. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 27(2), 7-8. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.4293>
- Castaño, C. E. (2019). La investigación formativa en programas de contaduría: el caso de la Universidad de Antioquia. *Revista Visión Contable*, 20, 136 - 154.
- Chan, K. C., Seow, G. S., & Tam, K. (2009). Ranking accounting journals using dissertation citation analysis: A research note. *Accounting, Organizations & Society*, 34(6), 875-885.
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (2007). *Handbook of management accounting research*. London: Elsevier.
- Charum, J. (2004). La Construcción de un Sistema Nacional de Indexación, el Caso de Publindex. *Convergencia Revista de Ciencias Sociales*, 11(35), 293-309.
- De Sousa-Santos, B. (1998). *De la mano de Alicia: lo social y lo político en la posmodernidad*. Bogotá D.C., Colombia: Universidad de los Andes y Siglo del Hombre.
- Erzsébet, D. (2018). How “Publish or Perish” Can Become “Publish and Perish” in the Age of Objective Assessment of Scientific Quality. *Systemics, cybernetics and informatics*, 16(5), 20-25.
- Garrocho, R. C. y Segura, G. A. (2012). La pertinencia social y la investigación científica en la universidad pública mexicana. *Revista CIENCIA ergo sum*, 19(1): 24-34.
- Gómez-Morales, Y. J. (2015). Usos y abusos de la bibliometría. *Revista Colombiana de Antropología*, 51 (enero-junio), 291–307. Recuperado de: <http://www.investigacion.unal.edu.co/seminario2013/>.
- Gómez-Morales, Y. J. (2018). Abuso de las medidas y medidas abusivas. Crítica al pensamiento bibliométrico hegemónico. *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, 45(1), 269-290.
- Gómez-Morales, Y. J. (2019). El eterno retorno de lo mismo: Círculos viciosos en busca de una ciencia nacional independiente. *Revista Colombiana de Sociología*, 42(2), 357–364. DOI: <https://doi.org/10.15446/rce.v42n2.82100>

- Gómez-Villegas, M. (2012). Editorial. Revistas académicas en contabilidad: la búsqueda de sentido contextual. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 20(2), 9-13.
- Gómez-Villegas, M. (2013). El reconocimiento contextual y el aprendizaje de las publicaciones internacionales en contabilidad. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(34), 273-284.
- Gómez-Zapata, Y. (2019). ¿Cómo y para qué nos miden? Crítica reflexiva sobre el proceso de medición Publindex–Colciencias para revistas científicas en Colombia. *En-Contexto*, 7(11), 35-37.
- Griffith, D., Tamer Cavusgil, S. & Xu, S. (2008) Emerging themes in international business research. *J Int Bus Stud* 39, 1220–1235. DOI: <https://doi.org/10.1057/palgrave.jibs.840041>
- Guédon, J.-C. (2011). El acceso abierto y la división entre ciencia “principal” y “periférica”. *Crítica y Emancipación*, 3(6), 135-180.
- Hopwood, A. G. (2002). If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *European Accounting Research*, 11(4), 777-785.
- Humphrey, C., & Gendron, Y. (2015). What is going on? The sustainability of accounting academia. *Critical Perspectives on Accounting*, 26, 47–66. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.008>
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349-410.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *European Accounting Research*, 11(4), 787-794.
- Johnson, R. (2019). From coalition to commons: Plan S and the future of scholarly communication. *Insights the UKSG journal*, 32(1), 5. DOI: <http://doi.org/10.1629/uksg.453>
- Khoo, S.Y.-S. (2019). Article Processing Charge hyperinflation and price insensitivity: an open access sequel to the serials crisis. *LIBER Quarterly*, 29(1), 1-18. DOI: <http://doi.org/10.18352/lq.10280>
- León, E. F. (2009). Delineando complejos cognitivos: la producción científica de las disciplinas económicas en América Latina. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 79-115.
- León, E. F. (2015). Carta al editor contable. *Contaduría*, 67, 17-20.
- López Cerezo, J. (2001). Ciencia, Tecnología y Sociedad: el estado de la cuestión en Europa y Estados Unidos. *Revista Iberoamericana de Educación*. 18: Monográfico: Ciencia, Tecnología y Sociedad ante la Educación. OEI.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11(4), 795-805.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21(2), 110-115.
- Lukka, K., & Mouritsen, J. (2002). Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review*, 11(4), 805-811.

- Macías, H. A. (2012). Las revistas académicas como plataforma para la construcción de conocimiento contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 20(2), 5-9.
- Macías, H. A. (2013). Debate sobre el presente y el futuro de las revistas contables colombianas: acuerdos, desacuerdos y retos. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(34), 265-271.
- Macías, H. (2017). Editorial. El sentido de publicar en revistas Scopus: el caso de los autores colombianos de las áreas de negocios, administración y contaduría. *Science of human action*, 2(1), 10-18.
- Macías, H. A. (2018). Introducción a la investigación contable en Brasil. *Revista Activos*. 16(30), 155-186.
- Macías, H. (2019). España y Venezuela como impulsores de la academia contable colombiana. *Revista Visión Contable*, 20, 8–20. <https://doi.org/10.24142/rvc.n20a1>
- Macías, H. A. (2020). Investigación contable en Colombia: oportunidades concretas para publicar en revistas Scopus. En: M. Aguilera-Prado & M. Rincón-Moreno, *Temas y métodos de investigación en negocios, administración, mercadeo y contabilidad*. Pp. 27-49. Bogotá: Uniagustiniana. Versión Researchgate.
- Macías, H., Gómez, M. y León, E. F. (2012). Editorial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 20(2), 5-17.
- Macías, H. A., Alzate, S., Bautista, J. A., Morales, Abel., Castaño, C. E., Ceballos, R., Cortés, J. H., García, C. E., Gómez, Y. Ortiz, J. J., Quijano, O., Rodríguez, G. I., Rueda, G. y Sarmiento, H. J. (2014). El futuro de las revistas contables colombianas: un debate polifónico. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(37), 261-278.
- Malaver, D. S. (2018). Editorial. ¿Publicar o perecer? Una reflexión crítica sobre el viraje del sentido de las publicaciones académicas de medios a fines. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(12), 9-16.
- Maldonado, C, y Pérez-Acosta, A (2018). Una reflexión crítica sobre la cultura de rankings e indicadores. *Avances en Psicología Latinoamericana*, 36(3), 431-441.
- Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *The European Accounting Review*, 18(3), 597-620.
- Merchant, K.A. (2010). Paradigms in accounting research: a view from North America. *Management Accounting Research*, 21(2), 116-120.
- Meyer, M., Waldkirch, R. W., Duscher, I., & Just, A. (2018). Drivers of citations: An analysis of publications in “top” accounting journals. *Critical Perspectives on Accounting*, 51, 24–46. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.07.001>
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: the role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21(2), 124-129.
- Molas-Gallart, J., & Ràfols, I. (2018). Why bibliometric indicators break down: Unstable parameters, incorrect models and irrelevant properties. BiD: *Textos Universitaris de Biblioteconomia i Documentació*, 40 (juny). DOI: <https://doi.org/10.1344/BiD2018.40.23>
- Ortiz, J. J. (2019). La perspectiva crítica de la investigación y la gestión del conocimiento en las universidades colombianas. *Criterio Libre*, 17(30), 15-45. DOI: <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2019v17n30.5750>

- Ortiz, J. J., Bermúdez, A., Gómez, M., León, E. F., Suárez, J., Camargo, D., y Moncayo, E. (2014). Panel de editores. *Criterio Libre*, 12(20), 293-311. DOI: <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2014v12n20.245>
- Ortiz, J. J. (2017). *Modelo de gestión del conocimiento para las IES colombianas*. Bogotá: Editorial Universidad Libre.
- Palea, V. (2017). Whither accounting research? A European view. *Critical Perspectives on Accounting*, 42, 59–73. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.03.002>
- Patiño, R. A., Melgarejo, Z. A. y Valero, G. M. (2018). Percepción de los egresados contables sobre la investigación formativa. *Revista Activos*. 16(30), 101 - 125.
- Ripoll, V. (2012). Relación Universidad – Empresa y la Transferencia de Conocimiento Utilidad para la Investigación en Control de Gestión. *Confin Habana*, 2, 9-16.
- Rodríguez, E., Naranjo, S. y González, D. L. (2015). Pubindex: More Than a Simple Indexing Process. *El Ágora U.S.B.*, 15(1), 29–41. Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/agor/v15n1/v15n1a02.pdf>
- Rojas-Rojas, W. (2017). Asimilación y rupturas de la educación de la contaduría pública: Desde el sur y para el sur. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 85–101. Recuperado de: <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/332822/20788831>
- Rueda, G. (2009). Orígenes de la producción académica contable. *Cuadernos de Contabilidad*, 10 (26).
- Rueda, G. (2012). El sentido de buscar que Cuadernos de Contabilidad sea en el futuro una revista incluida en ISI. *Cuadernos de Contabilidad*, 13 (32), 10-14.
- Sánchez, L. M. (2019). Editorial. Las redes para la producción de conocimiento y su impacto editorial. *Visión Contable*, 19, 5-7.
- Sarmiento, H. J. (2018). Editorial. La incertidumbre por destino. *Teuken Bidikay*, 9(12), 11-17.
- Science Europe (2018). 'Plan S: Making Full and Immediate Open Access a Reality'. Recuperado de: <https://www.coalition-s.org/>
- Vaivio, J., & Sirén, A. (2010). Insights into method triangulation and “paradigms” in interpretive management accounting research. *Management Accounting Research*, 21(2), 130-141.
- Van Leeuwen, T. (2012). Discussing some basic critique on Journal Impact Factors: Revision of earlier comments. *Scientometrics*, 92(2), 443–455. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11192-012-0677-x>
- Vega-Cantor, R. (2015). *La Universidad de la Ignorancia: Capitalismo académico y mercantilización de la educación superior*. (1era ed.). Bogotá D.C.: Ocean Sur.
- Wakefield, R. (2008). Networks of accounting research: A citation-based structural and network analysis. *British Accounting Review*, 40(3), 228–244. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.03.001>
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 4, 11-427.

Pulgarín. L., Sandoval, J. y Navarro, P. (2020).
Formación contable en Colombia: incidencia del
contexto político, económico y social. *Contaduría
Universidad de Antioquia*, 77, 167-190.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a06>

Formación contable en Colombia: incidencia del contexto político, económico y social

Laura Natalia Pulgarín García

Lnpulgarin@unal.edu.co

Universidad Nacional de Colombia

orcid: 0000-0003-3186-7689

Julián David Sandoval Alarcón

Julian.sandoval@usantotomas.edu.co

Universidad Santo Tomás

orcid: 0000-0002-0299-4331

Paula Andrea Navarro Pérez

panavarrop@libertadores.edu.co

Fundación Universitaria Los Libertadores

orcid: 0000-0001-7253-6646

Formación contable en Colombia: incidencia del contexto político, económico y social

Resumen: *A diferencia de los modelos contables empresariales implementados en Colombia a través de procesos de normalización, la formación contable todavía no está estandarizada e históricamente ha estado supeditada a demandas particulares del contexto donde operan los programas de formación. Consecuentemente, este estudio pretende analizar la formación contable en Colombia a la luz de la influencia que tienen los contextos económico, político y social en distintos niveles de formación superior y distintas categorías municipales. Para ello, se utiliza una metodología descriptiva y analítica, acompañada de un muestreo aleatorio simple que permita contrastar los programas de formación profesional, técnica y tecnológica en el área contable a la luz de la influencia que ejercen sus entornos. Se encontró que, los programas profesionales tienen mayor influencia del contexto en comparación a los técnicos y tecnológicos; además, de dicho contexto el aspecto que más influye es el político y el que menos es el social.*

Palabras clave: *Educación contable, contexto, política, economía, sociedad.*

Accounting training in Colombia: incidence of the political, economic, and social context

Abstract: *Unlike the business accounting models implemented in Colombia through normalization processes, accounting training has not been standardized yet and has historically been subjected to particular demands from the context where the educational programs operate. Consequently, this study seeks to analyze accounting training in Colombia regarding the influence of the economic, political and social contexts on the different levels of higher education and diverse municipality categories. To do so, a descriptive and analytical methodology is used, together with a simple random sampling allowing to contrast training programs at university, technical and associate degree levels in the accounting area regarding the influence exerted by their environments. It was found that university programs have greater influence from the context as compared to technical and associate degree programs; besides, the most influential aspect from said context is the political one, while the social aspect is the least influential.*

Keywords: *Accounting education, context, politics, economy, society.*

Formação contábil na colômbia: incidência do contexto político, econômico e social

Resumo: *Ao contrário dos modelos contábeis empresariais implementados na Colômbia por meio de processos de normalização, a formação contábil ainda não está padronizada e historicamente tem dependido de demandas particulares do contexto onde operam os programas de formação. Portanto, este estudo tem como objetivo analisar a formação contábil na Colômbia à luz da influência que têm os contextos econômico, político e social em diversos níveis de formação superior e diferentes categorias municipais. Para tal fim, utiliza-se uma metodologia descritiva e analítica, acompanhada de uma amostragem aleatória simples que permita cotejar os programas de formação profissional, técnica e tecnológica na área contábil à luz da influência que exercem os seus entornos. Encontrou-se que os programas profissionais têm maior influência do contexto em comparação aos técnicos e tecnológicos; além disso, o aspecto que mais influi é o político e o que menos influi é o social.*

Palavras chave: *Educação contábil, contexto, política, economia, sociedade.*

Formation comptable en colombie: l'incidence des contextes politique, économique et social

Résumé: *Contrairement aux modèles de comptabilité d'entreprise mis en œuvre en Colombie au moyen de processus de normalisation, la formation comptable n'est pas encore normalisée et a toujours été soumise à des exigences particulières du contexte dans lequel opèrent les programmes de formation. En conséquence, cette étude vise à analyser la formation comptable en Colombie à la lumière de l'influence des contextes économique, politique et social à différents niveaux de formation supérieure et dans différentes catégories municipales. Pour ce faire, une méthodologie descriptive et analytique a été utilisée, accompagnée d'un échantillonnage aléatoire simple permettant de comparer les programmes de formation professionnelle, technique et technologique dans le domaine comptable à la lumière de l'influence exercée par leur environnement. Il a été constaté que les programmes professionnels ont une plus grande influence du contexte par rapport aux programmes techniques et technologiques, et que en plus du contexte, l'aspect politique est celui qui influe le plus, tandis que l'aspect social a le moins d'influence.*

Mots clés: *Éducation comptable, contexte, politique, économie, société.*

JEL Classification: *I2, M4, M0*

Formación contable en Colombia: incidencia del contexto político, económico y social

*Laura Natalia Pulgarín García, Julián David Sandoval Alarcón
y Paula Andrea Navarro Pérez.*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a06>

Primera versión recibida en junio de 2020 – Versión final aceptada en octubre de 2020

I. Introducción

Desde los inicios de la contaduría pública como parte de la formación universitaria en Colombia se refleja una clara injerencia del contexto global y los intereses de las instituciones económicas mediados por las políticas estatales (León, 2008), lo cual ha incidido en la estructura que sustenta la formación del contable. Dicha estructura se ha orientado a una construcción curricular que dé respuesta mayoritariamente al cumplimiento de los requerimientos administrativos formalizados por parte del gobierno, específicamente el Ministerio de Educación Nacional (MEN), dejando a un lado las condiciones sociales y culturales de las comunidades donde hacen presencia las instituciones de educación superior (Barragán, 2008). En otras palabras, las sociedades presentan a nivel general un desplazamiento en las lógicas que soportan los sistemas de producción, culturales, financieros y de información, mediante un proceso de modernización en los diferentes saberes epistemológicos al igual que en la praxis; no obstante, dicha transformación ha traído consigo una mirada parcial y poco transversal (Mella, 2003).

Consecuentemente, la disciplina contable se encuentra a nivel general en una dicotomía provista por su componente normativo, con tintes de mecanicismo, y su necesidad interna de mejorar su capacidad de análisis sobre las realidades donde esta se encuentra (Aguilera, 2014). En este sentido, los procesos de formación en contabilidad han sido estudiados desde perspectivas éticas (Colmenares, Valderrama, Perdomo y Ramírez, 2016), teorías de la educación (Loaiza, 2013), características de los estudiantes (Patiño y Santos, 2009; Sebayang y Muda, 2020), formación de capacidades (Del Cortea y Martínez,

2018; Rangland y Ramachandran, 2014; Setianto y Harahap, 2017; Valero, Patiño y Duque, 2013) y estudios de las instituciones educativas y su oferta académica (Navarro, Pulgarín y Sandoval, 2019; Rojas y Zapata, 2011; Rojas y Sánchez, 2016; Valderrama *et al.*, 2009). Resaltando la ausencia de un estudio que analice de forma integral las relaciones entre la formación del contable en todos los niveles de enseñanza superior con las condiciones fundamentales de sus entornos intrínsecos.

En concordancia con lo anterior, el presente trabajo tiene por objetivo analizar la formación de la disciplina contable en Colombia, bajo su contexto económico, político y social, a través de una revisión de los planes de estudio, perfiles de ingreso, perfiles de egreso, misión y visión de los programas de educación superior en los niveles de técnico, tecnólogo y profesional, para contrastar los contenidos institucionales con los entornos previamente mencionados. En este sentido se establecen categorías sobre los requerimientos del entorno económico, el entorno político y las necesidades sociales, igualmente se utiliza la clasificación de los municipios colombianos, provista por la Contaduría General de Nación, para la vigencia 2020, obteniendo un total de 100 programas reconocidos por el MEN distribuidos en 285 municipios.

Dicho lo anterior, la primera parte del trabajo hace una distinción entre la formación técnica, tecnológica y profesional, y un abordaje conceptual sobre las dimensiones económicas, políticas y sociales de mayor relevancia para el desarrollo de la configuración de la enseñanza de la profesión contable, estableciendo así, cinco categorías de estudio por cada una de las dimensiones. Posteriormente, se coteja con la información recolectada de los programas contables en los tres niveles de enseñanza objeto de estudio, identificando si existía evidencia de la presencia de cada una de las quince (15) categorías de estudio. Finalmente, se plantea una discusión sobre la influencia de cada aspecto contextual en la formación contable y las posibles implicaciones que esto tiene para la disciplina.

II. Distinción entre formación técnica, tecnológica y profesional

En Colombia, según la Ley 30 de 1992, los campos de acción de la educación superior son el de la técnica, la tecnología, la ciencia, las humanidades, el arte y la filosofía (Congreso de la República de Colombia, 1992), y dichos campos se agrupan en tres niveles de formación: Técnico Profesional, Tecnológico y Profesional.

Asimismo, de acuerdo con la Ley 749 de 2002, las instituciones técnicas profesionales se caracterizan por su enfoque en el conocimiento y el trabajo de carácter técnico...

(...) fundamentadas en la naturaleza de un saber, cuya formación debe garantizar la interacción de lo intelectual con lo instrumental, lo operacional y el saber técnico (...) en las áreas de las ingenierías, la tecnología de la información y la administración. (Congreso de la República de Colombia, 2002, art. 2)

Los conocimientos de carácter técnico se relacionan con las competencias, el desarrollo intelectual, aptitudes, habilidades y destrezas necesarias para el desempeño laboral en una actividad, en áreas específicas de los sectores productivo y de servicios.

Por su parte, las instituciones tecnológicas se centran en los conocimientos y profesiones de carácter tecnológico, con fundamentación científica e investigativa, destinadas al igual que para el nivel técnico, a las áreas de las ingenierías, la tecnología de la información y la administración. Este nivel se enfoca en los conocimientos científicos y en la comprensión teórica contribuyendo a la formación de...

(...) un pensamiento innovador e inteligente, con capacidad de diseñar, construir, ejecutar, controlar, transformar y operar los medios y procesos que han de favorecer la acción del hombre en la solución de problemas que demandan los sectores productivos y de servicios. (Congreso de la República de Colombia, 2002, art. 3)

En cuanto al nivel profesional, este se entiende como un tercer ciclo de formación que complementa el nivel tecnológico con la fundamentación teórica y la propuesta metodológica de la profesión, e implica el dominio de conocimientos científicos y técnicos (Congreso de la República de Colombia, 2002).

III. Contexto de la formación contable en Colombia

La contabilidad como área de conocimiento tiene su origen y desarrollo en las actividades económicas y sociales de las comunidades. Por ello, tiene sentido que las estructuras de creación y promulgación de estándares que se dan en esta disciplina estén en conjunción con las necesidades del entorno particular donde se desenvuelve, entendiendo a dicho entorno como la estructura mayor que le da soporte y la moldea (León, 2009), denominada por algunos autores como el sistema contable (Jarne, 1997; Gómez, 2007).

No obstante, la lógica financiera ha permeado la esfera contable desde hace ya varias décadas, promulgando un modelo de estandarización de la disciplina representado en estándares internacionales de información financiera (IFRS), de auditoría (ISA), de contabilidad para el sector público (IPSAS) e inclusive de formación (IES). Si bien ya varios países a nivel global han migrado a IFRS, ISA e IPSAS a través de procesos de convergencia y armonización, la difusión de los estándares de formación no ha sido tan vertiginosa a nivel global.

Particularmente en Colombia, con la Ley 1314 del 2009 se dio inicio al proceso de convergencia a IFRS e ISA para el sector privado (Congreso de la República de Colombia, 2009) y a través de las Resoluciones 354 del

2007, 628 del 2015, 037 del 2017, 414 del 2014, 533 del 2015 y 461 del 2017 de la Contaduría General de la Nación (CGN), se incorporó un proceso de armonización para el sector público hacia IPSAS e IFRS (CGN, 2007; CGN, 2014; CGN, 2015; CGN, 2017a; CGN, 2017b). A pesar de ello, en materia de formación todavía no se han adoptado en el país medidas que propendan por estandarizar los procesos de creación y emisión de currículos para los programas de Contaduría Pública a nivel de educación superior; si bien se han generado algunas condiciones mínimas de calidad y ofrecimiento por parte del MEN, existe todavía cierta potestad institucional sobre el establecimiento de los currículos. La falta de difusión de las IES, por lo menos en Colombia, se ha debido principalmente a los debates generados en torno a “la adaptación de tales normas en el ámbito nacional (...) y su carácter profesionalizante, supeditado a las demandas del mercado laboral” (López, 2013, p. 241).

En este sentido, el MEN se ha limitado a determinar unos lineamientos básicos en torno a los aspectos curriculares que deben contener los programas de Contaduría Pública a nivel profesional a través de la Resolución 3459 de 2003, donde señala que el plan de estudios comprende, como mínimo, cursos en las áreas de formación básica, sociohumanística y profesional, contemplando dentro de esta última los componentes Ciencias contables y financieras, Formación organizacional, Información y Regulación (MEN, 2003a). En cuanto al área de formación socio-humanística, incluye aquellos “saberes y prácticas que complementan la formación integral del Contador Público, orientados a proporcionar una visión holística del ejercicio profesional que facilita el diálogo interdisciplinario y el trabajo con profesionales de otras disciplinas y profesiones” (MEN, 2003a, art. 2) y el desarrollo de ética profesional.

En cuanto a los programas del nivel técnico y tecnológico, la Resolución 3462 de 2003, por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación hasta el nivel profesional por ciclos propedéuticos en las áreas de las Ingeniería, Tecnología de la Información y Administración, el programa curricular y el plan de estudios en contabilidad, como parte del área de administración, está integrado por las áreas de formación básica, profesional, socio-humanística, de énfasis y de comunicación. Dentro del área de formación profesional se incluyen los componentes de la economía, las finanzas, administración y organizaciones, producción y operaciones, mercadeo, informática y gerencia personal; mientras que el área de formación socio-humanística se encuentra integrada por saberes y prácticas como complemento, para una formación axiológica, sociológica, cultural y en humanidades, orientada hacia el conocimiento de los contextos sociales y culturales de las organizaciones (MEN, 2003b, art. 21 y 23). A pesar de que las áreas y los componentes de estas son los mismos, el MEN realiza precisiones en la descripción de cada uno de ellos para resaltar la diferencia entre

ambos niveles de educación superior de manera que para el técnico se busca desarrollar competencias necesarias para la solución de problemas puntuales y para garantizar la interacción de lo intelectual con lo instrumental, mientras que para el tecnológico, las competencias a desarrollar deben contribuir a la solución de problemas en el área a través de la planificación, la organización, el control y la dirección de proyectos y actividades (MEN, 2003b, art. 22 y 24).

Paralelamente, a través de los años los procesos de creación y emisión de currículos para los programas del área contable en el país han estado sujetos a variables del entorno, principalmente aquellas que le dan un carácter interdisciplinar a la contabilidad, entendiendo dicha interdisciplinariedad como:

La posibilidad de relación entre varias disciplinas o ramas del conocimiento que enriquecen la perspectiva del escenario, creando posibilidades y abriendo horizontes más amplios a la realidad que se quiere dar a conocer; esta permite reducir el impacto de la especialización y la fragmentación del conocimiento. (Moreno y Duque, 2016, p. 28)

De acuerdo con Palacio y Navas (2011) “en su historia la contabilidad más que otras disciplinas surge de la necesidad de hacer elaboraciones técnicas inicialmente, y posteriormente teóricas de acuerdo a contextos sociales, económicos y políticos definidos” (p. 183). En el país, la formación contable no es ajena a estos tres factores. En principio, el factor preponderante es el tejido económico y empresarial de la nación, expresado en la demanda laboral que tienen las empresas e instituciones sobre los egresados. Adicionalmente, la influencia del sistema político es también importante, dado que dicho sistema moldea no solo las normativas que aplican al diseño del currículo sino también aquellas que se dirigen al ejercicio de la profesión contable. Por último, la sociedad como tal, a través de los individuos y las colectividades, también ejerce unas demandas relevantes para los procesos de formación contable.

III.1. Contexto económico

La economía del país plantea un escenario en el que se le exige a las instituciones de educación superior formar individuos capaces de fortalecer el tejido empresarial dado un macro-contexto (Casanova, 2003). Específicamente, se dice que este fortalecimiento se da en la medida en que se incremente la productividad y la competitividad de las empresas donde los individuos formados actúan.

La demanda del contexto en términos económicos para quienes ejercen la profesión contable se ve reflejada en dos ámbitos principales. Por un lado, se requiere que haya conocimientos de los mercados internacionales, de globalización, de flujo de capitales y de estándares internacionales para estos ambientes; por otro lado, se requiere también una visión local, que permita conocer el tamaño de las empresas que componen el entorno y el sector en el que operan. Estos requerimientos se materializan en modelos de formación

basados en habilidades y destrezas dirigidos principalmente hacia el mundo de los negocios (López, 2013).

Particularmente, Colombia se caracteriza por ser una economía con varios tratados de comercio vigentes con distintos países a nivel global. Desde la década de los 90, las reformas estructurales que se han hecho en el país han propendido por internacionalizar la economía y abrir los mercados de capitales (Bonilla, 2011). En la actualidad, los países con los que más transacciones se llevan a cabo son Estados Unidos, China, Panamá, Países Bajos, México, Brasil y Alemania, exportando productos como el petróleo, combustibles, café, aceites y minerales, e importando tecnologías, automóviles, medicamentos y aeronaves (OEC, 2018). Además, se cuenta con alta presencia de multinacionales extranjeras que operan en el territorio nacional y también algunas de las empresas colombianas operan en territorio internacional.

En el contexto local, las Mipymes representan 96% de la economía colombiana, operando principalmente en los sectores de servicios, comercio y manufactura (ACOPI, 2019). En términos regionales, Bogotá es la ciudad que cuenta con mayores tasas de creación empresarial y participación de las mismas en la economía nacional, acompañada de departamentos como Antioquia, Valle del Cauca, Cundinamarca, Atlántico y Santander; sin embargo, en los últimos años Chocó, La Guajira, Sucre y Amazonas han tenido altos índices de crecimiento respecto a dichas tasas de creación (Confecámaras, 2018).

III.II. Contexto político

Frente al escenario de las políticas públicas, Peralta y Vasco (1998) refiriéndose a los factores que impulsan el desarrollo del país exponen como claro ejemplo la constitución de 1991, donde expresan que “las verdaderas reformas que requería el país fueron sustituidas por modificaciones accesorias y formales del sistema político, sin que se tocara nunca el problema de fondo de la distribución del poder y su interrelación con la estructura económica” (p. 1), se infiere que el estudio del campo reglamentario es fundamental para el entendimiento y desarrollo de cualquier tipo de actividad.

Por otra parte, en la Cumbre Mundial sobre la Sociedad de la Información (2005) se resalta la importancia del crecimiento y fortalecimiento de las tecnologías de la información y la comunicación bajo los principios de la igualdad y asociación, debido a la creciente tendencia de la transformación de la información y el conocimiento en recursos privados susceptibles de ser mercantilizados, sin atender a su esencia fundamental de componente del desarrollo social. Igualmente, Jokinen (2000) argumenta que la implementación de una “sociedad de información” se relaciona como resultado de la preocupación estatal sobre la creciente competencia en un mercado globalizado, además de incentivar una mejoría en la competitividad y

productividad del sector público y privado para mantener un bienestar general en la población.

De igual manera, para Gómez (2008), uno de los problemas de la sociedad posindustrial es la ausencia de políticas enfocadas en la preservación de la vida en el planeta a raíz de la intervención humana, por ello, es fundamental fortalecer el marco regulatorio dirigido a las responsabilidades extrahumanas sobre el abuso de la naturaleza e implementar esquemas ideológicos tales como la ecología política, ética política y el humanismo ecológico.

De modo semejante, el gobierno colombiano mediante la Ley 1951 de 2019 crea el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, constituyendo un ente rector que promueva el conocimiento científico y tecnológico, establezca estrategias de transferencia y apropiación social de la ciencia, la tecnología, innovación y emprendimiento, todo esto mediante el establecimiento de políticas públicas. Anterior a la creación del ministerio, el sistema de ciencia, tecnología e innovación se regía por la Ley 1286 de 2009, donde se implementaron estrategias para acercar el sector productivo al aparato científico nacional e internacional, con el fin en generar resultados para la sociedad basados en las capacidades de Investigación y Desarrollo (I+D) del país (Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - Colciencias, 2018).

Por último, es importante resaltar que ante los crecientes cambios en las formas de administración estatal este campo de estudio ha tenido que evolucionar con un rango de acción tan diverso que se ha tenido que subdividir o especializarse en saberes particulares, por lo que se apoya de otras disciplinas, ejerciendo así un trabajo multidisciplinario y pluri-metodológico (Martínez, 2009). En efecto, la disciplina contable no es ajena a contribuir sobre la consecución de los objetivos de la administración pública, más aún, siendo parte de las ciencias sociales ayuda a nutrir las teorías de la sociedad y el Estado mediante el fortalecimiento del análisis, la interpretación y la argumentación de los sistemas económicos, políticos y sociales (Aguilera, 2014).

III.III. Contexto social

Referente a la influencia de los entornos en la composición de los espacios de formación profesional, es fundamental comprender que estos últimos son construcciones colectivas con base en las necesidades sociales o estatales. Según Peralta y Vasco (1998), uno de los principales problemas de los cuales adolece Colombia es la distribución del poder, entendiéndose esta como la forma mediante la cual existe y se utiliza la influencia sectorial para la consecución de intereses específicos. Dicha distribución, evidencia una excesiva influencia de grupos privados y sectoriales, reflejando así la incapacidad del Estado de satisfacer el interés general.

Por otra parte, Gómez (2008) discute sobre dos problemas centrales dentro de la sociedad globalizada, los cuales afectan principalmente al comercio y a la sustentabilidad de la vida en el planeta, teniendo en cuenta las brechas que pueden surgir dado el progreso tecnológico de la humanidad, resaltando que las necesidades deben ser abordadas bajo un enfoque de sociedad globalizada.

De acuerdo con Tejada (2014), la construcción de la sociedad civil es una relación de tensiones entre el Estado, la esfera económica y la política, las cuales, mediante un proceso histórico, dictatorial y clientelar, consiguen la obtención de libertades civiles, sin que se pueda afirmar que existe un contenido ideológico único dentro de la colectividad; por el contrario, existe una persistencia de disputas y poderes que permite crear nuevas identidades.

Ahora bien, en las comunidades, entendidas en un sentido amplio, existen discordias basadas en segmentaciones y posturas ideológicas, las cuales requieren un abordaje estratégico y multidisciplinario para contribuir a la cohesión social (Yassim, 2019). Así pues, el estudio, ejercicio y práctica de la disciplina contable es un claro ejemplo al reflejar el desarrollo y apoyo mutuo en disciplinas como la economía y las finanzas, “por ello, pretender explicar y entender el desarrollo de las diferentes disciplinas, exige estudiar el entramado social, en que van surgiendo y consolidándose.” (Ortiz, 2009, p. 182).

Finalmente, un aspecto transversal a trabajar en los colectivos sociales es la ética, debido a su aporte de valores normativos promovido mediante principios y prácticas sobre el uso de concepciones como la imparcialidad y la igualdad, permitiendo conformar una conciencia individual, aún dentro de la colectividad e igualmente en las relaciones con otros individuos o comunidades (Uvalle, 2014).

IV. Diseño metodológico

Para este trabajo, se utilizó una metodología de análisis mixto, combinando criterios cuantitativos y cualitativos. En principio, se llevó a cabo una revisión literaria tradicional para establecer cómo factores contextuales en el plano económico, político y social, influyen los procesos de diseño y emisión de planes de estudio para los programas de formación superior en el área contable. Para esta revisión, se hizo uso del motor de búsqueda Google Scholar junto con bases de datos académicas como Scopus, Science Direct, Redalyc, Dialnet y Scielo. Se utilizaron además palabras clave como *formación contable* y *educación contable*, en conjunción con *contexto económico*, *contexto político* y *contexto social*. Asimismo, se incluyeron en la revisión fuentes de información institucionales y gubernamentales que permitieran delimitar el contexto educativo colombiano.

Con base en dicha revisión, se planteó el perfil de Colombia respecto a cada uno de esos factores para así, determinar qué variables de cada componente se espera tendría un currículo si fuese influenciado por cada uno. Dichas variables se resumen en la Tabla 1.

Tabla 1: Variables contextuales por componente que influyen la formación

Económicas	Políticas	Sociales
<p><i>Macro-contexto (internacionalización)</i></p> <p>1. IFRS: Transversalidad del uso de norma internacional en el currículo, existencia de al menos una asignatura de contabilidad internacional o descripción en el perfil del egresado en relación con Normas Internacionales de Contabilidad.</p> <p>2. Globalización, libre mercado y comercio exterior: Existencia de asignaturas relacionadas con economía, comercio, negocios y mercados a nivel internacional.</p> <p><i>Contexto local</i></p> <p>3. Tejido empresarial y tamaño empresarial: Asignaturas relacionadas con creación de empresas y emprendimiento en el país.</p> <p>4. Sectores y actividades económicas regionales: Existencia de asignaturas con enfoque contable hacia un sector específico en el que se desenvuelve la comunidad, relacionado con la actividad económica generadora de ingresos de la región o con un enfoque especial determinado por la institución educativa.</p> <p>5. Economía nacional: Asignaturas cuya estructura se relacione con coyuntura económica del país, que contemple un componente crítico respecto a la economía colombiana o que incluya historia económica.</p>	<p>1. Presencia de derecho en la formación: Asignaturas con componente regulatorio, ya sea comercial, constitucional, o laboral, entre otros.</p> <p>2. Investigación e innovación: Inclusión en el currículo de asignaturas como metodología de la investigación y seminarios de investigación o descripción del perfil del estudiante y egresado en torno a la investigación.</p> <p>3. Tecnologías de la Información y Comunicación: Uso de herramientas informáticas y tecnológicas en la formación del estudiante enfocadas en el área contable y administrativa.</p> <p>4. Medioambiente y calidad de los procesos: Asignaturas relacionadas con el papel de las ciencias económicas en la protección y conservación del medio ambiente.</p> <p>5. Sector público: Asignaturas relacionadas con finanzas y presupuesto público, estructura política y económica estatal.</p>	<p>1. Prácticas sociales: Asignaturas relacionadas con la contabilidad como parte de actividades de tipo social o consultorios contables.</p> <p>2. Responsabilidad social Empresarial: Asignaturas que relacionen a la contabilidad con responsabilidad social, sostenibilidad y reportes integrados.</p> <p>3. Identidad y cultura: Asignaturas cuyo contenido se enfoque en temas culturales, étnicos, de género, religión, filosofía, entre otros, o de la identidad propia de la institución educativa.</p> <p>4. Interdisciplinariedad otras áreas del conocimiento: Formación con enfoques distintos a las ciencias económicas como humanidades, ingeniería, ciencias naturales, arte, entre otras.</p> <p>5. Ética: Asignaturas asociadas y derivadas de la ética profesional.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Posteriormente, se utilizó la clasificación regional de distritos y municipios determinada en la Ley 617 de 2000, la cual los divide en siete categorías presentadas en la Tabla 2, de acuerdo a su nivel de población y a sus ingresos corrientes. Se utilizó esta categorización con el fin de determinar grupos con características demográficas similares para así, identificar posteriormente la influencia de variables contextuales en el diseño de programas de formación contable. Asimismo, se utilizó la Resolución 400 del 2019 para establecer en qué categoría se encuentra cada municipio y distrito de Colombia con vigencia para el año 2020.

Tabla 2: Categorización de distritos y municipios

Categoría	Población (en habitantes)	Ingresos (en salarios mínimos legales mensuales)
Especial	Superior o igual a 500.001	Superiores a 400.000
Primera	Entre 100.001 y 500.000	Superiores a 100.000 y hasta 400.000
Segunda	Entre 50.001 y 100.000	Superiores a 50.000 y hasta 100.000
Tercera	Entre 30.001 y 50.000	Superiores a 30.000 y hasta 50.000
Cuarta	Entre 20.001 y 30.000	Superiores a 25.000 y hasta 30.000
Quinta	Entre 10.001 y 20.000	Superiores a 15.000 y hasta 25.000
Sexta	Igual o inferior a 10.000	No superiores a 15.000

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley 617 de 2000 (Congreso de la República de Colombia, 2000, art. 2).

Dado que en Colombia hay 1101 municipios¹ y 339 programas activos de formación superior en el área contable distribuidos entre técnicos, tecnólogos y profesionales², se hizo uso de un muestreo aleatorio simple con el fin de facilitar la recolección de información y la interpretación de los resultados. Para la selección del tamaño de la muestra, se tomó un nivel de confianza del 95%, un margen de error del 5% y una proporción esperada de 0,5; arrojando una muestra de 285 municipios, distribuyendo esta cantidad proporcionalmente de acuerdo a los pesos relativos de la composición municipal de cada categoría en Colombia y corrigiendo la categoría especial para incluir la totalidad de la población y las capitales de los 32 departamentos dado su nivel de importancia en la concentración poblacional e ingresos.

Se procedió a buscar en las bases de datos del SNIES cuántos y cuáles son los programas activos de formación técnica, tecnológica y profesional en el área contable. Se encontró que el 90,86% del total de programas a nivel nacional, se encuentra en los 285 municipios seleccionados, es decir un total de 308.

De estos 308 se seleccionó una muestra no probabilística de 100 programas que representan a los municipios seleccionados. Para dichos programas, se hizo una revisión de los planes de estudio identificando si en ellos se evidencia influencia de las variables determinadas en la primera parte de este diseño muestral, observando si se hace alusión explícita en el plan de estudios.

- 1 Categorizados como tal por la Resolución 400 del 2019 de la CGN para la vigencia 2020 (por la cual se expide la certificación de categorización de las entidades territoriales).
- 2 Para que la información fuese más precisa se hizo análisis únicamente a nivel de pregrado; sin embargo, se tomaron los tres niveles de formación (técnico, tecnólogo y profesional) dado que, en el país, la oferta académica en el área contable se concentra fuertemente en los tres niveles, por tanto, no conviene descartar ninguno.

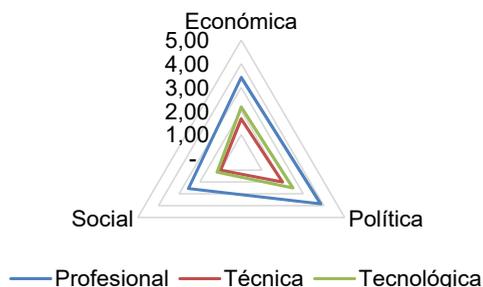
Asimismo, se revisó otra información como la misión y visión del programa y los perfiles de ingreso, del estudiante y del egresado para identificar si las variables también son parte fundamental del programa en sí mismo.

En la medida en que se contaba con quince variables contextuales (cinco por cada componente) se le otorgó un punto a cada una. De este modo, por cada variable que se evidenciara explícitamente en un plan de estudios, un perfil de ingreso o egreso, en la misión o en la visión, se otorgaba un punto a cada programa y posteriormente se promediaba con los demás programas del mismo nivel de estudios en la misma categoría distrital o municipal.

Finalmente, se procedió a tabular los puntajes obtenidos por categoría y por nivel de formación para, de este modo, llevar a cabo un análisis cuantitativo de los mismos mediante gráficas de radar que permitieran determinar cuál de los tres niveles de formación se veía influenciado en mayor o menor medida por cada tipo de contexto en las distintas categorías de estudio.

V. Resultados

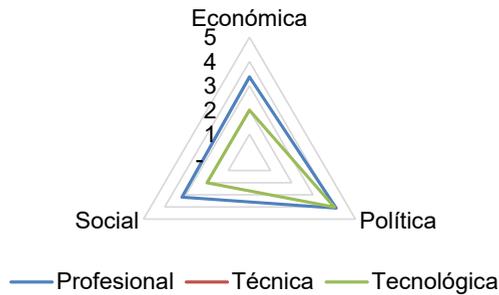
Gráfica 1: Influencia del contexto en la categoría 1



Fuente: Elaboración propia.

En la Gráfica 1 se observa que en el nivel de formación profesional es en donde más se presenta influencia de los contextos social, político y cultural en los programas curriculares del área contable ofertados en los municipios de la categoría 1. Dicha influencia, es mucho más evidente en el ámbito político, donde el promedio que se obtuvo de puntaje sobre 5.0 fue de 3.8, mientras que en el económico y el social se obtuvo 3.4 y 2.6 respectivamente. Por su parte, los niveles de formación técnica y tecnológica, si bien tienen también influencia evidente del contexto, los puntajes en los tres ámbitos no superan 2.5.

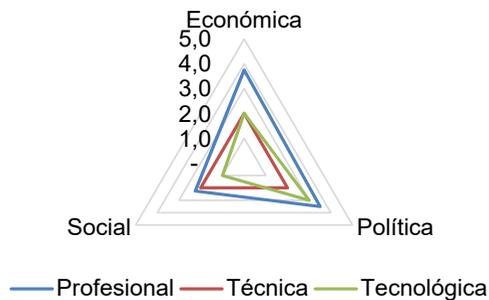
Gráfica 2: Influencia del contexto en la categoría 2



Fuente: Elaboración propia.

En la Gráfica 2 se observa nuevamente que en el nivel de formación profesional es en donde más se presenta influencia de los contextos social, político y cultural en los programas curriculares del área contable ofertados en los municipios de la categoría 2. Sin embargo, los hallazgos fueron particulares en esta categoría dado que, primero, el contexto político se ubicó en un puntaje de 4.0 tanto para el nivel profesional como para el tecnológico, indicando que la influencia de este aspecto es la misma para ambos procesos formativos; y segundo, no se oferta ningún programa técnico del área contable en los municipios que se encuentran en esta categoría.

Gráfica 3: Influencia del contexto en la categoría 3

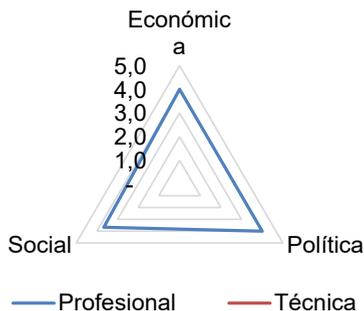


Fuente: Elaboración propia.

En la Gráfica 3 se observa que, de nuevo, el nivel de formación profesional es el que más se ve influenciado por el contexto, siendo las variables políticas y económicas aquellas con mayor afectación, con promedios de 3.5 y 3.8 respectivamente. Por su parte, el nivel tecnológico se ve altamente influenciado en el ámbito político en comparación al económico y al social, con puntajes de 3.0, 2.0 y 1.0

respectivamente; mientras que en el nivel técnico los tres aspectos tienen una influencia similar, puntuando 2.0 en los tres casos.

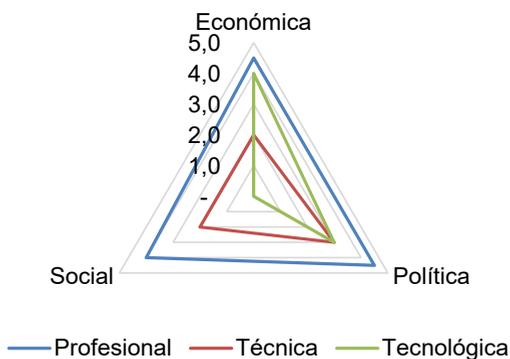
Gráfica 4: Influencia del contexto en la categoría 4



Fuente: Elaboración propia.

En la Gráfica 4, se observan las puntuaciones encontradas en los municipios de la categoría 4. En esta categoría, se encontró que ningún municipio oferta programas contables técnicos y tecnólogos; únicamente se ofertan a nivel profesional, donde la influencia promedio de los tres ámbitos es similar, puntuando alrededor de 4.0.

Gráfica 5: Influencia del contexto en la categoría 5

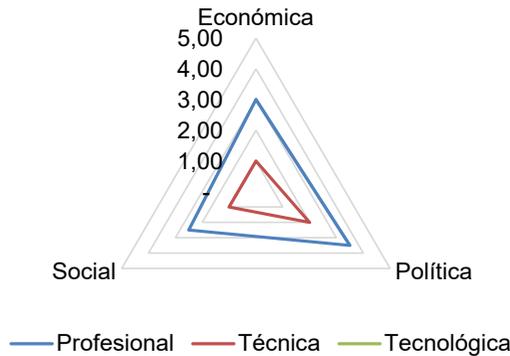


Fuente: Elaboración propia.

En la Gráfica 5 se tabularon los resultados obtenidos para la categoría 5. Nuevamente el nivel de formación profesional es el que más se ve influenciado por el contexto, sin embargo, la influencia de los tres ámbitos contextuales es mayor para esta categoría en comparación a las demás, superando en todos los casos el promedio de 4.0. Por su parte, se observa que la formación tecnológica se ve altamente influenciada por

el ámbito económico y el político, no obstante, la influencia del ámbito social es nula. En cuanto a la formación técnica, la influencia es similar en los tres aspectos, siendo el político aquel que se destaca.

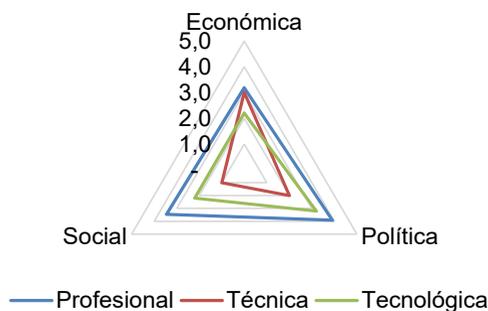
Gráfica 6: Influencia del contexto en la categoría 6



Fuente: Elaboración propia.

En la Gráfica 6 se observa de nuevo mayor influencia contextual en la formación profesional, siendo la política la de mayor puntaje (3,5) y la social la de menor (2,5). Por otro lado, es evidente que la formación técnica tiene muy poca influencia del contexto, dado que las variables económicas y sociales no superan en promedio el puntaje de 1.0 y la política el de 2.0. Adicionalmente, no se encontró oferta de programas tecnológicos en los municipios que se agrupan en esta categoría.

Gráfica 7: Influencia del contexto en la categoría especial



Fuente: Elaboración propia.

En la gráfica 7, se tabularon los resultados para la categoría especial, donde al igual que en el resto de las categorías, el nivel de formación profesional es el que más afectación contextual presenta. Además, se puede ver una alta

influencia del aspecto económico en la formación técnica y del político en la tecnológica, con puntajes de 3.0 y 3.2 respectivamente. Los demás puntajes no difieren significativamente de los resultados de las demás categorías.

VI. Análisis y discusión

En principio, el objetivo de este estudio consistió en analizar la formación de la disciplina contable en Colombia, bajo su contexto económico, político y social, a través de una revisión de las mallas curriculares, perfiles de ingreso, perfiles de egreso, misión y visión de los programas de educación superior en los niveles de técnico, tecnólogo y profesional, para contrastar los contenidos institucionales con los entornos previamente mencionados. Respecto a este objetivo se pudo encontrar que, en general, el contexto político es el que más influye en los procesos de diseño y difusión de currículos y planes de estudio en materia contable, especialmente en los programas de formación profesional. Aspectos asociados a las tecnologías, el sector público, la conservación del medio ambiente, la investigación e innovación y la presencia del derecho son fuertemente visibles en todos los municipios cotejados. En este sentido, se hace evidente que las políticas que el Estado ha impuesto relacionadas con cada uno de los aspectos mencionados acá han influenciado fuertemente a la formación superior y se manifiestan en la transformación de los programas, sus asignaturas y sus perfiles para adaptarse a estos requerimientos.

Adicionalmente, también es fuertemente visible la influencia del ámbito económico, más aún, dado el entorno globalizado y la normalización contable que han primado en las últimas décadas. Particularmente, se pudo observar que muchos programas de formación adecúan sus saberes a aquellos requeridos por el mercado laboral en materia de comercio exterior, libre mercado e IFRS. No obstante, también se encontró que existen programas en algunos municipios los cuales ofertan espacios académicos que responden a necesidades particulares del contexto local. Por ejemplo, hay una importante oferta de contenidos de contabilidades especiales y formación sectorial, orientadas a las actividades económicas regionales como el agro, la industria y los servicios financieros.

Por su parte, el contexto social es el que menos se percibe en los procesos de formación del área contable. Pese a que la mayoría de los programas profesionales incluyen espacios académicos de ética y responsabilidad social, estos no son tan comunes en los programas técnicos y tecnológicos. Por su parte, es escasa la inclusión de aspectos relativos a la identidad, la cultura y la interdisciplinariedad con áreas de conocimiento ajenas a las ciencias económicas. En este sentido, se encontraron muy pocos casos específicos de instituciones que incluyen en la formación contable cátedras de paz, democracia, territorio, artes, teatro, deporte y recreación.

Estos hallazgos son coherentes con las características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública definidas por el MEN a través de la Resolución 3459 de 2003, según la cual el plan de estudios básico debe contener como mínimo cursos en los componentes del área de formación profesional de Ciencias contables y financieras, de formación organizacional, de información y de regulación, lo cual implica que las directrices establecidas por el gobierno nacional son determinantes en la formación de la disciplina contable en Colombia, al contrastar los contenidos institucionales con los entornos económico y político. En contraste, para el área sociohumanística propuesta por el MEN y directamente relacionada con el contexto social definido previamente en este trabajo, en componentes como la formación integral del Contador Público, la interdisciplinariedad y la ética profesional, no se evidencia esta lógica de cumplimiento normativo presente en los otros dos contextos.

Examinando particularmente los resultados para los programas técnicos y tecnológicos, se esperaría que por factores como por ejemplo el tiempo de duración y los temas específicos de la formación básica y profesional, se le dé una menor importancia al componente social; sin embargo, al revisar las características específicas de calidad para estos programas de formación en el área de la Administración definidas por el MEN, el área sociohumanística también debe contemplarse en los currículos, ya sea mediante cursos de responsabilidad social, ética o de contenido interdisciplinar.

Finalmente, en relación con estudios de naturaleza similar realizados previamente se establece que aun cuando se tratan temáticas cuyo objeto de estudio es la relación entre componentes de la configuración social y la formación universitaria, se orientan a contrastar las habilidades técnicas y conocimientos frente al mercado laboral (Del Cornea y Martínez, 2018; Rangland y Ramachandran, 2014; Setianto y Harahap, 2017), o si bien han estudiado elementos de los programas educativos (Loaiza, 2013; Patiño y Santos, 2009; Rojas y Sánchez, 2016; Valderrama *et al.*, 2009; Valero, Patiño y Duque, 2013) se han enfocado exclusivamente en el pregrado universitario y sobre un reducido grupo de instituciones. Por lo que este trabajo propone un enfoque novedoso al abordar con mayor amplitud el estudio de los programas de formación contable en el país.

VII. Conclusiones

Estos hallazgos son paradójicos en la medida en que, contextualmente hablando, ninguno de los tres aspectos debería tener mayor impacto sobre la educación contable en comparación con los demás. En términos de formación, “la educación profesional responde a las necesidades del entorno, no solo a las correspondientes a las empresas, sino a las necesidades sociales en general”

(Patiño y Vásquez, 2013, p. 1026). Es necesario entonces reconocer que la disciplina contable se debe construir desde las múltiples aristas de la sociedad. En este sentido, Rueda (2011) argumenta que “históricamente la contabilidad parece tener un papel instrumental en la aplicación de políticas económicas y empresariales y un rol inexistente cuando las mismas políticas incluyen asuntos sociales” (p. 160).

La Universidad no debe ser sólo un espacio que ofrece el conocimiento instrumental que da al estudiante el boleto de entrada a la empresa. La Universidad debe proveer a los estudiantes de una formación que les permita entender el pasado y el presente y desde ahí recrear y potencializar las culturas regionales y los puentes de encuentro entre ellas. Dicho en otras palabras, la ciudad y el campo colombianos, deben problematizarse en la Universidad para desde ahí proponer el fortalecimiento y la aparición de las prácticas sociales que mantengan las identidades regionales que se han convertido en símbolos de defensa de la nación colombiana. (Rojas, 2008, p. 265)

Aunque es importante formar profesionales en las diversas ramas contables con un enfoque de mercado, dado que el principal campo de acción es la empresa, no se debe limitar únicamente a la economía, a las finanzas y a la concepción de la contaduría como un oficio técnico basado en principios establecidos por organismos internacionales que unifiquen los criterios de presentación de la información en los diferentes países. Por el contrario, es indispensable reconocer las diferencias económicas, políticas y sociales de los contextos, de manera que responda a las necesidades de cada ente territorial.

Adicionalmente se observó que las instituciones de educación superior en la determinación de sus planes de estudio dan mayor importancia a la inclusión de cursos enfocados en los componentes de formación básica y formación profesional, dejando a un lado la formación sociohumanística que se relaciona directamente con el contexto social, especialmente en los niveles técnico y tecnológico, a pesar de que también hace parte de las características específicas de calidad de los programas que el MEN ha determinado. Por lo anterior, no puede concluirse que la conformación de los currículos se encuentre del todo influenciada por el cumplimiento normativo, sino que la realidad política, económica y social, juegan un papel importante en las temáticas que debe incluir el plan de estudios. Sin embargo, vale la pena cuestionarse sobre las razones por las cuales el contexto social presenta una menor influencia en comparación con el político y el económico, por lo cual se deja abierta la posibilidad de profundizar en este tema de investigación.

Por otro lado, surgen también interrogantes sobre la ausencia de programas de formación de nivel técnico y tecnológico en tres de las categorías municipales observadas. No es claro si dicha ausencia se debe a una falta de oferta o de demanda de dichos programas a nivel local; sin embargo, lo cierto es que, de tratarse de una falta de oferta, esta situación influiría fuertemente

en procesos de movilidad y crecimiento regional. Esto deriva otros problemas de tipo económico, político y social que pueden ser objeto de estudio para investigaciones futuras.

VIII. Referencias bibliográficas

- Aguilera, R. (2014). Complejidades impredecibles: desafíos de las Ciencias Sociales en el mundo contemporáneo. *Estudios Políticos* (31), 129-146. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-16162014000100007
- Asociación Colombiana de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas – ACOPI. (2019). *Memorias del 64 Congreso Nacional MIPYME* de ACOPI. CAJACOPI – Unidad Prado Barranquilla, Colombia. Recuperado de: <https://acopi.org.co/memorias-64-congreso-nacional-de-la-mipyme-2019-2-2/>
- Bonilla, R. (2011). Apertura y reprimarización de la economía colombiana. *Revista Nueva Sociedad*, 231, 46-65. Recuperado de: https://www.nuso.org/media/articles/downloads/3752_1.pdf
- Casanova, F. (2003). *Formación profesional y relaciones laborales*. OIT: Boletín Cinterfor No. 153. Recuperado de: https://www.oitcinterfor.org/livedrupal/sites/default/files/file_publicacion/casan.pdf
- Colmenares de Carmonas, Loyda, Valderrama, Yosman, Perdomo Ramírez, Anggilyna, y Ramírez, Johan (2016). El proceso cognoscitivo de los estudiantes de Contaduría Pública de la ULA-NURR y su vinculación con la Deontología Contable. *Educere*, 20(65), 45-59. ISSN: 1316-4910. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=356/35646429006>
- Confecámaras. (2018). *Informe de dinámica empresarial en Colombia*. Recuperado de: <https://redvalorcompartido.com/TEXTOS/TEXTOS2/Informe%20de%20din%C3%A1mica%20empresarial%20en%20Colombia.pdf>
- Congreso de la República de Colombia. (1992). *Ley 30 de 1992: Por la cual se organiza el servicio público de la Educación Superior*. Diario Oficial No. 40.700, de 29 de diciembre de 1992. Bogotá, Colombia.
- Congreso de la República de Colombia. (2000). *Ley 617 de 2000: Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional*. Diario oficial AÑO CXXXVI. N. 44188. 9, OCTUBRE, 2000. Bogotá, Colombia.
- Congreso de la República de Colombia. (2002). *Ley 749 de 2002: Por la cual se organiza el servicio público de la educación superior en las modalidades de formación técnica profesional y tecnológica, y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 44.872, de 19 de julio de 2002. Bogotá, Colombia.
- Congreso de la República de Colombia. (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*. Diario oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009. Bogotá, Colombia.

- Contaduría General de la Nación. (2007). *Resolución 354 del 2007: Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación*. Diario oficial 46.751 de septiembre 14 de 2007. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2014). *Resolución 414 del 2014: Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2015). *Resolución 533 del 2015: Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2017a). *Resolución 037 del 2017: Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público*. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2017b). *Resolución 461 del 2017: Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2019). *Resolución 400 del 2019: 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 el Decreto 2106 de 2019*. Bogotá, Colombia.
- Cumbre Mundial sobre la Sociedad de la Información. (2005). Construir sociedades de la información que atiendan a las necesidades humanas. *Revista de Estudios Sociales* (22), 141-143. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=815/81502214>
- Del Cortea, J. M., & Martínez, G. M. F. (2018). Relevant competences in public accounting and finance: Is there a consensus among employers, professors and students?. *Contaduría y Administración*, 63(2), 17-18. DOI: 10.22201/fca.24488410e.2018.1265
- Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - Colciencias. (2018). 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 2018. *Anexo 1*. Bogotá D.C, Colombia.
- Barragán-Días, D. M. (2008). Indagación sobre los discursos de curriculum en contaduría pública en Colombia. *Revista Facultad de ciencias económicas: Investigación y reflexión*, 16(2), 173-188. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.4477>
- Gómez, M. (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. *Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría*, (32), 83-114. Recuperado de: https://www.researchgate.net/profile/Mauricio_Gomez6/publication/31609555_Comprendiendo_las_relaciones_entre_los_sistemas_contables_los_modelos_contables_y_los_Sistemas_de_informacion_contables_empresariales/links/54df4eda0cf29666378966a3/Comprendiendo-las-relaciones-entre-los-sistemas-contables-los-modelos-contables-y-los-Sistemas-de-informacion-contables-empresariales.pdf
- Gómez Lee, M. I. (2008). Las políticas públicas en la sociedad globalizada. *Revista Opera*, (8), 175-194. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=675/67500809>

- Jarne, José Ignacio. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid: Ediciones AECA.
- Jokinen, P. (2000). The information society: environmental policy perspective and beyond. *Foresight*, 2(2), 173-181. DOI: <https://doi-org.ezproxy.unal.edu.co/10.1108/14636680010802627>
- León-Paime, E. F. (2008). Las facultades de la modernización: contexto de aparición de los programas de contaduría pública en Colombia. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 16(1), 41-58. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.4482>
- León-Paime, E. F. (2009). La educación contable en el contexto anglosajón: una mirada a los años de construcción de comunidad. *Cuadernos de contabilidad*, 10(27). Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3208>
- Loaiza-Robles, F. (2013). Corrientes educativas internacionales presentes en programas de contaduría pública. *Cuadernos de contabilidad*, 14(34), 189-215. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/6073>
- López, L. (2013). Estándares internacionales y educación contable. *Apuntes del CENES*, 239-261. DOI: <https://doi.org/10.19053/22565779.2075>
- Martínez Puón, Rafael. (2009). ¿Hacia dónde se dirige el campo de estudio de la administración pública? *Convergencia*, 16(49), 309-329. Recuperado de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-14352009000100013&lng=es&tIng=es
- Mella, E. (2003). La educación en la sociedad del conocimiento y del riesgo. *Revista Enfoques Educativos*, 5(1), 107-114. Recuperado de: <https://revistas.uchile.cl/index.php/REE/article/view/47517/49555>
- Ministerio de Educación Nacional. (2003a). *Resolución 3459 de 2003. Por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública*. Bogotá, Colombia.
- Ministerio de Educación Nacional. (2003b). *Resolución 3462 de 2003. Por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación hasta el nivel profesional por ciclos propedéuticos en las áreas de las Ingeniería, Tecnología de la Información y Administración*. Bogotá, Colombia.
- Moreno, G. y Duque, Ó. (2016). La interdisciplinariedad en la formación contable: estudio del currículo en el programa de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, Bogotá. *Revista Activos*, 14(26), 25-60. Recuperado de <https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/activos/article/view/3971>
- Navarro-Pérez, P. A., Pulgarín-García, L. N., y Sandoval-Alarcón, J. D. (2019). Formación de maestría en contabilidad en Colombia: una comparación entre las expectativas de los aspirantes y los contenidos curriculares de los programas. *Revista Activos*, 16(31), 157-203. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278/5319>
- Observatory of Economic Complexity. (2018). *Colombia: Complejidad económica, exportaciones e importaciones*. Visualizaciones OEC. Recuperado de: <https://oec.world/es/>

- Ortiz Bojacá, José Joaquín. (2009). Fronteras De La Investigación Contable-Financiera-Económica: Autonomía E Interdisciplinarietà. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 17(1), 179-194. Recuperado de: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-68052009000100012&lng=en&lng=es.
- Palacio-Mendoza, G., y Navas-Ríos, M. (2011). Las teorías curriculares en los programas contables: Caso Universidad de Cartagena. *Panorama Económico*, 19(19), 177-198.
- Patiño, R., y Santos, G. (2009). La investigación formativa en los programas de Contaduría Pública, caso Colombia. *Capic Review*, (7), 23-34. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3736534>
- Patiño, 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). Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/7911>
- Peralta, L. y Vasco, M. (1998). El Estado y la Sociedad. *Revista de Estudios Sociales*, (2). Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=815/81511299018>
- Ragland, L., & Ramachandran, U. (2014). Towards an understanding of excel functional skills needed for a career in public accounting: Perceptions from public accountants and accounting students. *Journal of Accounting Education*, 32(2), 113-129. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2014.03.002>
- Rojas Montoya, D. Y., y Sánchez Atehortúa, D. Y. (2016). Debilidades y fortalezas del plan de estudios del programa de contaduría pública de la Universidad de Antioquia (Seccional Oriente) respecto de las necesidades actuales de sus egresados. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (69), 223-262. Recuperado de: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/328438>
- Rojas, W. R. (2008). Congoja por una educación contable fútil. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (52), 259-274. Recuperado de: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/2171>
- Rojas, W. R., y Zapata, C. M. O. (2011). Consideraciones sobre el sentido de un proyecto educativo en Contaduría Pública. *Cuadernos de administración*, 27(45), 45-60. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/comocitar.oa?id=225019868004>
- Rueda, G. (2011). Contabilidad para la equidad y la inclusión social: propuestas para una investigación interdisciplinaria a largo plazo. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 19(1), 159-174. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.2266>
- Sebayang, M. M., & Muda, I. (2020). To Be An Accountant-How Accounting Student Choose Their Career. *Junior Scientific Researcher*, 6(1), 34-40. Recuperado de: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=871694>
- Setianto, A. I., & Harahap, Y. A. (2017). Factors Affecting the Interests of Accounting Students Study Program Selection Career Public Accountants. *Journal of Applied Managerial Accounting*, 1(1), 51-61. DOI: <https://doi.org/10.30871/jama.v1i1.1238>
- Tejeda González, J. L. (2014). Las dimensiones de la sociedad civil. *Polis: Investigación y Análisis Sociopolítico y Psicosocial*, 10(1), 133-156. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=726/72631429006>

- Uvalle, R. (2014). La importancia de la ética en la formación de valor público. *Estudios políticos* (32), 59-81. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0185-16162014000200004&script=sci_arttext&tlng=en
- Valderrama-Prieto, M. A., Rodríguez-Castro, B., Arias-Bello, M. L., Bejarano, D. F., Garzón, H. A., Salgado-Castillo, J. A., y Sosa-Cardozo, J. M. (2009). El plan de estudios del programa de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana frente a los retos que genera la Ley 1314 de 2009. *Cuadernos de Contabilidad*, 10(26), 113-145. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3221>
- 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. Recuperado de: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/18910>
- Yassim, M. (2019). The wicked problem of social cohesion: moving ahead. *Journal of Social Marketing*, 9(4), 507-521. DOI: <https://doi-org.ezproxy.unal.edu.co/10.1108/JSOCM-12-2018-0162>

Arias, J. D., y Cano, V. (2020). La contabilidad como reloj socio-organizacional. Perspectiva analítica de la categoría tiempo en contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 191-220.

Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a07>

La contabilidad como reloj socio-organizacional. Perspectiva analítica de la categoría tiempo en contabilidad

Juan David Arias Suárez

jdarias@poligran.edu.co

Politécnico Grancolombiano

Orcid: 0000-0002-4218-953X

Vanessa Cano Mejía

vcano@correo.iue.edu.co

Institución Universitaria de Envigado

Orcid: 0000-0001-6084-668X

La contabilidad como reloj socio-organizacional. Perspectiva analítica de la categoría tiempo en contabilidad

Resumen: El presente artículo analiza las concepciones de la categoría tiempo en la contabilidad financiera y de gestión, así como las implicaciones gerenciales para la toma de decisiones. El tiempo, como concepto o métrica, visto lineal o cíclicamente es clave para la determinación del actuar humano y social, y para la representación de la vida organizacional, la cual se analiza y proyecta con base en las segregaciones, fraccionamientos, asociaciones e interpretaciones de los hechos socioeconómicos incluidos en los diferentes periodos de construcción y presentación de la información contable. Mediante un método de revisión narrativa y analítica de la literatura, se establecen relaciones y se contrastan argumentos asociados a categorías analíticas. Los hallazgos y resultados muestran tensiones conceptuales, normativas y métricas para las organizaciones y erigen a la contabilidad como una especie de reloj social y organizacional de la vida, representando diversos sentidos de los hechos cotidianos; de esa perspectiva se deriva que la relatividad de criterios, linealidad de los periodos y asimetría de la información abundan en la práctica contable, generan imprecisiones, impactan las decisiones y hacen hincapié en la necesidad de reinterpretar el relato socioeconómico, financiero y de gestión de la contabilidad para que alcance a captar y comprender las complejas dimensiones sociales y temporales.

Palabras clave: Contabilidad, tiempo, temporalidad, toma de decisiones.

Accounting as socio-organizational clock. Analytical perspective of the time category in accounting

Abstract: This article analyzes the conceptions of the time category in financial and management accounting, as well as its management implications for decision making. Time, as a concept or metric, seen in a linear or cyclical way, is key for determining human and social actions, and for representing organizational life, which is analyzed and projected based on the segregations, fractioning, associations and interpretations of socioeconomic facts included in the different periods of preparation and reporting of accounting information. Through a method of narrative and analytical review of the literature, relationships are established and arguments associated with analytical categories are contrasted. The findings and results show conceptual tensions, norms and metrics for the organizations and erect accounting as a kind of social and organizational clock of life, representing diverse meanings of daily facts. From this perspective it is derived that criteria relativity, period linearity and information asymmetry abound in accounting practice, generate inaccuracies, impact decisions and emphasize the need to reinterpret the socioeconomic, financial and management accounting narrative so that it can capture and understand the complex social and temporal dimensions.

Keywords: Accounting, time, temporality, decision making.

A contabilidade como relógio socio-organizacional. perspectiva analítica da categoria tempo em contabilidade

Resumo: O presente artigo analisa as concepções da categoria tempo na contabilidade financeira e de gestão, assim como as implicações gerenciais para a toma de decisões. O tempo, como conceito ou **métrica**, visto **lineal** ou cíclicamente é chave para a determinação do agir humano e social, e para a representação da vida organizacional, a qual é analisada e projetada com base nas segregações, fracionamentos, associações e interpretação dos fatos socioeconômicos incluídos nos diferentes períodos de construção e apresentação da informação contábil. Mediante um **método de revisão** narrativa e analítica da literatura, estabelecem-se relacionamentos e contrastam-se argumentos associados a categorias analíticas. Os descobrimentos e resultados mostram tensões conceituais, normativas e métricas para as organizações e erigem à contabilidade como uma espécie de relógio social e organizacional da vida, representando diversos sentidos dos fatos cotidianos; dessa perspectiva deriva-se que a relatividade de critérios, linearidade dos períodos e assimetria da informação abundam na prática contábil, geram imprecisões, impactam as decisões e fazem **ênfase** na necessidade de reinterpretar o relato socioeconômico, financeiro e de gestão da contabilidade para conseguir captar e compreender as complexas dimensões sociais e temporais.

Palavras chave: Contabilidade, tempo, temporalidade, toma de decisões.

La comptabilité en tant qu'horloge socio-organisationnelle. Analyse de la catégorie temps en comptabilité

Résumé: Cet article analyse les conceptions de la catégorie temps dans la comptabilité financière et de gestion, ainsi que les implications managériales pour la prise des décisions. Le temps, en tant que concept ou métrique, considéré linéairement ou cycliquement, est la clé de la détermination de l'action humaine et sociale, et de la représentation de la vie organisationnelle, qui est analysée et projetée sur la base des ségrégations, fractionnements, associations et interprétations des **événements socio-économiques** inclus dans les différentes périodes de construction et présentation de l'information comptable. Une méthode de revue narrative et analytique de la littérature permet d'établir des relations et de confronter des arguments associés à des catégories analytiques. Les conclusions et les résultats montrent des tensions conceptuelles, normatives et métriques pour les organisations et **érigent** la comptabilité comme une sorte d'horloge sociale et organisationnelle de la vie, représentant divers sens des faits quotidiens; il en résulte que la relativité des critères, la linéarité des périodes et l'asymétrie de l'information abondent dans la pratique comptable, génèrent des imprécisions, influencent les décisions et soulignent la nécessité de réinterpréter le récit **socio-économique**, de gestion et de gestion de la comptabilité afin qu'elle puisse saisir et comprendre les dimensions sociales et temporelles complexes.

Mots-clés: Comptabilité, temps, temporalité, prise de décisions.

La contabilidad como reloj socio-organizacional. Perspectiva analítica de la categoría tiempo en contabilidad

Juan David Arias Suárez y Vanessa Cano Mejía

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a07>

Primera versión recibida en abril de 2020 – Versión final aceptada en octubre de 2020

I. Introducción

¿Qué es, pues, el tiempo? Si nadie me lo pregunta, lo sé; pero si quiero explicárselo al que me lo pregunta, no lo sé. Lo que sí digo sin vacilación es que sé que si nada pasase no habría tiempo pasado; y si nada sucediese, no habría tiempo futuro; y si nada existiese, no habría tiempo presente.

Agustín de Hipona (Confesiones, XI, XIV, 17).

En el transcurrir socio-histórico las ciencias sociales y naturales han tratado de explicar y comprender los hechos y fenómenos que ocurren en el pluriverso, producto del mundo racional o sensorial. El tiempo, como concepto o métrica, ha sido múltiplemente estudiado por disciplinas como la filosofía, la física, la sociología, la historia, la antropología, la teología, la psicología y la economía. Diversos postulados, reflexiones y asunciones han suscitado el estudio de esta categoría. Su entendimiento y apropiación para la mente humana aún es un proyecto inconcluso.

El tiempo, desde algunas perspectivas filosóficas y sociológicas, es relativo; es una percepción rítmica; es invisible e intocable (Agustín de Hipona, 1988; Elías, 1992; Peake, 2012; Dawson, 2014), cuyo estudio y puesta en práctica como dispositivo métrico es transcendental para el actuar humano. La contabilidad, entendida como cuerpo de conocimiento social (Gómez, 2011; Arias, 2017), tiene múltiples vínculos con la lógica temporal, ya que lo contable ha sido pensado e imbricado en la dinámica económica a través de una lógica temporal

regular, aparentemente rítmica, cronológica y progresiva, sin quizá una reflexión profunda sobre el sentido, causalidad y simetría de los hechos que representa la contabilidad y sobre los cuales se toman decisiones con informes que son aglutinados en periodos de tiempo. En ese sentido, sin un marco temporal establecido, la realidad económica, susceptible de la representación contable, pierde sentido, debido a que no tendría punto de inicio o de fin, dadas las características finitas de la vida humana y las carencias analíticas para pensar una realidad desligada de lo inmediato; la técnica contable hegemónica no actúa como metrónomo, pero sí coadyuva a controlar, representar y dar cuenta de la realidad atrapando los hechos en el tiempo lineal, en marcos temporales específicos que le permitan identificar relaciones causales para medir la realidad y dar cuenta de ella. De allí que la forma y la perspectiva en que la contabilidad —en perspectiva financiera— captura a la realidad, la apropia, y la apila en lapsos, construye un horizonte de pluralidades de criterios y entendimientos para la toma de decisiones en las organizaciones públicas y privadas.

El tiempo y la temporalidad son conceptos importantes en la contabilidad (Baker y Bettner, 1997) y a menudo se combinan bajo la idea de “periodicidad”, por lo que se supone que los eventos y transacciones contables son divisibles en periodos de tiempo distintos, como años y meses. Si bien la contabilidad de partida doble parece estar integrada en una métrica de tiempo con una dimensión progresiva, este artículo argumenta que una visión cíclica del tiempo y la temporalidad puede proporcionar una mejor comprensión de la contabilidad en las organizaciones, que potencien el relato de representación de la realidad que proporciona la contabilidad para dar mejor sentido a las lógicas del tiempo.

Las comunidades, el Estado, las organizaciones y los seres humanos toman múltiples decisiones todos los días. Varias de estas decisiones son de índole financiero, de gestión o socioeconómico, y debido a sus procedimientos técnicos y normativos, la contabilidad ha actuado como una herramienta aparentemente ‘objetiva’ para dar cuenta de la realidad y participar de la toma de decisiones, así que la información producida por la contabilidad comúnmente se toma en cuenta para la toma de decisiones racionales, principalmente en las organizaciones.

Estamos en una era [*referencia original del año 1964 en el contexto norteamericano*] en la cual se vuelve cada vez más difícil la toma de decisiones “correctas” por parte de ejecutivos de diversos niveles de la industria y la política; aún el refinado instinto económico del financista nato y del capitán de la industria ha comenzado a fallar. (...) Así, muchos se acercan a la Contabilidad para que los ayude en sus dilemas de toma de decisiones. (Mattessich, 2002, p. 13)

En el caso particular, recae el cuestionamiento sobre el tipo, el sentido, la calidad y las interpretaciones que se suscitan de la información contable para la toma de decisiones, debido a que, al ser una base de la toma de decisiones, adquiere un poder en la realidad y una responsabilidad del devenir organizativo. En ese sentido, existen diversas teorías de la toma de decisiones y la forma de hacerlo a partir de los datos contables, buscando darle sentido a la vida organizacional. El tiempo es un principio que le da sentido a la información contable, al actuar de los sujetos, a las determinaciones analíticas y a las decisiones.

La contabilidad como disciplina (Gómez, 2011) y saber-hacer estratégico (Aktouf, 2016) en las organizaciones ha sido estudiada e investigada desde múltiples perspectivas, y en esa vía, se ha considerado que la contabilidad actúa como una compleja infraestructura de cálculo que aporta al control y a la toma de decisiones gerenciales, evidenciado en una realidad organizativa (Staubus, 1985); no obstante, son muy pocos los estudios que han considerado, abordado o interpretado de forma específica las implicaciones de la categoría tiempo en contabilidad desde la perspectiva de esta investigación, lo cual lo hace una propuesta innovadora dado el enfoque a abordar; este tópico no es basto ni incipiente, debido a que existen algunos estudios sobre conceptos y repercusiones de las diversas formas de entender esta categoría en contabilidad.

De esta manera, la idea central de este artículo versa sobre la base de que en la contemporaneidad hay más datos e información que debe ser procesada más ágilmente y la existencia de una regulación contable que invita a captar hechos pasados, interceder en el presente y proyectar el futuro, pero esta lógica debe saber que la información que generó y la que construye día a día incide el *statu quo*, es decir, la lógica temporal con la cual capta la realidad, los periodos de corte de la información, la simetría de los hechos contables, los resultados financieros en los informes y la misma perspectiva de lo concerniente a la categoría ‘tiempo’, tiene un peso importante para la toma de decisiones, ubicando a la contabilidad como un actor activo de las dimensiones sociales del tiempo para la vida humana, puesto que “rara vez tomamos en cuenta la construcción social del tiempo” (Wallerstein, 1997, p. 3).

Es importante mencionar que este escrito no trata del valor del dinero en el tiempo ni del tiempo necesario para hacer la información contable, entre otras temáticas asociadas, debido a que sobre estos particulares sí existen múltiples investigaciones previas y abordan otras preocupaciones. El valor socio-contextual, organizacional y académico de esta investigación se proyecta en el quehacer cotidiano de contadores, gerentes y demás *stakeholders* involucrados en la actividad de una organización, dadas las implicaciones de análisis que puede tener en la toma de decisiones, en el control organizacional

y en la vida societal. Hacer introspección de la contabilidad y analizar lo que tradicionalmente ha tenido definido y entendido de forma simple, mecánica y cronológica en el quehacer de los contadores y la presentación de los estados financieros, arguye las implicaciones y lo que representa las variaciones para la toma de decisiones, al buscar una interpretación y simetría de la información más oportuna y pertinente. Las afectaciones cotidianas de toma de decisiones en las organizaciones sin interpretaciones conscientes de la subjetividad, ciclicidad, y no constante linealidad o cronología gregoriana pueden producir asociaciones de datos y relaciones asimétricas que generen limitaciones para comprender la realidad diversa.

II. Metodología

El desarrollo metodológico del presente artículo, cuyo objetivo es analizar las concepciones de la categoría tiempo en la contabilidad financiera y de gestión, así como las implicaciones gerenciales para la toma de decisiones, parte del desarrollo de una línea de investigación emergente sobre la teoría de la contabilidad y su relación con la categoría tiempo, la cual ha sido planteada por fases y tiene revisiones teórico-conceptuales, análisis prácticos en organizaciones y estudios de casos. Este documento presenta una revisión de las bases conceptuales y teóricas que sustentan esa relación y se aproxima a una comprensión de sus implicaciones en los entornos organizacionales.

La postura sociológica y epistemológica que respalda el abordaje de este estudio corresponde a los desarrollos y avances de la perspectiva interpretativa de la investigación contable. Así, el artículo tiene un enfoque cualitativo, cuyo método de investigación es la revisión narrativa (Baumeister y Leary, 1997; Lozano, 2005; Jesson, Matheron y Lacey, 2011) y analítica de la literatura, a modo de mixtura entre la identificación de autores y perspectivas asociadas a la relación entre la contabilidad y el tiempo, y el análisis de sus disertaciones, precisiones, omisiones y narrativas; en esa perspectiva, se busca el análisis y crítica de la literatura publicada (Ryan, Scapens y Theobald, 2002). Este tipo de investigación permite, como lo indica Baumeister (2013), estudiar diferentes preguntas de investigación y taxonomías para aumentar la amplitud y diversidad del pensamiento, y así poder sustentar las bases teóricas de las relaciones planteadas. En ese sentido, el hilo conductor del texto atiende una perspectiva analítica, dada la naturaleza de la temática y su posible extrapolación a diversos subsectores y usos de la contabilidad en las organizaciones.

Se realizó un proceso de consulta estructurada en bases de datos especializadas, nacionales e internacionales, como *WoS*, *Scopus*, *Sciencedirect*, *Ebsco*, *Redalyc*, *Emerald*, *Wiley*, *Elsevier*, *Springer*, *Taylor & Francis*, *Routledge*, *SAGE*, *Inderscience*, *Publindex*, *Google Scholar*, revistas científicas contables colombianas,

repositorios institucionales, entre otros, para identificar las publicaciones relacionadas con el tiempo en contabilidad. Producto de dicha revisión, emergieron categorías de análisis que atienden de forma organizada las tensiones entre: a) bases sociológicas y filosóficas que analizan la categoría tiempo; b) aproximaciones al concepto de tiempo y temporalidad en la contabilidad; c) medición del tiempo y la medición contable del tiempo; y d) tensiones normativas y epistémicas. Las asociaciones de conceptos, teorías, autores y categorías permiten analizar las narrativas, específicamente las enunciaciones, proposiciones y ausencia argumental que existe sobre la noción de tiempo en contabilidad, e identificar las implicaciones técnicas que le subyacen.

III. Perspectivas teóricas y revisión de la literatura especializada

III.1. Diferentes perspectivas del concepto de tiempo

El tiempo, como concepto, ha sido estudiado en muchas disciplinas, incluyendo filosofía, física, sociología, historia, psicología y economía. Una idea es que el tiempo es parte de la estructura fundamental del pluriverso, una dimensión independiente de los eventos, en la que los eventos ocurren en secuencia. Newton se suscribió a esta visión realista y, por tanto, a veces se la conoce como tiempo newtoniano. No obstante, la colección de estructuras que constituye el orden del tiempo según Rovelli (2018) no es un variable *per se*, ni es lineal desde la física empírica actual. En contraste, Einstein y Besso (1972) indicaron que para los “físicos modernos, la distinción entre pasado, presente y futuro es solo una ilusión, por persistente que pueda ser”. En consecuencia, la comprensión científica moderna del tiempo es que depende del perceptor individual y del lugar en el espacio donde se encuentra el perceptor (Hawking, 1988). Heidegger (2016) también enfatizó el aspecto subjetivo del tiempo. Estos argumentos refuerzan la idea de que el tiempo es relativo y que es una sensación, una percepción cerebral (Dawson, 2014). Desde otra perspectiva, Hobsbawm (1998, p. 29) argumentó que la cronología es lo que da sentido a la historia. Sztajnszrajber (2020) intenta deconstruir la concepción hegemónica y productiva de que los sujetos viven en el tiempo, inclinándose por pensar que el tiempo vive y hace vivir a los sujetos. En ese sentido, se podría indicar que la temporalidad, no es parte del pasado, ni del presente, ni del futuro, son los tres al mismo tiempo (Heidegger, 2016, pp. 354-356).

Sobre la idea de ‘tiempo’ como categoría principal de análisis coexisten múltiples asunciones desde las disciplinas sociales y naturales, entre las cuales se destacan conceptos como el de Agustín de Hipona, donde el tiempo existe, pero no sale de una concepción del presente. Elías (1992) y Osorio (2001) se inclinan a pensar que el tiempo social ha sido ‘encarcelado’ en el tiempo

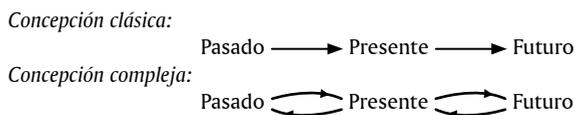
cronológico. Crosby (1998) explicó con suficiencia la evolución de las nociones de tiempo en la edad media, medieval y el renacimiento, recordando que el tiempo fue domesticado por occidente cambiando las horas desiguales por iguales e instituyendo el reloj como la campana que refleja el ritmo del tiempo. En la reinterpretación contemporánea que hace Han (2009) se persiste en que posiblemente el tiempo es la evolución de la conciencia. Desde lo conceptual occidental es válido pensar “el tiempo como una dimensión dinámica que se temporaliza por las prácticas, las interacciones sociales, las actitudes subjetivas que se revelan frente al tiempo objetivo que proponen los relojes y calendarios” (Uribe, 2016, p. 18).

Algunos conceptos del tiempo han sido prefigurados por Giddens (1987) quien discutió cómo las personas llevan a cabo las actividades recurrentes de la vida cotidiana en contextos particulares y, a través de esta repetición, sostienen la estructura de la vida social. Para Giddens (1987), el tiempo es constitutivo de actividades sociales, proponiendo que los individuos son actores sociales concedores, que crean y sostienen activamente las reglas y los recursos por los cuales están influenciados. Así, la gestión del tiempo en las organizaciones no es el producto de agentes autónomos, ni la elaboración de un plan maestro impuesto externamente sujeto a restricciones inmutables, sino como parte de la producción activa y reproducción continua de los contextos sociales de los actores.

Wallerstein (1997) contextualizó el dualismo que el mundo canónico de la ciencia ha intentado generar sobre la idea del tiempo, que sería elegir entre un tiempo-espacio episódico o un tiempo-espacio eterno. El episódico resume cada evento con detalle en un instante en particular. El eterno es una generalización de la aparente continuidad de los episodios, que ignora las diferencias de la particularidad. Por ello Wallerstein (1997) entiende tres concepciones del tiempo: 1) cíclico-ideológico; 2) estructural; 3) transformativo. El primero percibe los patrones repetitivos de un sistema, contextualizados sociohistóricamente en tiempo y espacio. El segundo permite develar la estructura de la continuidad y cambio sociales, respondiendo al qué se puede cambiar. El tercero indica las posibilidades y espacios de transformación.

Morin (2011) indicó que la relación entre pasado, presente y futuro es interdependiente, no puede ser pensada de forma secuencial o linealmente progresiva. Sus reflexiones invitan a cambiar la concepción clásica de tiempo por una concepción compleja, así:

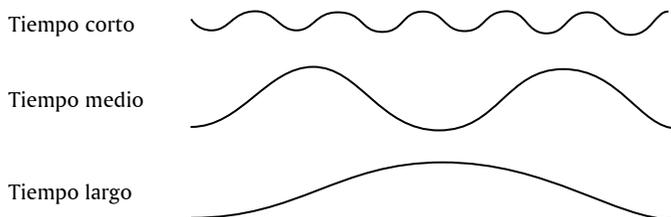
Figura 1: Concepciones del tiempo



Fuente: Tomado de Morin (2011).

Sobre esta perspectiva, es claro que la contabilidad tradicional ha atendido una visión clásica, donde los hechos suceden en imaginario lineal que no encuentran la asociación y reciprocidad de cada marco temporal. Otra perspectiva importante del tiempo es la presentada por Osorio (2001), quien graficaría los ciclos del tiempo social de la siguiente manera:

Figura 2: Ciclos del tiempo social



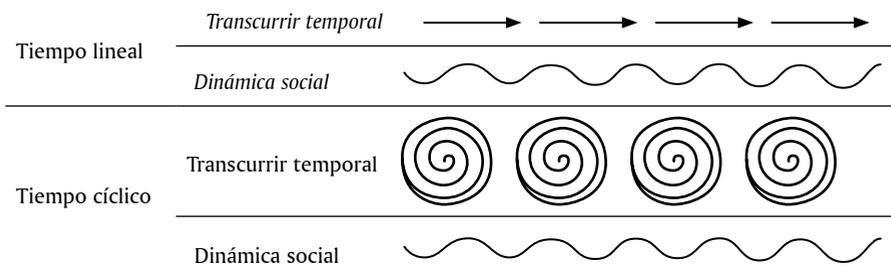
Fuente: Tomado de Osorio (2001).

La presunción de lo cercano y lo lejano está implícita en la frecuencia de las curvaturas, por ello “se debe buscar la significación y la incidencia del tiempo corto en la larga duración, así como la significación e incidencia de la larga duración en el tiempo corto” (Osorio, 2001, p. 50). Esta misma asociación ocurre en contabilidad por parte de Díaz y Riadi (2012), quienes consideran que “mientras más corto sea el lapso de medida de un intervalo de tiempo discreto, mejor será la representación de las oscilaciones del continuo” (p. 116). Las tensiones sociales por obtener precisión temporal han sido una preocupación recurrente en diferentes disciplinas, incluida la contabilidad.

En ese sentido, las formas de comprender el tiempo son plurales. Por su parte, Capella (1991) presenta tres formas de comprender el tiempo: 1) contarlo (modos e instrumentos de medición); 2) percibirlo (experiencia social e histórica en las prácticas humanas individuales); 3) concebirlo (origen y sentido de la percepción: metafísica, cosmogonía y cultura). En este autor se entiende que la concepción cíclica del tiempo es la visión originaria del tiempo en términos de fuerzas creadoras superiores teológicas, físicas o metafísicas, siendo una perspectiva hegemónica en la historia y la historiografía, que alimenta la metafísica del eterno retorno. Por ello la concepción lineal sería una extensión de la circularidad que no percibe el retorno. No obstante, según el mismo Capella (1991) en la modernidad se ha instaurado una concepción del tiempo centrada en el progreso ilustrado, que busca disminuir costos temporales y materiales. Desde el centro del capitalismo, esta idea del tiempo del progreso se institucionaliza como interminable, que se acelera para la proyección indefinida de la acumulación del capital.

En contraste con el pensamiento de Occidente, el concepto de tiempo para algunos pueblos indígenas amazónicos (en específico del Vaupés colombiano) no tiene importancia dada su cosmogonía histórica y su visión de largo plazo extendida. De hecho, “ni siquiera hay una palabra para designar el tiempo en su idioma. Mientras que, en el Oeste, el tiempo es como el dinero. Ahorras, pierdes, desperdicias o no tienes suficiente” (Fuentes y Peña, 2016, p. 322). A pesar de que cada autor proviene de una disciplina disímil, tanto en postura epistemológica y ontológica, como de periodo histórico de reflexión, se ha hecho el ejercicio de alinear su noción del tiempo con las perspectivas de tiempo que arguyen Ezzamel y Robson (1995), sobre lo ‘lineal’ y lo ‘cíclico’, como reflexiones provenientes de la teoría de la contabilidad, para contrastar y ubicar una visión del tiempo en contabilidad mejor sustentada. Una aproximación gráfica a la distinción entre el tiempo lineal y cíclico se ilustra a continuación:

Figura 3: Tiempo lineal y tiempo cíclico



Fuente: Elaboración propia.

Ezzamel y Robson (1995) han resaltado la distinción entre puntos de vista lineales y cíclicos del tiempo y la temporalidad. Una visión lineal del tiempo implica un estándar independiente externo a la “realidad” social y económica subyacente; en otras palabras, ese tiempo existe separado de lo social. En contraste, una visión cíclica del tiempo concibe el tiempo como recurrente y estacional, no obstante, no puede sacralizar el eterno retorno, ya que, a pesar de su rítmica, es imprevisible (Capella, 1991). En esencia, mientras que una visión lineal del tiempo atiende una perspectiva científica donde la concepción de la relación sujeto-objeto es distante, cosificando al tiempo como una variable independiente medida por relojes y calendarios, una visión cíclica del tiempo considera el tiempo como una variable dependiente que es intersubjetiva y social (Ezzamel y Robson, 1995; Giddens, 1987). A pesar de que toda concepción y construcción humana es *per se* intersubjetiva y emanada en la esfera social, la instrumentalización del tiempo a partir de los relojes intenta difuminar esa perspectiva. Por su parte, la contabilidad en su perspectiva

clásica se inscribe en la lógica del tiempo lineal instituyéndose como uno de los parámetros centrales de la actividad financiera y de gestión.

Una comprensión lineal del tiempo se centra en la forma en que las métricas basadas en el reloj construyen organizaciones (Ezzamel y Robson, 1995). La medición del tiempo lineal no se realiza simplemente para marcar el tiempo, pues también se argumenta que el tiempo tiene la propiedad de un recurso o una mercancía. Thompson (1967) manifestó que esta mercantilización del tiempo está en el corazón del sistema capitalista e indicó que “sin disciplina de tiempo no podríamos tener las energías insistentes del hombre industrial” (p. 93). Esta es una visión industrializada del capital y el tiempo. Si bien este autor distingue entre los conceptos económicos del tiempo y los puntos de vista sociológicos, le da mayor relevancia al capitalismo como una macroestructura que determina el ritmo social y temporal, que le da sentido a la vida organizacional a través de la representación contable y que configura el relato que produce la contabilidad sobre los hechos.

Desde marcos sociopolíticos como el de Marx (1976) se sostuvo que el control y el cálculo del tiempo aportan sustancialmente al corazón del sistema capitalista y la generación de plusvalía. Este argumento fue similar a Weber (1968), quien enfatizó en la racionalización del tiempo en las organizaciones burocráticas. Lo anterior implica que en el capitalismo la medición del tiempo se ha vuelto más significativa, y que su mercantilización determina la eficiencia y la rentabilidad industrial. Siguiendo la idea de que las normas financieras responden a los cambios sociales y económicos contemporáneos, cada vez más la atomización industrial genera presiones para controlar el tiempo. De hecho, el tiempo es un principio central de la contabilidad, un elemento *sine qua non* para el control y la representación contable, pero no es exclusivo del capitalismo.

La Tabla 1 permite inferir el ejercicio planteado. De esta manera se puede observar un grupo importante de científicos, filósofos y sociólogos que son alineados con una visión subjetiva o cíclica¹ del tiempo, en lugar de una visión progresiva.

1 Es importante anotar que la concepción cíclica del tiempo es susceptible de cuestionamientos sociológicos e históricos al poder percibirse como repetitiva y retornista, por tanto, puede asimilarse que varios autores referenciados podrían ubicarse en una perspectiva ‘dinámica’ del tiempo que muestre mayor oposición a las perspectivas lineales. Esta concepción no es recurrente en la literatura, pero atiende la búsqueda de una apropiación del tiempo socialmente construida y distante de la progresividad económica.

Tabla 1: Diferentes enfoques científicos y filosóficos del concepto de tiempo

Autor	Noción del tiempo	Perspectiva de tiempo
Newton	El tiempo es continuo y uniforme. Es independiente de la existencia humana.	Lineal-objetiva
Einstein	El tiempo está ligado al concepto de espacio. Es relativo.	
Hawking	El tiempo está formado por termodinámica, cosmología y psicología. Una mezcla entre orden, percepción y significado.	
Kant	El tiempo es una intuición pura y perceptiva, un <i>a-priori</i> .	Subjetiva-Cíclica ²
Hegel	El tiempo es una abstracción ideal.	
Heidegger	El tiempo está atado al ser. Es una mezcla del presente, pasado y futuro.	
Wallerstein	En las ciencias sociales el tiempo-espacio puede ser cíclico-ideológico, estructural o transformativo.	

Fuente: Elaboración propia.

Estos diferentes enfoques del concepto de tiempo y la idea implícita de la temporalidad, refuerzan el argumento con respecto a la naturaleza subjetiva y cíclica del tiempo. Por tanto, la relación entre el tiempo y la temporalidad en la contabilidad y el control contable, debe ser reinterpretada de acuerdo con la realidad organizacional. Más que una categoría, el tiempo actúa como uno de los principios centrales para los cálculos contables.

La noción del tiempo como una medida por un reloj o un calendario es limitada para dar cuenta de la experiencia social del tiempo en las organizaciones. Históricamente, ha habido múltiples ejemplos de cronologías y calendarios que manifiestan otras formas de instrumentalizar el tiempo distintas al calendario gregoriano, como el calendario hebreo, musulmán, islámico, hindú, chino o varias formas de tiempo alineadas con la astrología, cosmologías indígenas y los ciclos lunares y solares, utilizados en civilizaciones y culturas antiguas como mayas, áticas, aztecas, celtas, egipcias, helénicas, incas, julianas, romanas o japonesas. Además, hay ciclos económicos definidos por la siembra y la cosecha, que formaron la lógica temporal previa al capitalismo. Empero, estas otras formas calendáricas, a pesar de tener concepciones, criterios e intereses sociales distintos, también enclaustran el tiempo en un canon métrico, erigiéndose como otra forma de linealidad. Esto quiere decir que hay muchas expresiones de segregación del tiempo, pero ha sido hegemónica la concepción gregoriana, tanto en la vida social como en la producción de información contable.

2 La ciclicidad del tiempo, siguiendo a Ezzamel y Robson (1995), recae en la idea de que los fines de periodos para cada área de la organización son diferentes, no son lineales; sin embargo, son cíclicos en la vía que las prioridades y referentes de control en las organizaciones tienen bases distintas. La estabilidad de la organización está mediada por visiones que no son progresivas.

III.II. Conceptos de tiempo y temporalidad en contabilidad

El análisis de la relación entre tiempo y contabilidad no es nuevo. En la literatura académica hay algunos artículos que han abordado la categoría, pero solo unos pocos han analizado el tiempo y la temporalidad más allá de una declaración de la importancia del tiempo para la contabilidad (Hopwood, 1989; Chambers, 1989; Loft, 1990; Miller y Napier, 1993; Miller y O’Leary, 1993; Ezzamel y Robson, 1995; Carnegie y Napier, 1996; Latour, 1999; Nandhakumar y Jones, 2001; Carmona, Ezzamel y Gutiérrez, 2002; Mattessich, 2002; Parker, 2004; Quattrone, 2005; Barrios y Rivera, 2011; Díaz y Riadi, 2012; Dawson, 2014, Adamo, Alexander y Fasiello, 2019).

Pensar y analizar la categoría tiempo en contabilidad requiere de la comprensión epistémica desde las perspectivas ortodoxas y heterodoxas de la investigación, debido a que en ambas está presente una idea del tiempo; la mayoría de las reflexiones temáticas específicas al respecto están dadas en la literatura anglosajona. En esencia, con este análisis se busca aportar al ‘reensamblaje de lo social’ a partir del papel mediador de la contabilidad en las redes de actores (Miller y O’Leary, 2007; Baxter y Chua, 2019), al ubicar a la categoría tiempo en el centro del plexo de decisiones en las organizaciones, pues el tiempo no puede ser de general aceptación sin la conciencia reflexiva de sus implicaciones.

La contabilidad, históricamente entendida como técnica y práctica registral, mecánica y cartesiana para la lógica ortodoxa, o desde una visión más holística ubicándola como una disciplina social de control y representación integral de la riqueza (Sarmiento, 2008; Arias, 2017), denota una delimitación temporal de lo que busca dar cuenta. La categoría de disciplina social, es la concepción de base para el abordaje de esta investigación, a partir de entender las anomias del conocimiento y los avances de la contabilidad como saber, las tensiones interdisciplinarias, transdisciplinarias (Arias y Cano, 2018a) y el distanciamiento de la concepción ortodoxa que reduce la contabilidad al ejercicio técnico-instrumental. Estos abordajes requieren un ejercicio de pensamiento constante sobre los fundamentos académicos de la contabilidad (Gómez, 2011) y hacerlo en clave interdisciplinar (Roslender y Dillard, 2003; Ariza, 2004; Gómez y Ospina, 2009).

Actualmente no existe un consenso epistemológico sobre la estructura científica de la contabilidad, empero, en esa discusión histórica y el recorrido académico de los diferentes autores que han problematizado el estatus epistemológico, gnoseológico, metodológico y praxeológico de la contabilidad, versa una riqueza conceptual donde la categoría tiempo en contabilidad es un elemento central, destacando que la perspectiva sociológica que la ubica como práctica social e institucional (Hopwood y Miller, 1994; Potter, 2005), enriquece la discusión asociando la riqueza organizacional con la movilidad social

producida por pensamientos y actos humanos con *sentido*, arguyendo el poder subyacente a las relaciones de la contabilidad en diversas instituciones, donde, sin indicarlo, la noción de tiempo es determinante.

Desde otras perspectivas, se indica que “la contabilidad se ha dirigido al pasado; solo hace relativamente poco tiempo, con la divulgación de la presupuestación, el costeo standard y el análisis insumo-producto ha aparecido una orientación hacia el futuro” (Mattessich, 2002, p. 255). La contabilidad antes representaba ‘hechos’ (sucesos pasados) y ahora además de ello, también puede representar ‘pronósticos’ (expectativas razonables). De hecho, trata sobre ‘hipótesis’, ‘estimación’, ‘proyección’ y ‘prospectivas’; estos conceptos deben ser problematizados e interpretados adecuadamente para el entendimiento de la información. De alguna forma se intenta hacer contrapeso a la “la idea del tiempo como un dato externo a la sociedad, como una realidad preestablecida ante la cual los agentes no infieren y solo les queda estar a la merced de sus caprichos o vaivenes determinados por un ente desconocido” (Uribe, 2016, p. 14).

Debido a las prácticas registrales, los controles estatales y las pruebas de auditoría, en el ámbito financiero, los periodos contables de los informes de propósito general son determinados a partir de los calendarios gregorianos, según la institucionalización de fechas y formas de periodización que el Estado, directivos, agentes o *stakeholders* determinen, según sus intereses de presentación de información. En el ámbito de la gestión esta determinación es más flexible acorde con el interés endógeno de las organizaciones.

Se ha “llegado a considerar que el tiempo es una cosa objetivada por los relojes y los calendarios” (Uribe, 2016, p. 14), y esto puede generar asimetrías de la información, debido a que la lectura de los informes responde a la objetivación del tiempo que se visualiza en los periodos contables atados a los calendarios, pero los hechos reales y las asociaciones duales contables como ingresos/gastos no siempre tienen correspondencia dentro de un periodo contable, así sea una exigencia normativa. Los análisis comparativos (entre periodos) de los informes y reportes contables carecen de la presentación de datos sobre las representaciones temporales asociadas a los hechos; en la mayoría de las ocasiones, se confunden periodos intermedios, fines de periodos y procesos de cierre de cuentas. Aun así, los procesos comparativos a partir de la periodización generan conclusiones contables simples, gregorianamente correctas, pero que temporalmente integran algunas asimetrías más allá del componente de comparación lineal histórica, donde pueden existir distorsiones en la toma de decisiones (Quattrone y Hopper, 2005).

Algunas teorías de *marketing* y economía indican que la contabilidad genera cuentas mentales (Rajagopal y Rha, 2009), para hablar de que la asociación de costos a un periodo contable influencia en el comportamiento

de la dirección, que espera recibir los beneficios en el periodo siguiente, haciéndose una construcción mental para decidir. La contabilidad puede representar, cambiar la forma de representación o no representar un hecho socioeconómico, dependiendo de los intereses, métodos o normatividades. En este sentido, para la contabilidad, en principio, la categoría tiempo está dada por el concepto de 'periodo' y 'ejercicio' contables, al entender que uno de los procesos principales de la contabilidad es la medición como unidad transversal que permita la comparación, y estas mediciones deben estar atadas a un espacio-tiempo para ser interpretadas y susceptibles de análisis contable. Así mismo, la contabilidad en un mismo periodo o ejercicio contable puede representar sucesos de las tres dimensiones conocidas del tiempo: pasado, presente y futuro. Según el profesor Suárez (2009), basado en el pensamiento de San Agustín, la contabilidad se enfoca en dar cuenta de 'lo existente en el presente', al comprender que la contabilidad capta el presente del pasado, el presente del presente y el presente del futuro. Empero, debe comprenderse desde la óptica de Capella (1991) que en esa perspectiva la contabilidad estaría atendiendo la visión histórica del tiempo del presente progresista, enfocado en la sobrevaloración del presente, que tiende a "vivir predatoriamente el presente inmediato, a componerlo discontinuamente de consumos, a llenarlo de pequeñas <<excepcionalidades>> tratando de eliminar continuamente su vacío de proyectos" (p. 251). Esto terminaría siendo una concepción ideológica del tiempo que eterniza el presente en el sinsentido del futuro y la ausencia del pasado.

Según Chambers (1961): "la contabilidad es un método de cálculo monetario diseñado para proporcionar una fuente continua de información financiera que puede servir como guía para la acción futura en los mercados" (p. 43). Esto implica que la contabilidad está vinculada al tiempo futuro.

El futuro ya no es sacrosanto, ya no se considera desconocido e incognoscible, sino que se puede controlar mediante planes financieros, presupuestos, cálculos de riesgo y otros dispositivos. Este gobierno del futuro encarna un sentido del futuro en el presente y nos permite recrearlo poderosamente. (Accounting, Organizations and Society, 1996, p. 513)

Desde inicios del siglo XX, Paton (1922), como uno de los primeros teóricos contables estadounidenses, ya había incluido a los 'periodos de tiempo' como uno de los primeros postulados básicos de la contabilidad. De allí que visiones posteriores del FASB/IASB también lo incluyan desde las GAAP hasta las IFRS.

En contabilidad el concepto de tiempo ha llevado a la idea de contabilizar "periodos" o "ejercicios". Moonitz (1962, p. 5) declaró que la actividad económica se desarrolla durante ciertos periodos de tiempo. En la definición de contabilidad de Mattessich (2002), se enumeran 18 supuestos básicos, entre ellos, "intervalos de tiempo", que se definen como "un conjunto de intervalos aditivos elementales (por ejemplo, días)" (p. 30). La suma de un cierto número de intervalos de tiempo

constituye un “ejercicio contable”, y la suma de los intervalos en los que el comienzo coincide con el año contable se denomina “periodo”. En otro supuesto básico (dualidad), este autor afirmó que “para todas las transacciones contables, es cierto que un valor se atribuye a un concepto tridimensional (tripleto ordenado) compuesto por dos cuentas y un momento en el tiempo (fecha)” (p. 31).

En este sentido, también se puede identificar que, en la discusión sobre la categoría de tiempo en contabilidad, la rama del conocimiento llamada contabilidad de gestión y la visión holística de la contabilidad son dominantes para abordar el problema. En la Tabla 2 se muestra el abordaje preponderante de esta distinción en los 17 documentos identificados como especializados en el abordaje de la temática. La perspectiva de la contabilidad financiera no es tan importante en la literatura temática especializada, aunque los análisis muestran su relevancia y que los impactos de la categoría tiempo son más visibles en la interpretación de los estados financieros. Estos autores y sus obras fueron seleccionados debido a que abordan la discusión de la categoría tiempo en contabilidad con detenimiento y profundidad, más allá de la enunciación. Estos autores han abordado reflexiones científicas de contabilidad desde la gestión, la contabilidad financiera, la historia y la epistemología, lo cual nutre el espectro académico de esta investigación y permite hacer inferencias relacionales para avanzar en la temática.

Tabla 2: Perspectiva de la contabilidad preponderante en la literatura previa

Autores	Rama contable preponderante
Hopwood (1989)	Contabilidad de gestión
Chambers (1989)	Contabilidad financiera
Loft (1990)	
Miller y Napier (1993)	
Miller y O’Leary (1993)	
Ezzamel y Robson (1995)	Contabilidad de gestión
Carnegie y Napier (1996)	
Latour (1999)	
Nandhakumar y Jones (2001)	
Carmona, Ezzamel y Gutiérrez (2002)	
Mattessich (2002)	Contabilidad financiera
Parker (2004)	
Quattrone (2005)	Contabilidad de gestión
Barrios y Rivera (2011)	
Díaz y Riadi (2012)	Contabilidad financiera
Dawson (2014)	
Adamo, Alexander y Fasiello (2019)	Contabilidad de gestión

Fuente: Elaboración propia.

Históricamente muchas compañías han tenido una producción continua e indeterminada; por tanto, en el acontecer sociohistórico se hace necesario presentar información sobre la compañía dividida en periodos de tiempo como una fracción de la vida de la compañía, y como resultado, la introducción del concepto de un ‘periodo’ contable nació con claridad (Boter, 1959, citado en Laya, 2011, p. 87). Cuando había una producción continua, era necesario presentar información dividida en periodos de tiempo que fueran menores que la vida total de la empresa (como años o meses). Así, la contabilidad ha sido un factor perenne en la vida económica independientemente del modo de producción asociado (Arias y Cano, 2018b). Esta división de la vida de la empresa en periodos de tiempo es algo arbitraria en relación con los ciclos socioeconómicos de la producción, pero una vez hecha, se convirtió en la base de varios tipos de toma de decisiones, como los presupuestos anuales.

Discusiones académicas anteriores (Macintosh, Shearer, Thornton y Welker, 2000; Soman, 2001, Quattrone, 2005) también han argumentado que el concepto de tiempo en la contabilidad puede conducir a relaciones de información asimétricas y dinámicas de poder desiguales que enmascaran las representaciones de la realidad que supuestamente produce la contabilidad. Gran parte de la información contable actual “circula en una ‘hiperrealidad’ baudrillardiana donde el tiempo y el espacio implosionan, y donde los signos y símbolos contables ya no reflejan el ámbito material y económico, sino que lo preceden o no tienen relación con él” (Macintosh *et al.*, 2000, p. 14). Díaz y Riadi (2012) entienden este fenómeno como una contabilidad continua, que puede extraer un patrón con sentido a partir de la variabilidad de los datos, en contraste a la representación de segmentos discretos.

La contabilidad integra varias dimensiones del pasado, presente y futuro en un periodo de tiempo determinado (por ejemplo, depreciación y amortización). De esta manera, la contabilidad “representa la realidad” al encerrar las transacciones dentro de periodos específicos, lo que permite al gerente de la organización postular relaciones causales y dar cuenta de estas relaciones. La forma en que la contabilidad parece capturar la realidad, y la refleja en periodos de tiempo arbitrarios (según la delimitación gregoriana y no los ciclos socioeconómicos), conduce a una variedad de entendimientos para la toma de decisiones. Para compensar, la contabilidad a menudo usa modificadores como “estimaciones”, “proyecciones” y “prospecciones”, que en la práctica coadyuvan a consolidar una lógica temporal progresiva donde “el tiempo se percibe predominantemente en términos newtonianos: lineal, homogéneo, infinitamente divisible y objetivo” (Ezzamel y Robson, 1995, p. 154).

La contabilidad también puede considerarse como un estabilizador a través de su sincronización y fraccionamiento de la vida organizacional en periodos distintos, ya que la sincronización busca límites que, como todos los procesos

sociales, son una forma de control organizacional. “La contabilidad siempre ha sido parte de esta imagen de compartir y sincronizar el tiempo” (Quattrone, 2005, p. 199). De hecho, en la práctica organizacional es fácil pensar en la contabilidad como una técnica que estabiliza el tiempo, lo maneja e identifica, da sentido a las organizaciones en sus procesos sociales y formaliza su ritmo.

Parker (2004, p. 2) desafía este concepto unidimensional, unidireccional y cronológico del tiempo que a menudo se asume inconscientemente. Una representación temporal lineal de la realidad organizacional puede proporcionar la apariencia de un mejor control de gestión. Sin embargo, Sunder (2005, pp. 119-120) ha notado que si la bonificación de un gerente es limitada (es decir, no puede exceder una cantidad especificada), puede ocultar algunos ingresos de mejores años e informarlo en los peores momentos. Si el gerente recibe la bonificación máxima en un año dado porque el ingreso excede cierto nivel, puede generar gastos adicionales en ese año para mediar sus beneficios. Esta forma de pensar y actuar con los datos contables genera un arquetipo de actuación del profesional contable para aplanar las tendencias, las emergencias y las expresiones variables, espontáneas e indeterminables que son connaturales a la vida social y económica.

En el contexto de las prácticas sociales y la teoría de la estructuración, Barrios y Rivera (2011) estudiaron los sistemas contables administrativos como delimitadores y reancladores del espacio-tiempo, y a su vez, exaltaron sus implicaciones en la reproducción sistemática del orden social, en tanto representan prácticas institucionalizadas. En igual vía, las acciones de los profesionales y la configuración de los sistemas contables generan efectos sobre los sistemas de rendición de cuentas, que como sistemas de representación de la realidad también permiten percibir patrones de conducta e, incluso, siguiendo a Giddens (1979), las formas de configuración y rutinización de la vida. “La contabilidad estructura el tiempo organizacional al dividir el flujo de vida organizacional en periodos “contables” y a través de la generación regular de reportes, presupuestos y evaluaciones con todas sus prácticas relacionadas” (Roberts y Scapens, 2009, pp. 109-110). De esta manera, el juicio profesional y la construcción de los reportes contables a modo de sistema de rendición de cuentas construyen una relación con el tiempo, a pesar de que “la naturaleza intemporal de la imagen que se ofrece a través de las cuentas puede ocultar esa interdependencia y disimular las formas en las que la operación de los sistemas de rendición de cuentas interviene en esta interdependencia” (Roberts y Scapens, 2009, p. 119).

III.III. Sobre la medición del tiempo y la medición contable del tiempo

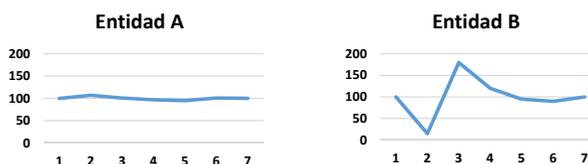
De acuerdo con lo expresado en este documento, una de las formas más extendidas de medir y percibir el tiempo puede ser lineal-objetiva o cíclica-

subjetiva. En la vida social la percepción sensorial del tiempo es relativa, propia del sujeto observador, pero la forma lineal, episódica y progresiva de operar de la economía y el mundo financiero hace que los hechos socioeconómicos estén forzados a ocurrir y concurrir a través de mediciones exactas que generen simetría histórica para los observadores.

La medición tradicional que la contabilidad hace del tiempo obedece a modelar de forma práctica la realidad (Díaz y Riadi, 2012). Esta afirmación lleva a pensar que el tiempo es un agente externo, que la contabilidad toma o asocia a modo de periodicidad para representar la realidad. Un ejemplo típico para evidenciar estos procesos es tomar la representación contable de un saldo de caja al inicio y final de un periodo como se observa a continuación:

Figura 4: Modelación del tiempo desde la contabilidad

Entidad	Saldo inicial	Saldos intermedios					Saldo final
A	100	107	101	97	95	101	100
B	100	15	180	120	95	90	100



Fuente: Elaboración propia a partir de Díaz y Riadi (2012).

En el ejemplo anterior los saldos iniciales y finales para ambas entidades son iguales, pero su desarrollo intermedio tiene fluctuaciones diferenciales. Tomando las perspectivas de Díaz y Riadi (2012), “el comportamiento de las variaciones diarias, para efectos prácticos puede asumirse como la representación simplificada de un continuo” (p. 122), siendo una perspectiva funcional que se aleja de la comprensión de la realidad diversa y son precisamente esas variables las que asume la contabilidad (periodos iniciales y finales) produciendo interpretaciones socioeconómicamente miopes a pesar de su funcionalidad temporal.

De hecho, en una serie de flujos de datos oscilantes para un periodo determinado, “las medidas, inicial, final e intermedias, resultan en este caso desechadas como información. Solo se percibe el agregado como dato significativo” (Díaz y Riadi, 2012, p. 123). En consecuencia, se estaría tratando de cómo una métrica estática intenta representar movimientos dinámicos, tomando datos generales del macro-desarrollo de hechos particulares. Algunos ejemplos concretos de esta impertinencia fueron expresados por Rudi, Groenevelt y Randall (2009). Para abordar de mejor forma esta complejidad las organizaciones requieren de información sin restricciones y de factibilidad

técnica y tecnológica para desagregar datos y periodos, en función de dinamizar estas perspectivas integradoras.

Los seres humanos acuerdan mediciones de tiempo donde el principal fin es comparar. En la misma vía, la contabilidad parte de acordar y diseccionar el tiempo en periodos con el fin de comparar, pero de alguna forma al tomar decisiones sobre la información presentada, se olvida el carácter relativo de los hechos contables representados en los periodos, debido a la forma de medición y al contexto social que generaba las decisiones. La medición histórica del tiempo y la apropiación que hace la contabilidad de esa periodización para medir variables económico-financieras con el fin de que puedan ser inteligibles en los marcos temporales, son dos variables en conflicto al momento de tomar decisiones, es una dialéctica erística por excelencia en las organizaciones, que en la búsqueda de datos para la progresividad no se reflexiona las distintas interpretaciones que se pueden generar, para la cual la contabilidad y sus diversas formas de actuación (auditoría, revisoría fiscal, control, costos, presupuestos) construye mecanismos de control y revelación de los datos. La ejemplificación anterior no hace referencia a formas temporales distintas al tiempo lineal-progresivo, pero permite mostrar distorsiones y conjeturas que están presentes en su cotidianidad, que es la empleada en los sistemas contables tradicionales.

Varios teóricos de la medición se han preocupado por ello argumentando que “los periodos contables pueden identificarse con la duración de ciertos hechos (como por ejemplo ciertos emprendimientos comerciales) de extensión irregular en el tiempo” (Mattessich, 2002, p. 43). Además, Mattessich, comparó sus supuestos básicos relacionados con el tiempo así:

AuKRUST postula el tiempo en forma continua, mientras que nosotros preferimos la discreta. La razón es la siguiente: (1) los períodos se pueden derivar más fácilmente de intervalos que de puntos de tiempo y (2) los intervalos de tiempo están más de acuerdo con la práctica contable. (2002, p. 44)

Esto da a entender cómo los hechos contables pueden representarse en periodos de tiempo regulares, recurrentes, de forma calendárica, donde se generen comparaciones económicamente equiparables en tiempo histórico, pero carentes de diferenciación sociocontextual. La teoría de la medición es muy importante, debido a que, dentro de los elementos necesarios para ubicar un hecho contable, se ha identificado la temporalización del hecho. Solo por resaltar un ejemplo, para García, Limone y Álvarez (1988), el concepto de medida implica distinguir los siguientes aspectos: (1) el objeto de medición, (2) el instrumento de medición y (3) la unidad de medida. En el caso contable, para estos autores “lo que generalmente se miden son estados, esto es, [el] conjunto de valores que asumen las variables que permiten caracterizar una propiedad

en un momento determinado de tiempo” (p. 93). Distintos autores utilizan el tiempo como un elemento necesario para cualquier abordaje humano, pero normalmente termina siendo un elemento ‘accesorio’ y asumido de forma lineal. Los avances en esta materia requieren incluir y problematizar la categoría, pues ‘medir’ requiere ubicarse en una convención colectiva llamada ‘lapso’ o ‘periodo’ para la comparación socioeconómica, pero que sociológicamente tiene múltiples interpretaciones en cada sujeto u organización. La medición del tiempo cíclico-subjetivo aun es incierta para las organizaciones, dada su naturaleza intersubjetiva; sin embargo, es constitutiva de las decisiones.

III.IV. Tensiones normativas y epistémicas contables en la perspectiva tradicional del tiempo

Desde la perspectiva epistémica son muchas las imprecisiones conceptuales y métricas para dar cuenta de forma efectiva, simétrica y razonable de los hechos socioeconómicos que son representados en la realidad. La contabilidad asume la perspectiva hegemónica del tiempo (lineal); a partir de allí genera instrumentos y mecanismos de medición y control de la realidad. En lo regulativo la aplicación también conlleva un grado de relatividad a partir del juicio profesional y la medición estimada de hechos inciertos. La NIC 34, información financiera intermedia, promete a los *stakeholders* mejorar la capacidad de generar beneficios, teniendo información confiable de fluctuaciones de corto plazo que aporta al monitoreo y control estratégico de las entidades, y condensando información en periodos; no obstante, se podría decir que casi todas las organizaciones *presentan* información de periodos intermedios que afectan la cotidianidad, pero normalmente se *decide* sobre periodos |amplios, comparables y que generen las denominadas ‘tendencias’. Si bien la construcción, uso y fraccionamiento de la contabilidad en periodos puede permitir mayor o menor comprensión de un fenómeno socioeconómico, esta perspectiva sigue dominada por la concepción lineal del tiempo, pues la unidad de medida es una simplificación de la complejidad de la noción temporal.

El ‘podría’, la ‘probabilidad’ y la categoría ‘potencial’ ubica a la representación contable en un campo temporal indefinido, susceptible de relatividad y, por tanto, de imprecisión para los estados financieros, lo cual rebate la idea de imagen fiel de la realidad que emana como promesa normativa del IASB, puesto que las decisiones no pueden ser asertivas con un origen temporal difuso, incluso si los periodos intermedios fuesen de lapsos cortos y recurrentes. En todo caso, usos lineales, cíclicos o dinámicos del tiempo en contabilidad generarán *aproximaciones* a la representación de la realidad socioeconómica y no lecturas totalitarias. Por ejemplo, el cálculo de materialidad en la propiedad, planta y equipo define la existencia de una cuenta

como representación de balance en un periodo o como gasto; la acumulación del periodo se da porque es material y eso permite afirmar una tensión de comparabilidad, debido a que la materialidad no funciona igual en todos los periodos.

La vida útil de un activo es relativa a lo técnico, lo económico o lo legal; eso genera una incitación al pensamiento por una concepción temporal del fin de la organización. Ya no solo es pensar en el hecho a representar, sino en la organización representante para definir un criterio económico.

Otra tensión está dada en la idea de ‘costo corriente’, la cual genera un imaginario colectivo direccionado a un año calendario. En una industria cultural o de moda, la definición de costo corriente anualizado no es lo mismo que en una industria de fabricación de aviones o barcos. La asimilación temporal de los hechos es subjetiva. Los hechos susceptibles de control, representación y rendición de cuentas por parte de la contabilidad se han ampliado en función del cálculo del dinero en el tiempo, la función de los hechos y las variables del mercado como se observa en la Tabla 3. No obstante, la medición del hecho es un asunto, pero la condensación de información medida de forma diversa en periodos contables provenientes del pasado, presente y futuro, es una de las tensiones más impactantes de la actual vida organizacional. Hechos de origen temporal, diferentes, medidos con criterios diferentes, son representados en lapsos lineales. Esta perspectiva no implica desechar por completo la linealidad temporal, que ha servido para los procesos de comparación interna organizacional, comparación con otras organizaciones y medición estatal de la dinámica económica (contabilidad nacional), sino analizar y poner en contexto las imprecisiones que se derivan de esta operación.

Tabla 3: Algunas formas contemporáneas de medición y valoración en contabilidad

Costo histórico	Costo ajustado	Valor razonable	Valor residual	Valor de uso	Valor presente	Valor futuro	Costo amortizado	Costo revaluado	Costo corriente	Valor realizable
-----------------	----------------	-----------------	----------------	--------------	----------------	--------------	------------------	-----------------	-----------------	------------------

Fuente: Elaboración propia.

Estas formas de medición y valoración en contabilidad cada día toman mayor relevancia y relación con la categoría tiempo; la idea de fondo es entender que en el momento de formular las normas y políticas contables el pensamiento primario ya no es el hecho actual sino *la perspectiva de tiempo* que se quiere representar del hecho de acuerdo con el sentido financiero o de gestión al cual se le quiera dar primacía.

IV. Discusión y perspectivas analíticas

En la contabilidad moderna, se suelen incluir eventos pasados, presentes y futuros, en la representación presente de las organizaciones para generar decisiones financieras o de gestión. Estos cálculos no representan un ejercicio de comprensión compleja de la realidad, sino una métrica que aporte a la atomización del tiempo desde la progresividad. Así, se podría afirmar que la contabilidad realiza esta asociación a partir del cálculo financiero del dinero en el tiempo, porque se focaliza en un presente *discreto* con los posibles ingresos pasados o futuros y *reconocedor* de posibles egresos pasados o futuros en búsqueda de seguridad razonable de la información.

El descuento del valor presente es un ejemplo en el que hay un proceso de combinación de métricas diferentes para llegar a un resultado que tenga un significado social acordado (por ejemplo, mediciones del valor de los bonos). En efecto, los profesionales de la contabilidad disminuyen su capacidad de dar cuenta de los hechos en el tiempo porque la representación e interpretación pierde coherencia al ser concebida bajo el herramental retroactivo y prospectivo de las finanzas, requiriendo una actualización constante de los datos para sostener la representación presente.

El saldo de una cuenta no solo requiere indicar el momento de la presentación de la información, sino la representación de esta como un hecho. La progresión del ejercicio financiero, la auditoría anual, el presupuesto mensual, los informes financieros semanales y los extractos de caja diarios son solo algunas de las formas en que las técnicas de contabilidad aportan una dimensión temporal a los asuntos organizativos. En este sentido, la contabilidad actúa a partir de las lógicas institucionalizadas del tiempo. Se supone que tanto el pasado como el futuro se introducen en el presente mediante métodos contables (por ejemplo, mediante la tasa de descuento). Conceptos como el riesgo también pueden tener una dimensión temporal y una forma calculadora. De esta manera, la fluidez temporal se puede crear por medios calculadores (Accounting, Organizations and Society, 1996, p. 513).

La selección de periodos temporales (anual, semestral, trimestral o mensual) en los informes financieros de las organizaciones corresponde con las demandas de información de los accionistas y propietarios, pero normativamente ha existido mayor preponderancia de una selección a partir del Estado, que ha incidido en la temporalidad de la contabilidad desde disposiciones fiscales impositivas.

La comprensión actual del tiempo en contabilidad financiera a menudo se basa en estados financieros preparados de acuerdo con principios contables generalmente aceptados. Por lo tanto, los estados financieros son clave en la representación del progreso de la organización. El ritmo, la frecuencia y el

momento de los informes contables y financieros conducen a un malentendido del tiempo como un concepto progresivo. Los participantes y las partes interesadas de la organización exigen más que solo conocer la información presentada en un determinado periodo específico, sino que quieren saber qué eventos es probable que se modifiquen en el futuro. Por ello medir el tiempo implica hacer pública la medición para que se pueda averiguar qué se debe hacer en el futuro (Heidegger, 2016, p. 451). A su vez, es importante relacionar estas disposiciones con la susceptibilidad de las cifras e información contable de ser manipulada para mostrar una realidad económica interesada. Una curiosidad importante es que normalmente estos procesos tienden a aplanar los datos, aportando a no desvirtuar la visión lineal y progresiva del tiempo, que al institucionalizarse como hegemónica y 'confiable', dota a las organizaciones de una aparente 'estabilidad'.

Conceptos normativos como el de 'negocio en marcha' tiene una connotación intemporal, la de idea de 'examen de información financiera prospectiva' de la ISAE 3400, los 'hechos posteriores o eventos subsecuentes' de la NIC 10, y el cambio lingüístico de hablar de hechos a pronósticos. Estas visiones son importantes de referenciar y estudiar, debido a que allí se encuentran los ejemplos más claros de los procedimientos taxativos que guían a la contabilidad. En este sentido, también se problematiza la incidencia de los ajustes contables posteriores a la presentación de información, ya que cambian el entendimiento de las cifras y pueden llegar a generar replanteamiento de decisiones, re-expresiones y proyecciones de la información como instrumentos trascendentales para entender el devenir organizacional.

Retomando las ideas de Wallerstein (1997) en términos de la contabilidad, se puede pensar que ella es funcional a la estructura de tiempo occidental que determina su actuar a través de la focalización de los hechos episódicos y la delimitación de los periodos, desconociendo la macro-estructura que domina su actuar, la superficialidad del análisis segmentado de pocos periodos y la eternización que genera el relato de múltiples periodos aglutinados. La solución no debería estar en la reducción de esta complejidad en asuntos simples, sino en ampliar la interpretación.

Figura 5: Ejemplificación de la secuencia cronológica de hechos contables



Fuente: Elaboración propia.

Si se toma cada casilla de la figura anterior como un episodio/hecho o periodo determinado en el proceso contable de forma cronológica, pueden

determinarse 3 actuaciones típicas de la contabilidad. 1) Explicar un periodo con suficiencia y detalle (perspectiva episódica). 2) Explicar la suma de todos los periodos a modo de generalización (perspectiva eternista). 3) Explicar las fluctuaciones, particularidades, tendencias, anomalías, ciclos, recurrencias y similitudes de cada periodo, con consciencia sociohistórica (perspectiva mixta que toma la potencia de la particularidad sin fines teleológicos). La interpretación de las oscilaciones en contabilidad es un reto debido a la complejidad de los hechos, el tamaño y estructura organizacional y la consciencia de temporalidad que se requiere. La comparación también puede darse en las tres perspectivas; no obstante, la mayor dificultad puede estar en evitar bifurcaciones entre alejar de forma abrupta un hecho particular de la lectura general del conjunto de datos y hacer generalizaciones que evadan la particularidad.

En la tríada de perspectivas anteriores está la dificultad de la comparación entre periodos, como un asunto relevante en la contabilidad financiera y de gestión, ya que hay hechos que no son comparables de forma exclusiva por su correspondencia calendárica; la lectura del contexto sociohistórico es clave, pero también evitar interpretaciones reduccionistas que solo comparan los resultados en términos monetarios. En igual proporción ocurre con la prospección de los datos en contabilidad; normalmente se hacen proyecciones a partir de las perspectivas eternistas, inutilizando la riqueza episódica y evadiendo la interpretación de periodos intermedios. La tecnología aplicada al análisis de datos es consciente de las fluctuaciones intermedias, y a partir de allí emite patrones de comportamientos, pero las máquinas y dispositivos electrónicos no perciben la influencia de los datos para el ciclo vital ni interpretan el contexto sociohistórico, que es complejo, policausal y multidimensional.

Con la inserción de una mirada con mayor alcance de la realidad social que amplíe la comprensión y mejore la interpretación en contabilidad, no se pretende mediar las diferencias estructurales y de análisis práctico que han existido entre la percepción del tiempo para los sociólogos y los historiadores (y economistas), pero sí advertir sobre la impertinencia de focalizar el análisis contable a partir de la segregación del tiempo calendárico y la linealidad progresiva de los datos.

V. Consideraciones finales

La noción de tiempo que implica la medición por un reloj o un calendario es insuficiente para representar la experiencia social y psicológica del tiempo. Si bien el tiempo es un aspecto esencial de la vida organizacional, no puede ser tomado como un factor inmutable de la realidad externa. El tiempo no es solo una métrica utilizada en contabilidad, está constituido por seres humanos que

crean sistemas de información contable. El reconocimiento de que el tiempo es un fenómeno socialmente construido, y que el tiempo organizacional no es lineal, implica reexaminar la comprensión del tiempo en las organizaciones.

Las aplicaciones contemporáneas de la concepción del tiempo en los eventos y transacciones contables de la vida organizacional tienen impactos en la contabilidad financiera y de gestión. Esta investigación logró aproximarse a la relación del tiempo con la contabilidad y apreciar que la categoría tiempo es fundamental para decidir, y que varias de las encrucijadas de juicio profesional pasan por la perspectiva temporal, derivando en algunas inconsistencias interpretativas cuando no se conocen los ciclos internos de tiempo de cada parte de la organización. La comprensión mayoritaria de la contabilidad como un relato simétrico y comparativo pierde precisión si no hay claridad en la determinación de los periodos a presentar de forma nominal y los hechos a aglutinarse en esos periodos de forma real. La visión lineal-teleológica de las organizaciones a partir de la contabilidad financiera es una aproximación, pero no una variable conclusiva; no obstante, la apertura de la contabilidad de gestión y su característica endógena evidencia mejores impactos en la representación del tiempo en contabilidad.

Producto de las discusiones planteadas pudo evidenciarse la impertinencia e imprecisiones que genera la perspectiva lineal del tiempo para la contabilidad en la comprensión del tiempo y los fenómenos sociales, que ha sido preponderante, que es atomizada y extendida debido al capitalismo tardío y a su progresividad temporal indeterminada en busca de maximización financiera sin ningún tipo de restricción. La contabilidad termina siendo servil a la visión hegemónica e institucionalizada del tiempo en cada sociedad y se erige como una especie de reloj que ayuda a cuantificar temporalmente la progresión del capital, construyendo imaginarios sociales sobre el transcurrir y devenir social, que no necesariamente corresponden con una 'imagen fiel' o la representación de la realidad socioeconómica. La perspectiva cíclica permite mayor correspondencia con la complejidad del universo, sus particularidades y su *ethos*, e invita a la contabilidad a integrar otras perspectivas desde lo conceptual y práctico que controlen, representen y den cuenta de la realidad de mejor manera desde la multidimensionalidad de los hechos y la multitemporalidad de sus implicaciones sociales.

El tiempo es constitutivo de la vida organizacional para comprender cómo se construye sentido y se toman decisiones, y es la contabilidad la que actúa como historia *per se* y como una especie de *reloj socio-organizacional*, para ampliar esa comprensión a través de la dinámica del tiempo, su medición y su control a partir del marco temporal socialmente instituido. El tiempo es un componente vital para comprender el cambio y, sin embargo, rara vez se desenmascara, examina y teoriza (Dawson, 2014, p. 287). Es importante desenmascarar

el malentendido del tiempo comúnmente considerado como lineal y derivado del surgimiento industrial. El abordaje de perspectivas dinámicas y cíclicas del tiempo se refleja en la forma en que las organizaciones generan proyecciones, estimaciones, reformulaciones, valoraciones justas del mercado y reconocimientos actuales de eventos económicos futuros, que se presentan como futuras líneas de investigación. Una comprensión no lineal del tiempo y la temporalidad en la contabilidad requiere un enfoque transdisciplinario, multidimensional y multitemporal, con interpretaciones contextuales que permitan una mejor representación de la realidad organizacional acercando las concepciones sociales del tiempo.

VI. Referencias bibliográficas

- Accounting, Organizations and Society. (1996). AOS Conference: accounting, time and space. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 513-514.
- Adamo, S., Alexander, D. & Fasiello, R. (2019). Time and accounting in the Middle Ages: An Italian-based analysis. *Accounting History*, 1–16. DOI: 10.1177/1032373219833140
- Agustín de Hipona. (1988). *Confesiones*. Ángel Custodio Vega (Ed). BAC, Obras de San Agustín T. 4. Madrid.
- Aktouf, O. (2016). La contabilidad como saber-hacer estratégico. De la contabilidad de caja en la auditoría hasta la responsabilidad social de las empresas. *En-contexto*, 4(5), 51-79.
- Arias, J. D. (2017). Ecología política: desafíos de la contabilidad frente a la justicia ambiental. *En-Contexto*, 5(6), 303-326.
- Arias, J. D. y Cano, V. (2018a). Análisis de la perspectiva transdisciplinar como estrategia pedagógica de enseñanza y de aprendizaje en Contaduría Pública. En: [C. M., Pico – Comp.]. *Experiencias de aprendizaje significativo para la apropiación de conocimientos en ciencias económicas, administrativas y contables*. Bogotá: Editorial Politécnico Gran Colombiano.
- Arias, J. D. y Cano, V. (2018b). Contabilidad y modos de producción. Apuntes reflexivos para repensar el papel social de la contabilidad. *Contaduría*, 73, 33-48.
- Ariza, E. D. (2004). La interdisciplinariedad contable como clave de su supervivencia social. *Cuadernos de administración*, 28, 67-86.
- Baker, C. R. & Bettner, M. S. (1997). Interpretative and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical perspectives on accounting*, 8(4), 293-310.
- Barrios, C. y Rivera, Y. A. (2011). *Sistemas contables administrativos. Análisis de su contribución al ordenamiento espacio-temporal de las organizaciones*. Cali: Universidad del Valle.
- Baumeister, R. F. (2013). Writing a Literature Review. In: Prinstein M. (eds). *The Portable Mentor*. Springer, New York, NY
- Baumeister, R. F. & Leary, M. R. (1997). Writing Narrative Literature Reviews. *Review of General Psychology*, 1(3), 311-320.

- Baxter, J. & Chua, W. F. (2019). Using critical realism in critical accounting research – a commentary by two ANTs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2019-4164>
- Boter, F. (1959). *Las doctrinas contables*. Barcelona: Juventud, S.A.
- Capella, J. R. (1991). *El tiempo del progreso*. *Doxa*, 9, 235-254.
- Carmona, S., Ezzamel, M., & Gutiérrez, F. (2002). The relationship between accounting and spatial practices in the factory. *Accounting, Organizations and Society*, 27(3), 239–274.
- Carnegie, G. D. & Napier, C. J. (1996). Critical and interpretive histories: Insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(3), 7–39.
- Chambers, R. J. (1961). *Towards a General Theory of Accounting*, a reprint of the Annual Endowed Lecture of' the Australian Society of Accountants held at the University of Adelaide.
- Chambers, R. J. (1989). Time in accounting. *Abacus*, 25(1), 7–21.
- Crosby, A. W. (1998). *La Medida de la realidad. La cuantificación y la sociedad occidental, 1250-1600*. Barcelona: Crítica.
- Dawson, P. (2014). Reflections: on time, temporality and change in organizations. *Journal of Change Management*, 14(3), 285-308.
- Díaz, J. y Riadi, F. (2012). Aproximaciones hacia una contabilidad continua. *Capic Review*, 10(2), 115-126.
- Einstein, A. & Besso, M. (1972). *Correspondence 1903–1955*. Pars: Hermann.
- Elías, N. (1992). *Time: an essay*. Oxford: Blackwell.
- Ezzamel, M. & Robson, K. (1995). Accounting in time: organizational time-reckoning and accounting practice. *Critical Perspective on Accounting*, 6, 149-170.
- Fuentes, J. A. y Peña, F. A. (2016). Un intento de reconstrucción de la contabilidad del chamán Makuna que habita en las selvas del Vaupés en la Amazonia colombiana. *Rev. Cient. Gen. José María Córdova*, 14(17), 279-340.
- García, M. T., Limone, A., y Álvarez, C. (1988). El potencial de la empresa y la medición contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 12, 73-99.
- Giddens, A. (1979). *Central Problems in Social Theory*. London: Macmillan.
- Giddens, A. (1987). *Social Theory and Modern Sociology*. Cambridge, UK: Polity Press.
- Gómez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la Contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*, 12, 120-150.
- Gómez, M. y Ospina, C. M. (2009). Avances Interdisciplinarios para una comprensión crítica de la Contabilidad. *Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia - Universidad de Antioquia.
- Han, B. C. (2009). *El aroma del tiempo. Un ensayo filosófico sobre el arte de demorarse*. Traducción de Paula Kuffer. Herder, Barcelona.
- Hawking, S. W. (1988). *A Brief History of Time: From the Big Bang to Black Holes*, Toronto: Bantam Books.
- Heidegger, M. (2016). *El ser y el tiempo*. 2da ed. Fondo de Cultura Económica.
- Hegel, G. W. F. (2010). *Fenomenología del espíritu*. (Trad. A. Gómez Ramos). Madrid: Abada.
- Hobsbawm, E. (1998). *On History*. London: Abacus.

- Hopwood, A. (1989). *On time and accounting*. Working paper. London School of Economics.
- Hopwood, A. & Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. London: Cambridge Studies in Management.
- Jesson, J. K., Matheson, L. & Lacey, F. M. (2011). *Doing Your Literature Review. Traditional and systematic techniques*. SAGE Publications Ltd.
- Kant, E. (1980). *Kritik der reinen Vernunft*, Akademie Ausgabe.
- Latour, B. (1999). *Pandora's Hope. Essays on the Reality of Science Studies*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Laya, A. (2011). Los principios y postulados básicos de la contabilidad: Una perspectiva histórica-conceptual desde la doctrina contable. *Actualidad Contable FACES*, 14(23), 79-101.
- Loft, A. (1990). *Every minute counts: a study of time in accounting*. Proceedings of the Conference on History of Accounting Present. Denton, TX: University of North Texas.
- Lozano, J. M. (2005). Editorial. De patos, gansos y cisnes. Revisiones narrativas, revisiones sistemáticas y meta-análisis de la literatura. *Acta médica colombiana*, 30(1), 1-3.
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B. y Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25(1), 13-50.
- Marx, K. (1976). *El Capital*. Bogotá: Fondo de Cultura Económica.
- Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía*. Buenos Aires. La Ley.
- Miller, P. & Napier, C. (1993). Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7/8), 631-647.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1993). Accounting expertise and the politics of the product: economic citizenship and modes of corporate governance. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2/3), 187-206.
- Miller, P. & O'Leary, T. (2007). Mediating instruments and making markets: capital budgeting, science and the economy. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 701-734.
- Moonitz, M. (1962). *The Nature of Research in Accounting*. Proceedings: International Conference on Accounting Education, 83-86. Urbana: Center for Intemat. Educ. and Res. in Aectg.
- Morin, E. (2011). *¿Hacia dónde va el mundo?* Barcelona: Paidós.
- Nandhakumar, J. & Jones, M. (2001). Accounting for time: managing time in project-based teamworking. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 193-214.
- Newton, I. (1972). *Philosophiae Naturalis Principia Mathematica*, apud Regiae Societatis Typographos, Londini 1726. Ed. A. Koyré e I.B. Cohen, Cambridge Univ. Press.
- Osorio, J. (2001). *Fundamentos del análisis social. La realidad social y su conocimiento*. México: Universidad Autónoma Metropolitana.
- Parker, L. D. (2004). 'Presenting' the past: perspectives on time for accounting and management history, *Accounting, Business & Financial History*, 14(1), 1-27.
- Paton, W. A. (1922). *Accounting Theory with Special Reference to the Corporate Enterprise*. New York, NY: The Ronald Press Company.

- Peake, A. (2012). *The labyrinth of time: The illusion of past, present and future*. London: Arcturus Publishing.
- Potter, B. N. (2005). Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change. *Abacus*, 41(3), 265-289.
- Quattrone, P. (2005). Is time spent, passed or counted? The missing link between time and accounting history. *The Accounting Historians Journal*, 32(1), 185-208.
- Quattrone, P. & Hopper, T. (2005). A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 735-764.
- Rajagopal, P. & Rha, J. Y. (2009). The mental accounting of time. *Journal of Economic Psychology*, 30(5), 772-781.
- Roberts, J. y Scapens, R. (2009). Sistemas contables y sistemas de rendición de cuentas: comprendiendo las prácticas contables en sus contextos organizacionales. En: *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad* [Gómez, M. y Ospina, C. (Eds.)]. Universidad Nacional de Colombia-Universidad de Antioquia.
- Roslender, R. & Dillard, J. E (2003). Reflections on the interdisciplinary perspectives on accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3), 325-51.
- Rovelli, C. (2018). *El orden del tiempo*. Barcelona: Anagrama.
- Rudi, N., Groenevelt, H & Randall, T. R. (2009). End-of-Period vs. Continuous Accounting of Inventory-Related Costs. *Operations Research*, 57(6), 1360-1366.
- Ryan, B., Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002) *Research method and methodology in Finance and Accounting*. Thompson: London.
- Sarmiento, H. J. (2008). Retorno a la Idea. Elementos metodológicos para la construcción de conceptos propedéuticos de investigación contable. *Lúmina*, 8. 43-57.
- Soman, D. (2001). The mental accounting of sunk time costs: why time is not like money. *Journal of Behavioral Decision Making*, 14(3), 169-185.
- Staubus, G. J. (1985). An Induced Theory of Accounting Measurement. *The Accounting Review*, 60(1), 53-75.
- Suárez, J. A. (2009). Lineamientos para la construcción del campo contable: un enfoque social-histórico. *Lúmina*, 10, 8-32.
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Universidad Nacional de Colombia.
- Sztajnszrajber, D. (25 de agosto de 2020). *Deconstrucciones: El tiempo (Darío Sztajnszrajber) - Canal Encuentro* [Archivo de vídeo]. <https://www.youtube.com/watch?v=JXAecWANJUQ>
- Thompson, E. P. (1967). Time, work discipline and industrial capitalism. *Past, Present and Future*, 38, 56-97.
- Uribe, R. (2016). *Las dinámicas del tiempo. Relojes, calendarios y actitudes en el Virreinato de la Nueva Granada*. La Carreta Editores E.U.
- Wallerstein, I. (1997). El espaciotiempo como base del conocimiento. *Análisis político*, 32, 3-15.
- Weber, M. (1968). *Economy & Society*. Berkeley: University of California Press.

García, W., y Bedoya, O. (2020). El debido proceso en la liquidación de revisión: garantías procesales para el responsable, agente retenedor o declarante. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 221-248.

Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a08>

El debido proceso en la liquidación de revisión: garantías procesales para el responsable, agente retenedor o declarante

William Andrés García Ospina

Universidad de Antioquia
wandres.garcia@udea.edu.co
Orcid: 0000-0001-7744-9795

Omar Hernando Bedoya Martínez

Universidad de Antioquia
omar.bedoya@udea.edu.co
Orcid: 0000-0003-0683-2986

El debido proceso en la liquidación de revisión: garantías procesales para el responsable, agente retenedor o declarante

Resumen: *El debido proceso como garantía constitucional judicial y administrativa rige en materia tributaria cuando la administración supone que la liquidación privada se realizó con el desconocimiento de los hechos configuradores de un impuesto o indebida aplicación normativa. Esta fiscalización tributaria debe garantizar el debido proceso y el derecho de defensa como garantía a los derechos de los ciudadanos. El propósito de este estudio se centra en complementar los conocimientos contables en materia impositiva con un análisis jurisprudencial del debido proceso que nos permite concluir que se requiere mayor apropiación del conocimiento por parte de los ciudadanos a fin de realizar una correcta defensa de sus intereses en la discusión del tributo. Se realizó un análisis jurisprudencial a la luz de las normas tributarias que ha construido la Corte Constitucional, pero, igualmente, el Consejo de Estado y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

Palabras clave: *Debido proceso, presunción de inocencia, liquidación de revisión, fiscalización tributaria, defensa técnica.*

Due process in tax settlement review: procedural guarantees for the responsible of tax, tax withholding or tax declaring agent

Abstract: *Due process as a constitutional, judicial and administrative guarantee rules in tax matters when the administration assumes that the private settlement was made without knowledge of the facts configuring a tax or with undue application of the regulation. This tax audit must guarantee due process and the right to defense as a guarantee of citizens' rights. The purpose of this study is focused on complementing accounting knowledge in tax matters with a jurisprudential analysis of due process which allows to conclude that greater appropriation of knowledge by citizens is required in order to carry out a duly defense of their interests in tax discussion. A jurisprudential analysis was carried out in the light of tax norms that have been built by the Constitutional Court, the Council of State and the National Tax and Customs Administration.*

Keywords: *Due process, presumption of innocence, review settlement, tax inspection, technical defense.*

O devido processo na liquidação de revisão: garantias processuais para o presponsável, agente de retenção ou declarante

Resumo: *O devido processo como garantia constitucional judicial e administrativa rege em contexto tributário quando a administração supõe que a liquidação privada foi realizada com o desconhecimento dos fatos configurados de um imposto ou indevida aplicação normativa. Esta fiscalização tributária deve garantir o devido processo e o direito de defesa como garantia aos direitos dos cidadãos. O propósito deste estudo centra-se em complementar os conhecimentos contábeis em matéria impositiva com uma análise jurisprudencial do devido processo que nos permite concluir que se requer maior apropriação do conhecimento por parte dos cidadãos a fim de realizar uma correta defesa de seus interesses na discussão do tributo. Realizou-se uma análise jurisprudencial à luz das normas tributárias que tem construído a Corte Constitucional, mas, igualmente, o Conselho de Estado e a Direção de Impostos e Alfândegas Nacionais.*

Palavras chave: *Devido processo, presunção da inocência, liquidação de revisão, fiscalização tributária, defesa técnica.*

La procédure régulière dans la liquidation de la révision: garanties procédurales pour le responsable, l'agent chargé de la rétention ou le déclarant

Résumé: *La procédure régulière en tant que garantie constitutionnelle, judiciaire et administrative est applicable en matière fiscale lorsque l'administration présuppose que la liquidation privée a été effectuée dans l'ignorance des constitutifs d'un impôt ou par l'application inappropriée de la réglementation. Ce contrôle fiscal doit garantir une procédure régulière et les droits de la défense en tant que garantie des droits des citoyens. Le but de cette étude est de compléter les connaissances comptables en matière fiscale par une analyse jurisprudentielle de la régularité de la procédure, ce qui nous permet de conclure que l'appropriation des connaissances par les citoyens est nécessaire pour réaliser une défense correcte de leurs intérêts dans la discussion de l'impôt. Une analyse jurisprudentielle a été effectuée à la lumière des règles fiscales établies par la Cour Constitutionnelle Colombienne, mais aussi par le Conseil d'État et la Direction des impôts et des douanes nationales de Colombie.*

Mots-Clés: *Procédure régulière, présomption d'innocence, liquidation de révision, contrôle fiscal, défense technique.*

El debido proceso en la liquidación de revisión: garantías procesales para el responsable, agente retenedor o declarante

William Andrés García Ospina y Omar Hernando Bedoya Martínez.

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a08>

Primera versión recibida en noviembre de 2019 – Versión aceptada en julio de 2020

I. Introducción

Colombia es un Estado Social de Derecho, regido por principios y normas de la Constitución Política de 1991, que establecen los lineamientos para el ejercicio de la actividad financiera e incluyen el poder fiscal de la Nación y de las entidades territoriales, cuyo objetivo es regular los ingresos, el gasto público, la facultad de imponer tributos y recaudarlos, y cumplir así con los objetivos que la Carta le traza. La imposición de tributos solo puede hacerse mediante una ley que determine, de manera abstracta, las actividades que se someten al régimen impositivo, las tarifas que operan y la periodicidad con que deberán pagarse. El recaudo, por su parte, se realiza voluntaria o impositivamente. El poder tributario comporta el de fiscalización sobre las declaraciones y la autoliquidación que realizan los contribuyentes.

En todas las etapas rige el debido proceso, que la Constitución Política establece como derecho fundamental de las personas, frente a las actuaciones judiciales y administrativas y que aplica al poder fiscal y tributario del Estado que deberá seguir las normas constitucionales pues son el límite a sus actuaciones.

Entre los procedimientos tributarios autorizados constitucional y legalmente está el que define cuándo, por cuál funcionario y a causa de qué hay lugar a la liquidación de revisión por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– cuando encuentra que la liquidación del impuesto, de una persona natural o jurídica, no corresponde a la realidad económica.

La liquidación de revisión es un acto administrativo en el cual, previa la respuesta del ciudadano al Requerimiento Especial, la entidad propone

la modificación de los valores declarados por el contribuyente, por el responsable, el agente retenedor o el declarante, cuando jurídicamente existan presupuestos jurídicos o de hecho que sustentan un cuestionamiento oficial y no son respondidos con claridad. El antecedente que da lugar a la liquidación de revisión es el incumplimiento de obligaciones tributarias por conductas de evasión o de elusión y la información de las conductas en cada caso se obtiene mediante la fiscalización tributaria.

Los resultados de la fiscalización concluyen con la liquidación y el proceso que se realiza, con un acto administrativo complejo con apego a lo establecido por los artículos 702 al 714 del Estatuto Tributario, pertenecientes al Título Tres del Libro Quinto. Además de cumplir con lo establecido en los artículos mencionados, deberá cumplir con las exigencias del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y con las normas y principios que rigen el debido proceso.

Se trata de una actuación jurídica compleja, susceptible de violar las garantías del debido proceso. En este artículo se indaga sobre el trámite de la liquidación de revisión que emite la DIAN cuando encuentra que la Liquidación Privada no corresponde a la realidad. Se analiza este momento procesal y se pregunta si hay equilibrio entre la garantía para el ciudadano de que sus derechos no serán vulnerados y el ejercicio del poder tributario del Estado.

Para dar cuenta de este problema se debe establecer el conjunto de principios, deberes y derechos que tanto la Constitución Política como la Ley consagran en relación con el debido proceso en el derecho tributario, en sede administrativa, a la luz de la jurisprudencia constitucional y contenciosa administrativa.

Es necesario para todo profesional que ejerce el derecho contable y tributario conocer el soporte constitucional y legal del debido proceso, aplicable al caso de la liquidación de revisión con el fin de tener elementos de defensa.

II. Significado del debido proceso

Los estados contemporáneos se someten a sus propias normas como garantía de los derechos ciudadanos. Pero, no siempre ha sido así. En los estados monárquicos anteriores a los regímenes liberales imperaron normas proferidas por el monarca quien las modificaba según las necesidades organizativas del reino, o de su voluntad. Los impuestos se decretaban y cobraban sin ordenación jurídica, según López y Gutiérrez (2001), y no existía distinción entre el patrimonio del monarca y el erario; de tal modo que los súbditos estaban obligados indistintamente a remediar las necesidades estatales y las del rey.

En el Estado liberal de derecho se adoptó como principio fundamental el apego a ley, que según Montesquieu es: “la razón humana en cuanto se aplica al

gobierno de todos los pueblos de la tierra” (1906, p. 18). Acatar la ley significó precisar los derechos y deberes del ciudadano y someter los actos estatales al escrutinio de jueces independientes, de conformidad con la separación de poderes, que constituyó una limitación al poder público.

En Colombia, en 1991, la nueva Constitución Política adoptó la forma del Estado Social de Derecho. Sus normas son la fuente principal del derecho que les asigna contenido a las demás, como lo expresa Cea E. (2007), con un sistema basado en el respeto y garantía de los derechos que defienden la ley y la jurisprudencia.

III. El principio de legalidad en Colombia

El Estado Social de Derecho según el artículo 1° de la Constitución, obedece al principio de legalidad, que, en palabras de Chinchilla (2016):

En su más rigurosa aplicación, este principio exige que todo acto del órgano del Estado debe tener un referente jurídico previo, un sustento normativo expreso que le brinde justificación legitimadora (de todas formas, es un mecanismo ideológico que funciona socialmente). (p. 46)

Y la Corte Constitucional lo ha reafirmado en su Sentencia C-710:

El principio constitucional de la legalidad tiene una doble condición: de un lado es el principio rector del ejercicio del poder y del otro, es el principio rector del derecho sancionador. Como principio rector del ejercicio del poder se entiende que no existe facultad, función o acto que puedan desarrollar los servidores públicos que no esté prescrito, definido o establecido en forma expresa, clara y precisa en la ley. Este principio exige que todos los funcionarios del Estado actúen siempre sujetándose al ordenamiento jurídico que establece la Constitución y lo desarrollan las demás reglas jurídicas. (Corte Constitucional [Magistrado ponente: Jaime Córdoba Triviño], 2001)

Significa que el propio Estado se ha sometido a las normas expedidas por órganos de voluntad popular y que en caso de desconocerlas existe una autoridad que le obliga a hacerlo y le impone una sanción por dejar de hacerlo. Claramente señala Santofimio Gamboa (2003): “En su relación con la función administrativa del Estado, el principio de legalidad de los actos administrativos surge igualmente, de manera simultánea, con la institucionalización del poder” (p. 39). Se trata de la aplicación del principio de legalidad que está presente antes de la existencia de todo acto por cualquiera de los órganos del poder público.

El principio de legalidad, así contemplado en Colombia, es la columna que estructura el funcionamiento de la administración pública. Santofimio Gamboa (2003) dice que el principio de legalidad debe entenderse como la “necesaria conformidad de sus actos con el ordenamiento jurídico en general, y con el que le da fundamentación en especial” (p. 41). Sin embargo, dice este autor que la Administración se ciñe a la legalidad al guiar sus actuaciones por los preceptos

superiores como la Constitución y la ley, pero además a las elaboraciones interpretativas de la jurisprudencia y que constituyen precedente.

De conformidad con estos lineamientos se analiza el asunto planteado.

IV. El debido proceso constitucionalmente considerado

En el contexto constitucional colombiano, establece el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia:

El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante el juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas de cada juicio (...).

Acorde con esta norma, se le define atendiendo al órgano que actúa, a la función que cumple y al procedimiento que debe desplegarse y como aquel que inicia y adelanta el funcionario competente, y en el que se deciden situaciones relacionadas particulares, respetando el derecho de defensa, de conformidad con las pruebas y respetando las formas procesales. Dice la Corte Constitucional:

El debido proceso comprende un conjunto de principios materiales y formales entre los que se encuentran el principio de legalidad (memo index sine lege), el principio del juez natural o juez legal, el principio de favorabilidad penal y el principio de presunción de inocencia, todos los cuales en estricto rigor responden mejor a la estructura jurídica de verdaderos derechos fundamentales. El art. 29 de la Carta contempla, además, otros derechos que se entienden. (Corte Constitucional, 1992)

Sobre el tema afirma Cardona J. (2012):

El debido proceso se posesiona [sic] en el ordenamiento jurídico colombiano como un derecho fundamental reconocido a la persona y como tal se le asigna un nivel reforzado de protección frente a las actuaciones de los poderes públicos. Así, se predica ese derecho prima facie de la persona con relación al Estado (dimensión subjetiva), destacándose que desde su estructura normativa tiene la condición de principio. (p. 225)

En virtud del debido proceso, las autoridades administrativas y judiciales deberán acatar las formalidades de cada procedimiento y garantizar que se apliquen las normas que autorizan la presentación de pruebas y la controversia de las existentes. El ciudadano podrá solicitar que se les reconozcan sus derechos y que pueda garantizarse el ejercicio efectivo del derecho de defensa.

Al respecto, la Corte determinó en la Sentencia C-214:

En esencia, el derecho al debido proceso tiene la función de defender y preservar el valor de la justicia reconocida en el preámbulo de la Carta Fundamental, como una garantía de la convivencia social de los integrantes de la comunidad nacional. (Corte Constitucional, 1994)

Es claro, entonces, que el debido proceso deberá seguirse en todos los procedimientos de la administración.

V. El debido proceso en actuaciones administrativas

Ahora bien, en cuanto al proceso administrativo, el debido proceso se manifiesta afirmando su apego a los principios y derechos constitucionales garantizando la efectividad de estos, para dar cumplimiento al artículo 209 de la Constitución y servir a los intereses generales y a las autoridades administrativas que “deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado” (Artículo 2º de la Carta).

En desarrollo de las normas constitucionales, en el capítulo I del Título I del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo C.P.A.C.A. se consagran los principios generales de las actuaciones administrativas, aplicables en todos los casos. Las autoridades deben interpretar y aplicar las normas administrativas, de acuerdo con los principios consagrados en la Constitución Política, en el propio Código Contencioso Administrativo y en normas especiales. Explícitamente se refiere al debido proceso el segundo inciso del artículo 3º: “Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad”. En el numeral 1 del artículo se establece que en “En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción”.

En materia administrativa sancionatoria, se observarán adicionalmente los principios de legalidad de las faltas y de las sanciones, de presunción de inocencia, de *no reformatio in pejus* y *non bis in ídem*. Se cumplirán también el principio de igualdad, imparcialidad, buena fe, publicidad, eficacia, economía y celeridad.

Como contrapartida, los administrados tienen la carga de observar y utilizar todos los medios procesales que la ley les ofrece para proteger y hacer efectivos sus derechos y su conducta omisiva, negligente o descuidada acarrea consecuencias jurídicas desfavorables para aquellos, así como la improcedencia de la acción de tutela para efectos de cuestionarlas.

V.I. El principio de publicidad dentro del debido proceso administrativo

Según la Carta Fundamental (artículos 29 y 209), el debido proceso administrativo impone la publicidad como principio rector de las actuaciones (artículo 209 C.P. y 3º C.P.A.C.A.), de tal manera que la Administración está

obligada a dar a conocer a sus destinatarios aquellos actos que supongan una afectación directa de su situación jurídica.

Al respecto, afirmó la Corte Constitucional en la Sentencia C-096 de 2001:

El conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, no es una formalidad que pueda ser suplida de cualquier manera, sino un presupuesto de eficacia de la función pública administrativa – artículo 209 C.P.- y una condición para la existencia de la democracia participativa. (Corte Constitucional, 2001)

En desarrollo del principio de publicidad, la notificación de las decisiones asegura la legalidad de las determinaciones adoptadas y el uso efectivo de los derechos de defensa, de contradicción y de impugnación que el ordenamiento jurídico consagra.

Sobre las notificaciones precisa el Consejo de Estado

En cuanto al artículo 68 del C.P.A.C.A. que dispone sobre las notificaciones personales: si no hay un método más eficaz de notificación al interesado, podrá enviarse la citación “a la dirección sin formalidad alguna; y amplía las posibilidades de envío a un número de fax, a un correo electrónico o los datos que se puedan obtener del registro mercantil. (Consejo de Estado-Sala de Consulta y Servicio Civil, 2017)

Se trata de amplio margen para determinar el medio que sea más eficaz para citar al interesado con el propósito de llevar a cabo la notificación personal sin limitarlo a un medio o formalidad específica.

En dicho sentido, el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019 al adicionar un inciso y párrafo al final del artículo 563 del Estatuto Tributario, dispuso que la notificación de las actuaciones administrativas tributarias, de manera preferente se realizará a la dirección electrónica consignada por el responsable, agente retenedor y/o declarante en el Registro Único Tributario –RUT–. Por su parte el artículo 566-1 del Estatuto Tributario (modificado por el Artículo 105 de la citada Ley) establece el término de la notificación y se dan cinco días, a partir del recibo del correo electrónico, para que empiecen a correr los términos legales para responder o impugnar en sede administrativa.

La norma establece garantías para el contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante, de tal manera que con la notificación electrónica no se impida su defensa. Es así como se establece en el artículo 566-1 que en el evento de que por razones tecnológicas no se pueda acceder al contenido del acto administrativo, el contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante podrá comunicarlo a la DIAN dentro de los tres días siguientes a su recibo y esta deberá enviar nuevamente la notificación, sin perjuicio de que empiecen a correr los términos legales deberán transcurrir cinco días a partir del recibo del correo. Si no puede notificarse electrónicamente, por inconvenientes por parte de la administración o del contribuyente, se notificará el acto personalmente, de acuerdo con los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con estos lineamientos legales, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales emitió la Resolución 000038 del 30 de abril de 2020, donde determina que la notificación por medios electrónicos será el mecanismo preferente de notificación de las actuaciones en materia tributaria, aduanera o cambiaria. En términos generales este acto reglamentario también dispone que al administrado tributario se le remitirá a su dirección de correo electrónico los siguientes elementos: a) Código de verificación, que permita al administrado verificar la autenticidad del mensaje enviado. b) Nombre completo del Administrado, NIT, la fecha de expedición del mensaje y la indicación de los medios electrónicos complementarios para visualizar el acto administrativo y su contenido, en caso de existir. c) El acto administrativo adjunto, en su totalidad y, d) La advertencia que mediante el respectivo correo se está notificando el acto administrativo adjunto, los recursos que legalmente proceden, las autoridades ante quienes deben interponerse y los plazos para hacerlo (Artículo 5).

Disposición que también establece una presunción legal al entender que el administrado al consignar su correo electrónico en el RUT ha expresado su voluntad de ser notificado electrónicamente y por lo tanto adquiere unas obligaciones formales de suministrar información verídica y actualizada, responder por la seguridad de la dirección de correo electrónico, hacer uso adecuado de los códigos de verificación, al igual que revisar de manera periódica la bandeja de “comunicados” que tiene asignada la entidad en el Portal Transaccional (Artículo 9).

De acuerdo con un reciente fallo del Consejo de Estado (Consejo de Estado- Sección Primera, 2016), faltando la notificación de un acto administrativo es inoponible e ineficaz frente a quienes lo desconocen. Esta posición se mantiene y así lo ha dispuesto el Consejo de Estado (Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo, 2018)

Sobre el tema, la Corte Constitucional se pronunció, haciendo referencia a la función triple de la notificación:

- (i) asegura el cumplimiento del principio de publicidad de la función pública, dado que mediante ella se pone en conocimiento de los interesados el contenido de las decisiones de la Administración; (ii) garantiza el cumplimiento de las reglas del debido proceso en cuanto permite la posibilidad de ejercer los derechos de defensa y de contradicción; y (iii) la adecuada notificación hace posible la efectividad de los principios de celeridad y eficacia de la función pública al delimitar el momento en el que empiezan a correr los términos de los recursos y de las acciones procedente. (Corte Constitucional, 2014)

Es claro que la notificación es la comunicación al ciudadano por parte de la administración en la cual se le hace saber que se ha proferido un acto particular o que se ha iniciado un proceso que puede afectarle y que garantiza el principio

de contradicción y, en especial, prevenir que alguien pueda ser condenado sin ser oído. Define, además, la oponibilidad de los actos de la Administración.

V.II. Los medios de prueba

La Corte Constitucional en reiteradas ocasiones se ha referido al derecho a la prueba como componente del debido proceso y del derecho a la administración de justicia y manera de alcanzar la verdad en una investigación judicial. Sobre el tema pueden referenciarse las sentencias de la Corte Constitucional T-589 de 1999, (Corte Constitucional, 1999) y T-171 de 2006, (Corte Constitucional, 2006).

Este contexto obliga a analizar desde el derecho constitucional enfocado hacia el derecho administrativo, la relación entre debido proceso y prueba. Muestra de eso es lo establecido en el artículo 40 de la Ley 1437 de 2011 (C.P.A.CA) que preceptúa que toda actuación del Estado (función pública) se deberá soportar en acervo probatorio, bien sea, solicitado por el administrado o decretadas de oficio por la entidad.

En el caso concreto de la función pública desplegada en materia tributaria, la DIAN en razón de legalidad de la prueba y garantía del debido proceso en sí, podrá hacer uso de los actos preparatorios como lo son el requerimiento de información y el auto de inspección contable y tributaria que contemplan los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario. El interesado contará con la oportunidad de controvertir las pruebas aportadas o practicadas dentro de la actuación, antes de que se dicte una decisión de fondo. Es menester resaltar que dicha decisión que decreta medios probatorios no son objetos de recursos.

En la Sentencia C-034, la Corte Constitucional (2014), precisó que no era posible afirmar la identidad entre el proceso judicial y el proceso administrativo, puesto que este se rige por principios rectores que garantizan el debido proceso y, además, por los principios que definen la función pública, regida por principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad.

V.II.I. El derecho a aportar y controvertir las pruebas

Este derecho lo define la Corte Constitucional en la Sentencia C-034 de 2014 como el medio para que el funcionario administrativo obtenga el conocimiento necesario de los hechos, aplique las normas jurídicas pertinentes y dé respuesta a los asuntos que están bajo su competencia.

La estructura probatoria es una parte esencial de los procedimientos administrativos y comprende las oportunidades para solicitarlas, la atribución del juez para decretarlas y practicarlas, la facultad para producir pruebas de oficio y las reglas que deben seguirse para su valoración.

VI. El debido proceso administrativo tributario

El principio constitucional del debido proceso en materia tributaria significa que este debe realizarse de conformidad con las normas existentes al momento de ocurrir el proceso, ante el funcionario competente y bajo el estricto cumplimiento de todas las formalidades que la propia ley establece y se aplica a todas las investigaciones adelantadas por las autoridades tributarias. Galvis A. (2019) recoge en la caracterización del debido proceso tributario su distintivo constitucional:

El procedimiento tributario, al garantizar el debido proceso, brinda el derecho de defensa de los contribuyentes u obligados a cumplir las obligaciones tributarias. Para tal efecto, ha de otorgar la posibilidad de controvertir todos los actos administrativos, sean definitivos o de trámite, llámense requerimientos especiales o liquidaciones oficiales, pliegos de cargos o resoluciones. Además, los contribuyentes pueden aportar pruebas, solicitar revisiones especiales e inspecciones contables o tributarias para aclarar los hechos en la oportunidad y dentro del término debido (Galvis A., 2019, p. 124).

Teniendo en cuenta que uno de los procesos a que da lugar la función tributaria del Estado es la Liquidación Oficial de Revisión, y que se pretende abordar desde la garantía del debido proceso, se hace imperioso el procedimiento de discusión del impuesto, los actos administrativos que pueden emitirse por la DIAN y los recursos existentes contra dichos actos.

Es así como una vez presentada la declaración tributaria, la DIAN, de conformidad con el artículo 705 del Estatuto Tributario, deberá notificar el requerimiento del artículo 703 *ibidem*, a más tardar dentro de los tres años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, teniendo en cuenta que, en los casos de la declaración extemporánea, el plazo comienza a contarse a partir de la fecha de presentación de la misma. En el evento de que la declaración tributaria presente un saldo a favor, el plazo de los tres años se cuenta después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

Entonces se tiene que el referenciado requerimiento especial como preparatorio tiene como fin proponer al contribuyente que modifique la liquidación privada, explicando las razones en que se fundamenta y dentro del término de los tres años siguientes al plazo para declarar.

Conforme a las facultades de fiscalización e investigación que cuenta la DIAN y que son atribuidas por el artículo 684 del Estatuto Tributario, podrá, antes del requerimiento especial, proferir un requerimiento ordinario y luego expedir el acto administrativo de liquidación de revisión, con miras a recaudar información que permita determinar la veracidad o no de la información.

En caso de que no lo sea, este acervo probatorio será fundamento del requerimiento especial.

En esta etapa la DIAN podrá cruzar información mediante la verificación con terceros y solicitar información adicional. Es así como podrá:

- a) verificar la exactitud de las declaraciones o informes, si lo considera necesario;
- b) adelantar investigaciones que le permitan establecer la generación de hechos generadores de obligaciones tributarias y que no se hayan declarado;
- c) podrá exigirle al contribuyente o a terceros que presenten documentos que registren operaciones y cuando ambos estén obligados a llevar libros registrados;
- d) ordenar la exhibición de libros, comprobantes y documentos del contribuyente o de terceros, estando obligados a llevar contabilidad;
- e) efectuar diligencias que sean necesarias para determinar correcta y oportunamente los impuestos, facilitando al contribuyente que aclare dudas y omisiones para lograr una correcta determinación;
- f) La DIAN, para fines fiscales, cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los estados financieros, “sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos”. Igualmente, de conformidad con el artículo 275 de la Ley citada, puede solicitar la transmisión electrónica de la contabilidad, de los estados financieros y demás informes, los cuales constituirán prueba en este tipo de investigación.

El requerimiento especial deberá notificarse al contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante para que en un plazo de tres meses (prorrogable por la administración hasta por otros 3 meses en caso de nuevos hechos a investigar) se formule por escrito las objeciones, aportar y solicitar pruebas.

La DIAN dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento, podrá notificar la liquidación oficial de revisión, salvo que se requiera realizar inspección tributaria, que se suspenderá dicho plazo hasta por tres meses, tal como lo dispone el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta la información recibida, la DIAN profiere el acto administrativo que contiene la liquidación de revisión y las sanciones —bien sea por corrección, por inexactitud y los correspondientes intereses moratorios— que fueren del caso y es por ello que se conoce en la doctrina como “resolución-sanción” que debe notificarse en la forma establecida por la Ley, y que es objeto del recurso de reconsideración, el cual puede interponerse o no por el contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante dentro de los dos meses siguientes a su notificación. No se considera como obligatorio entablar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción

contenciosa administrativa que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes a la firmeza de la liquidación (Literal d, numeral 2° del artículo 164 de la Ley 1437 de 2011 y parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario).

A *grosso modo* se ha presentado el proceso administrativo sancionatorio tributario para el caso de la liquidación oficial de revisión, sin antes advertir que se establece en favor del contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante, y como garantía del debido proceso, una serie de oportunidades para acreditar que los datos aportados y con los cuales justificó su declaración se ajustan a las normas tributarias; también existe una serie de términos que se deben respetar con sigilo a fin de no perder la oportunidad procesal de defender sus intereses o que en caso de que la administración no lo respete, pierda su competencia para impartir sanciones y se tenga que terminar el procedimiento a favor del administrado.

VI.I. La Liquidación Oficial de Revisión, en tanto se trata de un acto administrativo, deberá ajustarse al principio de legalidad

Para comprender el significado constitucional y legal de la liquidación oficial de revisión, hay que precisar que esta hace parte del poder tributario que según Piza (2008) se deriva de las normas básicas contempladas en el título XII de la Constitución Política de 1991, que establecen el marco jurídico de la actividad económica de los actores públicos y privados, en lo relativo a “la propiedad privada, principios como la libertad de empresa y la economía de mercado, así como el régimen de intervención de los poderes públicos en la actividad económica privada” (p. 53). Una de las esferas principales de intervención del Estado en la economía comprende el poder fiscal referido a la atención del gasto público que comprende el poder tributario.

Ahora bien, en el contexto constitucional colombiano se incluyen preceptos que establecen el poder fiscal en cabeza del Estado, y lo caracteriza como la facultad de creación de tributos regida por el principio de legalidad; es decir, significa que solo es la ley la que puede establecerlos, tal como está escrito en los artículos 150 y 388 de la Constitución Política. En su aplicación es el propio Estado quien debe recaudarlos, acatando siempre los principios que la propia ley consagra y los derechos que concierne a los ciudadanos.

El poder tributario, según Piza (2008), ha sido claramente delimitado con el fin de evitar intromisiones indebidas del Estado en la actividad económica, lo cual constituye un principio democrático del Estado Social de derecho. Pero, al mismo tiempo, esa libertad económica y la garantía para los ciudadanos están sometidas a la limitación constitucional que implica la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, como lo establece el artículo 95 de la Constitución.

Para que el Estado ejerza su potestad tributaria se autoriza al máximo órgano de lo fiscal, la DIAN, para exigirle al ciudadano que le haga conocer su actividad económica y los resultados de esta mediante una declaración formalizada ante dicha autoridad, al tiempo que debe respetar sus derechos tanto en relación al contenido como al procedimiento para brindarla.

Como garantía de los derechos tributarios, como afirma Piza (2014), una de las notas características del procedimiento es la consagración de la autoliquidación de impuestos como el de Renta, el IVA, la retención en la fuente. Así, al tiempo que se eliminó la intromisión del Estado por medio de funcionarios que determinaban la liquidación respectiva, se impusieron al contribuyente y al agente de retención las obligaciones de: declarar el monto sobre el cual debe hacerlo, la aplicación de la tarifa, la imputación de retenciones, anticipos y saldos, sanciones y el monto a pagar con los intereses respectivos (p. 245).

Sin embargo, aunque el Estado no interviene en la declaración y liquidación, reserva su poder para fiscalizar y determinar que estas se realicen de conformidad con los hechos que atañen a cada contribuyente y agente de retención y con las normas establecidas para el cobro de los tributos.

En este ámbito, las normas tributarias han consagrado la figura jurídica de la liquidación oficial de revisión como aquella donde se determinan impuestos, anticipos y retenciones “a partir de una modificación de las bases gravables y de la depuración tributaria incorporada en una respectiva declaración, acorde con el desarrollo fáctico y jurídico recabado en el acto administrativo preparatorio” (Cermeño, De Bedout, Andrés y Clopatofsky, 2017). En esta liquidación se imponen las sanciones por inexactitud.

Esta modalidad de liquidación, expresión del poder de fiscalización de la administración, debe contener unos requisitos legales, tal como se establece en los artículos 702 y siguientes del estatuto tributario, entre ellos, el requerimiento especial contemplado en el artículo 703 que establece que:

Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

La liquidación deberá estar suficientemente sustentada, utilizando la explicación jurídica y fáctica, fundada en las pruebas que se someten al principio de contradicción como lo establece el artículo 742 del Estatuto Tributario. Como todo acto administrativo podrá incurrir en defectos que la vicien de nulidad, la cual podrá proponerse en sede administrativa, mediante el recurso de reconsideración.

La naturaleza jurídica de la liquidación de revisión es la de un título ejecutivo que contiene una obligación clara, líquida y exigible por la administración y da

lugar al cobro coactivo, mediante el respectivo proceso, para exigir el pago de las sumas ordenadas. Deberá provenir de una autoridad administrativa competente, en este caso el jefe de la unidad de liquidación de cada dirección seccional de la DIAN, quien puede delegar en funcionarios a su cargo la realización de los estudios y verificaciones y la práctica de pruebas encaminadas a sustentar “la determinación oficial de un tributo a cargo de un contribuyente, responsable, agente de retención o declarante, que hubiera sido liquidado en forma indebida por parte del obligado” (Cermeño et al., 2017, p. 180). La liquidación se notificará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, en forma electrónica, personal o por la red de correos oficiales o servicio de mensajería autorizado, tal como se especificó en líneas anteriores cuando se hizo referencia a los artículos 103 y 105 de la Ley 2010 de 2019.

La oportunidad procesal para la notificación de la liquidación oficial será dentro de los seis meses posteriores a la fecha del vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial o su ampliación, no obstante que el contribuyente, responsable, agente retenedor, dé respuesta al requerimiento especial. El término establecido puede suspenderse en dos casos especiales, de conformidad con el artículo 710 del Estatuto Tributario:

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.

La liquidación de revisión, respetando el derecho de defensa y el debido proceso, restringirá el contenido de esta a la declaración del contribuyente. Tendrá en cuenta los presupuestos fácticos y los efectos jurídicos de la misma. Este punto es importante, porque hacerlo de otra manera imposibilitaría al contribuyente para fundamentar los argumentos encaminados a destruir la argumentación de la autoridad tributaria. Cermeño et al. (2017) citan sentencias del Consejo de Estado en las cuales se especifica que violar el principio de correspondencia equivale a desconocer el debido proceso:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 6 de octubre de 2005, Exp. 14635, C. P. Ligia López Díaz, del 18 de junio de 2009, Exp. 15540, C.P. Héctor romero, del 16 de octubre de 2014, Exp. 18752, C.P. Jorge Octavio Ramírez, del 23 de septiembre de 2013, del 1º de agosto de 2013, Exp. 18861, C.P. Carmen Teresa Ortiz, del 25 de junio de 2012, Exp. 17844, C.P. Carmen Teresa Ortiz, y del 2 de febrero de 2012, Exp. 16760 C.P. Hugo Fernando Bastidas, entre otras. (p. 184)

Aunque el artículo 712 del Estatuto Tributario no contempla la inclusión del material probatorio dentro del contenido de la liquidación de revisión, este deberá hacer parte de él, para que el contribuyente, bien sea el responsable del IVA, el agente de retención o el declarante, tenga conocimiento de ella y pueda controvertirlo. Es esta una obligación de la administración y un derecho del contribuyente que garantiza el debido proceso y que tiene fundamento en el artículo 742 del Estatuto Tributario que establece:

La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

Como decisión en derecho que pone fin a una actuación de la Administración, la liquidación de revisión es susceptible de recursos por la vía administrativa y judicial. En sede administrativa, puede impugnarse mediante el recurso de reconsideración, a no ser que el contribuyente, responsable, agente de retención o declarante, opte por aceptar la determinación tomada por la Administración o demande judicialmente la liquidación. Hay que anotar que la interposición del recurso de reconsideración no constituye un requisito para entablar la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, cuando el contribuyente ha atendido en debida forma el requerimiento especial. Así lo ha determinado la jurisprudencia del Consejo de Estado, como efectivamente lo hizo en las sentencias:

Sentencias de 10 de octubre de 2007, Exp. 15134 y de 10 de abril de 2008, Exp. 2002-00823 [15857], entre otras. Autos de 27 de mayo de 2004, Exp. 14348, y de 11 de noviembre de 2004, Exp. 14347, entre otros. Sentencia del 12 de diciembre de 2006, expediente 14826, CP. Ligia López Díaz reiterada en sentencia de 12 de mayo de 2010, Exp. 16448 M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas., acogidas en la Sentencia del 8 de septiembre de 2017 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo [Magistrada ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto], 8 de septiembre de 2017)

Ahora bien, el recurso de reconsideración debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, de conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario y el término se cuenta desde el día de la expedición del acto. Cuando la ley habla “meses” se trata de meses del calendario, salvo que el día final del segundo mes sea festivo.

La competencia para resolver el recurso la fija el artículo 720: deberá presentarse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios de la Administración que expidió el acto respectivo y cuando el acto se profiere por el Administrador de impuestos o su delegado, el recurso de reconsideración debe interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió. La admisión del recurso se hará dentro del mes siguiente y deberá notificarse por correo al interesado. El recurso puede inadmitirse mediante un auto expedido por el funcionario ante

quien se interpuso. Si se exigen requisitos pueden subsanarse dentro de los diez días siguientes o invocar el recurso de reposición, que se resolverá dentro de los cinco días siguientes, pues de lo contrario opera el silencio administrativo positivo y se entiende que fue admitido.

En el artículo 730 del Estatuto Tributario se establecen las causales de nulidad de los actos administrativos y, por lo tanto, los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos son nulos:

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.
2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.
3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.
5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.
6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.

El artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo contempla seis causales de nulidad de los actos administrativos:

- i) Sean expedidos con infracción de las normas en que debía fundarse
- ii) Sean proferidos por un funcionario incompetente
- iii) Sean promulgados en forma irregular, sin observancia de los procedimientos establecidos para ello,
- iv) Sean expedidos con desconocimiento del derecho de defensa y contradicción de un contribuyente, responsable, agente de retención o declarante,
- v) Sean proferidos a partir del sustento de una falsa motivación y/o sean promulgados a partir de una desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

VI.II. Las indagaciones en que se apoya la liquidación de revisión

La fiscalización por la Administración tiene como objetivo examinar las declaraciones y las autoliquidaciones de las personas naturales y jurídicas obligadas a tributar de conformidad con la ley; la facultad incluye la capacidad y la competencia para investigar lo que se ha ocultado o se ha afirmado falsamente. Las funciones de fiscalización se enumeran en el artículo 684 del

Estatuto tributario que, según Piza (2014), consisten en comprobar lo declarado e investigar lo no declarado para proferir el acto administrativo, para lo cual se requieren actos preparatorios necesarios para ello.

La naturaleza jurídica de la fiscalización es la de una función inquisitiva orientada a establecer y documentar las averiguaciones y establecer probatoriamente si un contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante ha desconocido las normas, evadiendo o eludiendo las obligaciones tributarias.

Piza (2014) caracteriza la función de fiscalización:

Para el cabal ejercicio de esta función, la administración debe adelantar actividades que en principio implican la comprobación de valores, pero que bien entendidas también comprenden la valoración del proceso de aplicación de las normas efectuado por el contribuyente objeto de la revisión. Bajo esta expresión— aplicación— se engloban todas las actividades que implica el juicio de determinación de consecuencias jurídicas, a saber: la calificación de los hechos, la interpretación de las normas seleccionadas como aplicables al caso y la subsunción de los hechos calificados —premisa menor— en la interpretación efectuada de dichas normas — premisa mayor—, para así atribuirle una consecuencia jurídica tributaria a la situación fáctica valorada. Igualmente, en el curso de la fiscalización la administración debe establecer si los obligados tributarios han incurrido en conductas tipificadas como infracciones tributarias, investigación punitiva con la cual, si es el caso, se da inicio al procedimiento administrativo sancionador. (p. 234)

Y es que el poder tributario está subordinado al derecho, como bien lo expresa Piza (2008). Se ha visto que el procedimiento para la expedición de la liquidación de revisión tiene contempladas todas las etapas con los diversos requisitos que es obligatorio cumplir en cada una de ellas. En lo no determinado hay remisión expresa a las normas del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo.

Hay un tema importante: previamente al requerimiento a un contribuyente, responsable, agente de retención o declarante, es necesario que existan algunos indicios o evidencias de que los datos consignados en la declaración o en la liquidación no se ajustan a los hechos económicos o a las normas legales y son estos los que activan la facultad de fiscalización por parte de la administración y se practican las pruebas necesarias para confirmar o desestimar las sospechas o conjeturas existentes.

Piza (2008) al referirse a esta facultad se remite a la Constitución de 1991 que incorporó principios al derecho tributario, tales como: eficiencia, equidad y progresividad, que orientan el deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado y que impiden la afectación de los derechos ciudadanos. La eficiencia se considera como un principio que opera cuando se trata de atacar prácticas como la evasión y la elusión; la Corte Constitucional la avala en casos de sanciones administrativas y penales. El alto

organismo relaciona la eficiencia con el Estado Social de Derecho y con su obligación de cumplir eficazmente sus propósitos.

En lo que tiene que ver con la equidad, la progresividad y la igualdad, se trata de principios que se relacionan con el reparto de la carga tributaria y pretenden que los aportes económicos estén en relación con la capacidad de las personas, limitación al poder tributario.

A este tema se refieren algunos autores (Romero-Molina, Grass-Suárez y García-Caicedo, 2013) quienes argumentan, apoyados en normas constitucionales, que existen unos límites a lo que denominan la “arbitrariedad impositiva” (p. 67) y que enuncian así: i) principio de legalidad tributaria, que protege la seguridad jurídica y la limitación del poder impositivo del Estado; ii) Principios de equidad, eficiencia y progresividad del tributo contemplados en el artículo 363 de la Constitución Política (que establece: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”) iii). Principio de igualdad tributaria que está asociado a los principios de equidad, progresividad y capacidad de pago y en virtud de él busca evitar arbitrariedades y afirman: “Estos principios tributarios consagran el límite impuesto al Estado en relación con la actuación tributaria”. (p. 70). Este último considera la diferencia social entre los habitantes del Estado colombiano; va de la mano con los principios de equidad, progresividad y capacidad de pago; busca poner un límite al poder del Estado y así evitar arbitrariedades. En cuanto a la irretroactividad, es claro su efecto hacia el futuro y a la generalidad que las normas operan para todos.

La Corte Constitucional se refiere a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria en las relaciones Estado-ciudadano:

Del principio de igualdad se deriva “un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.” (Corte Constitucional, 2018)

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

La justicia tributaria ha sido interpretada como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo

del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos. A estos principios también se ha referido la Corte en la Sentencia C-600 de 2015 (Corte Constitucional, 2015).

Otro de los límites al poder de fiscalización es el de los derechos fundamentales que constituyen un límite no solo al poder legislativo de implementación de medidas para combatir la evasión y la inclusión, sino a la potestad de fiscalización. Piza (2008) menciona derechos fundamentales como la intimidad. Pero considera que la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos legales, no constituye de por sí violación.

Dice Piza (2008), refiriéndose a la jurisprudencia que esta ha conciliado el alcance de las facultades de fiscalización con el derecho a la igualdad, definiendo que es legalmente que se determina la facultad de intervenir en el derecho a la intimidad, así como el alcance de la competencia y cuándo y en qué condiciones puede ejercerse, de conformidad con el artículo 684 del Estatuto Tributario que fija taxativamente dichas facultades amplias de fiscalización e investigación y que le permiten, verificar la exactitud de la información, investigar la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones, citar o requerir al contribuyente para que informe o conteste interrogatorio, exigir la presentación de documentos, ordenar la exhibición de libros, comprobantes, documentos y realizar diligencias para determinar impuestos.

A este artículo se le adicionó un literal en cuanto a la facultad de la DIAN de revisar y verificar estados financieros que hayan servido para determinar los tributos. Se le adicionó, también, un parágrafo que dispone la posibilidad de solicitar la transmisión electrónica de la información contable, de acuerdo con las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad que establezca la dirección de la DIAN.

La información que se solicita debe ser necesaria y útil para efectos tributarios, y deberá conservarse debidamente sin divulgarse o utilizarse para fines distintos de los autorizados por la Constitución y las leyes; esta responsabilidad es extensiva a bancos, puesto que intervienen en la gestión tributaria. Los registros a oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios, locales del contribuyente o de terceros depositarios de documentos contables y archivos pueden realizarse por la DIAN. Otro tanto

se ha dicho de las facultades de la administración de impuestos para efectuar registros de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de documentos contables o sus archivos. Está excluida la revisión de la casa de habitación de los contribuyentes o de terceros (Piza, 2014).

VI.III. Otras funciones de la fiscalización

Además de las funciones anteriores orientadas a identificar los hechos generadores del impuesto, existe, además, la potestad para revisar la aplicación de las normas que el contribuyente ha hecho en su caso y confirmarla o modificarla. En concepto de Piza (2014) es esta la esencia de dicha facultad:

[...] la administración puede discrepar de dicha calificación y proponer su propia aplicación, que puede derivar de hechos nuevos no declarados, o de interpretaciones distintas de la norma, que en cualquiera de los dos eventos da lugar a una mayor deuda tributaria de la declarada por el contribuyente”. (p. 246)

Zornosa y Muñoz (2010, citados por Piza, 2014) afirman; “la aplicación comprende la calificación del hecho, la interpretación de la norma y la subsunción del hecho concreto del contribuyente a la correspondiente norma”

Esta función constituye un tema complejo, pues se trata de un ámbito en el cual existe una gran inseguridad para el contribuyente, puesto que puede dar lugar al desconocimiento de sus derechos, y donde él no puede intervenir, ni solicitar la garantía constitucional debido a que se trata precisamente de interpretaciones que pueden albergar cierto margen de subjetividad, lo que evidenciaría una tensión entre facultades de la administración tributaria y las garantías del ciudadano.

Al respecto, Piza (2014) destaca que la Corte Constitucional en la Sentencia T-381 de 1993 manifestó:

[...] las actuaciones de la administración tributaria están gobernadas, como todo trámite que pueda culminar en la imposición de sanciones, por las reglas propias del debido proceso. En consecuencia, por perentorio e ineludible mandato del artículo 29 de la Carta, el contribuyente debe contar con oportunidad de defensa y tener a su alcance las opciones de probar, controvertir pruebas en su contra y ejercer los recursos pertinentes para atacar las determinaciones que lo afectan”. [...] el Estado no puede ser privado de su poder de indagación tributaria ni de su capacidad investigativa, las cuales por ser de orden público, prevalecen sobre la voluntad de los particulares y se imponen a ellos.

VI.IV. Algunos fallos recientes sobre el debido proceso

En el proceso ante el Consejo de Estado dentro del proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, no se aceptó la nulidad por considerar que las pruebas omitidas no eran pertinentes ni conducentes. En la sentencia que se reitera, la Sala precisó que, de la interpretación del artículo 568 ib., se concluye,

que si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de este, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN. En estos casos, la:

[...] notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. (Consejo de Estado, 2018)

Igualmente, el Consejo de Estado, a través de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta dispuso:

De la interpretación sistemática de las anteriores disposiciones, la Sala ha concluido el artículo 689 *ibídem* no limita el ejercicio de las facultades de investigación y fiscalización que desarrolla el artículo 684 del Estatuto Tributario. Esto, por cuanto, independientemente de que la declaración cobijada con el beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador para su investigación, no la excluye del control fiscal que ejerce la DIAN, pues la Administración cuenta con amplias facultades para adelantar las investigaciones que estime conveniente y establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria. (Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo, 2018)

Igualmente se afirmó con relación a los indicios:

La DIAN puede establecer por este medio la inexistencia de operaciones declaradas por el contribuyente o el responsable, puesto que un indicio implica la existencia de un hecho conocido, ya probado, del cual se deduce el hecho indicador y la adecuación lógica entre ellos. Y el indicio no reemplaza el hecho a corroborar, sino que es el punto inicial para razonar y demostrar el hecho que se debe comprobar.

En lo que tiene que ver la validez probatoria de los indicios, esta depende de la conducencia en relación con el hecho investigado y que se perfecciona cuando otros medios probatorios los ratifican.

VI.V. Un asunto a considerar: responsabilidad objetiva del contribuyente, el responsable del IVA o el agente retenedor y el respeto por la presunción de inocencia, pilar del debido proceso en materia sancionatoria.

Todo lo expuesto en las anteriores líneas, ha suscitado interrogantes acerca de si está consagrada la responsabilidad objetiva para los casos que dan lugar a la referida actuación de la administración, y si esta pueda ser un camino para

que se desconozcan los derechos que amparan al contribuyente, al responsable del IVA y al agente retenedor.

Pensando este asunto de manera general, dicha liquidación erige determinados hechos en prueba de que los sujetos tributarios han incurrido en conductas que imponen un incremento de los tributos y las sanciones respectivas, es decir, no rige el principio de inocencia, sino el de culpabilidad, en tanto obliga a los sujetos pasivos a recolectar y a allegar el material con el cual pueden desvirtuar la sospecha de la administración, contrariamente al sistema penal en el cual es el Estado el que deberá desvirtuar el principio de inocencia que ampara a la persona imputada o acusada.

Es un tema importante y es que, previamente al requerimiento a un contribuyente, agente de retención o declarante, es necesaria la existencia de indicios o evidencias de que los datos consignados en la declaración o en la liquidación no se ajustan a los hechos económicos o a las normas legales. Es entonces cuando se activa la facultad de fiscalización por parte de la administración y se practican las pruebas necesarias para confirmar o desestimar las sospechas o conjeturas existentes. Y es la propia administración la que debería probar todos los hechos y no el particular demostrar “su inocencia tributaria”.

El cuestionamiento y crítica al sistema impuesto se ha hecho por algunos autores y en sus planteamientos se apoya el reparo a la ausencia de garantía que implica el hecho de que sea el contribuyente quien debe probar su inocencia y no que la administración pruebe la culpabilidad, desvirtuando de esta manera el principio de inocencia que ampara al ciudadano en el derecho penal. Entre los autores, se encuentra Galvis Arteaga (2019), quien afirma que tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado coinciden en su consideración de que no puede determinarse la responsabilidad del administrado con la certeza de la realización del hecho constitutivo de una infracción en materia tributaria. Sin embargo, su afirmación pierde firmeza, en tanto dice que las últimas sentencias no son “lo suficientemente constantes para establecer una línea jurisprudencial fuerte” (p. 140). No obstante la cita anterior, en las conclusiones afirma que la Corte Constitucional, en contraste con el Consejo de Estado, tiene una visión de la responsabilidad subjetiva, mientras que el Consejo de Estado se inclina por una responsabilidad objetiva, aunque reconociendo algunos matices a esta, como sucedió en la Sentencia del Consejo de Estado, Sección cuarta, del 12 de abril de 1985. M.P.: Enrique Low Murtra. Expediente 10850, citada por Galvis Arteaga (p. 133).

La naturaleza objetiva de la responsabilidad tiene implicaciones que afectan el debido proceso, ya que basta la existencia de un hecho para derivar de él la responsabilidad tributaria. La administración puede tomar una decisión que, orientada por dicha responsabilidad, desconozca los principios y garantías

del derecho penal que aplican, aunque con atenuaciones, en el derecho administrativo sancionador, bajo el concepto de que este tiene como fin la protección de la organización estatal y el funcionamiento de la misma. Si se analiza la liquidación de revisión que se refiere “al acto administrativo que concretiza la determinación oficial de un tributo” (Cermeño et al., 2017), en esta se imponen las sanciones por inexactitud y deberá estar suficientemente motivada con relación a los montos y sustentada con base en las pruebas, sujetas al principio de contradicción.

La indagación acerca del trámite de la liquidación de revisión muestra cómo la acción del ciudadano deberá encaminarse a probar que lo consignado en la liquidación obedece a la realidad de la actividad, como lo afirma Ramírez Torrado (2008) puesto que en el derecho administrativo sancionador, el principio de culpabilidad es su pilar.

El interrogante se refuerza por la lectura y análisis del texto de Galvis Arteaga (2019), quien explica que los principios y garantías procesales en derecho penal actúan de manera absoluta, mientras que en el derecho administrativo sancionador, se acepta que los principios y garantías del derecho penal se apliquen en forma relativa, garantizando las potestades del Estado, pero permitiendo al contribuyente el ejercicio de su defensa.

Otro de los autores que trata el tema de la responsabilidad es Restrepo Pineda (2015), quien introduce dudas importantes, pues evidencia que desde 1992 la propia Corte Constitucional, citando a los tratadistas García de Enterría y Ramón Fernández, ratifica la aplicación matizada de los principios y garantías penales al derecho administrativo sancionador, en especial en el derecho tributario, en lo que tiene que ver con la carga de la prueba y la presunción de inocencia. Sobre esta última afirma el autor que esta queda negada cuando se acepta la presunción de culpa en los casos de incumplimiento del deber constitucional de declarar, declarar extemporáneamente y hacerlo con inexactitudes, por cuanto “si se presume la culpa es porque la presunción de inocencia ha sido negada” (p. 83).

Es claro entonces que existe un conjunto normativo que obliga tanto a la Administración tributaria como al contribuyente, declarante, agente retenedor y responsable, además de una serie de principios, deberes y derechos, que la Constitución y la propia ley tributaria establecen para dar garantía al debido proceso en el caso de la liquidación de revisión. En lo que tiene que ver con la carga de la prueba, la Administración tributaria tiene el deber de aportar las pruebas mínimas que desvirtúen la presunción de inocencia.

VII. Conclusiones

La indagación ha permitido entender que en el tema tributario opera la norma constitucional del debido proceso que le asigna al contribuyente,

retenedor del IVA y al declarante una garantía específica para atender todo lo relacionado con el derecho de defensa. El desconocimiento de los distintos trámites y en especial la indebida notificación de la liquidación de revisión, así como la omisión del trámite de pruebas constituye una violación ostensible de los derechos constitucionales y legales.

Con relación a la hipótesis de la posible violación o desconocimiento de las normas que garantizan el debido proceso durante la etapa de fiscalización, prevalece la potestad de la administración de investigar con el fin de determinar la posible evasión o elusión, sobre el derecho del ciudadano a ser debidamente informado sobre el procedimiento. Se trata de una facultad inquisitiva que tiene el Estado a la cual no puede renunciar. La discusión administrativa del tributo conforme a las normas del Estatuto Tributario no recopila directamente la filosofía que contiene la presunción de inocencia que establece el artículo 83 de la Constitución Política, dado que el cimiento del requerimiento de información por parte de la DIAN parte de la presunción de la culpa en el actuar del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, y es a este que le toca recaudar y presentar todo un acervo probatorio para demostrar todo lo contrario: su buena fe, siendo una discusión en sede administrativa no equitativa en las calidades de los sujetos, por un lado, se encuentra el Estado con todo su poder, estructura administrativa y función pública de un sinnúmero de empleados altamente capacitados y, por el otro, el contribuyente que cuenta con menos poder y que se encuentra limitado en su capacidad de recaudar material probatorio.

Es completamente necesario realizar una sensibilización al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante de mantener actualizada la información que reposa el Registro Único Tributario a fin no ser notificada en direcciones (física o electrónica) diferente y que no le permita realizar una defensa técnica de sus intereses. Al igual que, conocer los términos procesales para dar respuesta a los requerimientos, solicitar o aportar pruebas, dado que su desconocimiento o preclusión de términos no le permitirían obtener resultados óptimos en la discusión del tributo.

En consecuencia, no obstante, la participación pasiva del contribuyente en esta etapa, salvo si violan su intimidad o su seguridad, la controversia a que darían lugar las pruebas practicadas en ejercicio de la potestad de fiscalización, pueden ser controvertidas a partir de la notificación en debida forma de la liquidación de revisión, bien sea en sede administrativa o judicial, en el caso de haberse desconocido el derecho fundamental al debido proceso.

Es necesario considerar el interrogante planteado en relación con el desconocimiento de aspectos que son cruciales en lo que tiene que ver con el debido proceso, ya que se le desconoce al contribuyente la posibilidad del reconocimiento de las razones fácticas y jurídicas que desvirtúan los hechos

jurídicos sobre los cuales fundamenta la administración tributaria sus reparos, en relación con la no presentación de la declaración o con los errores de esta, que pueden provenir de una distinta interpretación contable y tributaria de un hecho, dentro de la controversia jurídica a que da lugar la liquidación de revisión.

Realmente el estudio y análisis refuerza un serio cuestionamiento de este tema y lo que significa la posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria. Habría que pensar y debatir académicamente y en el ámbito de los especialistas en tributación acerca de los posibles mecanismos que permitan que el ciudadano tenga sus plenos derechos, para formular la posibilidad de un cambio en los principios orientadores de la liquidación de revisión de manera tal que la potestad de implementar mecanismos, para garantizar el flujo de los recursos del Estado, no esté en contra de los derechos fundamentales de los administrados, cuya actividad es la fuente de los ingresos, pero que dichos administrados son, además, los destinatarios de las funciones del Estado.

De los temas álgidos que debe contener el estudio académico es cimentar un cambio en el tipo de responsabilidad en materia tributaria, hoy prima la responsabilidad objetiva donde tan solo se verifica la comisión de un hecho, sin importar en lo más mínimo el elemento volitivo (voluntad y consciencia en el actuar). Al invertir el tipo de responsabilidad podríamos contar con una discusión en sede administrativa con mayores garantías que se derivan de la consagración constitucional del debido proceso como bien se ha hecho la normatividad penal que desde sus fundamentos normativos proscriben la responsabilidad objetiva y solo permiten la subjetiva, bien sea, a título de dolo o culpa.

VIII. Referencias bibliográficas

- Acción de tutela, 11001-03-15-000-2014-02171-00 (Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta 7 de Abril de 2016).
- Calle Calderón , A. L. (2000). Bases para una fundamentación político-constitucional del debido proceso. *Nuevo Foro Penal N° 63 Universidad Eafit*, 45-69.
- Cardona J., J. (2012). Modelo hermenéutico del debido proceso en Colombia. *Estudios de Derecho -Estud. Derecho- Vol. LXIX. N° 153, junio 2012. Facultad de Derecho Universidad de Antioquia, Medellín*, 215-243.
- Carvajal, B. (2010). Alcances y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo. *Revista Digital de Derecho Administrativo N° 4*, 7-21.
- Cea E., J. (2007). Proyecciones de la separación de poderes en el Estado Contemporáneo. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano.*, 147-161.
- Cermeño, C., De Bedout G., J., Andrés G., S., y Clopatofsky D., C. (2017). *Procedimiento Tributario. Teoría y Práctica*. Bogotá: Legis Editores.
- Chinchilla, T. (2016). El Estado de Derecho como modelo político jurídico. *Revistas UPB*, 37-66.

- Consejo de Estado, Sentencia del 22 de febrero de 2018. Radicación: 73001-23-33-000-2012-00174-01 (20478) (Consejo de Estado [Magistrado ponente: Julio Piza] 2018).
- Consejo de Estado Sala de Consulta y Servicio Civil [Magistrado ponente: Álvaro Namén Vargas]. (2017). *Radificación número: 11001-03-06-000-2016-00210-00(2316). Consulta sobre obre el alcance de los artículos 68 y 69 de la Ley 1437 de 2011 que regulan la notificación por aviso y la notificación electrónica*. Bogotá: Consejo de Estado.
- Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo, Recurso de apelación Radicación: 25000 23 37 000 2014 01291 01 (23288) (Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta [Magistrada ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto 2018).
- Consejo de Estado- Sección Primera, Sentencia 13001233100020010202301, 03/11/2016 (Consejo de Estado [Magistrado ponente: Roberto Augusto Serrato] 2016).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo [Magistrada ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto]. (8 de septiembre de 2017). *Sentencia radicación 05001-23-33-000-2014-01479-01 (22342)*. Bogotá: Consejo de Estado.
- Consejo de Estado-Sala de Consulta y Servicio Civil, Radicación 11001-03-06-000-2016-00210-00(2346 (Consejo de Estado [Magistrado ponente: Álvaro Namén Vargas] 2017).
- Corte Constitucional , Sentencia T-445 de 1992 (Corte Constitucional [Magistrado ponente: Simón Rodríguez] 6 de julio de 1992).
- Corte Constitucional , Sentencia C-214 de 1994 (Corte Constitucional [Magistrado ponente: Antonio Barrera Carbonell] 28 de abril de 1994).
- Corte Constitucional , Sentencia T-589 de 1999 (Corte Constitucional [Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz] 13 de agosto de 1999).
- Corte Constitucional , Sentencia C-096 de 2001 (Corte Constitucional [Magistrado ponente: Álvaro Tafur Galvis] 31 de enero de 2001).
- Corte Constitucional , Sentencia T-171 de 2006 (Corte Constitucional [Magistrada ponente: Clara Inés Vargas Hernández] 7 de marzo de 2006).
- Corte Constitucional , Sentencia T-404 de 2014 (Corte Constitucional [Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio] 26 de junio de 2014).
- Corte Constitucional , Sentencia C-034 de 2014 (Corte Constitucional [Magistrada ponente: María Victoria Calle Correa] 29 de enero de 2014).
- Corte Constitucional , Sentencia C-060 de 2018 (Corte Constitucional [Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado] 7 de junio de 2018).
- Corte Constitucional [Magistrado ponente: Jaime Córdoba Triviño]. (2001). *Sentencia C-710 de 2001*. Bogotá: Corte Constitucional.
- Corte Constitucional, Sentencia C-600 de 2015 (Corte Constitucional [Magistrada ponente: María Victoria Calle Correa] 16 de septiembre de 2015).
- Corte Constitucional, Sentencia C-481 de 2019 (Corte Constitucional [Magistrado ponente: Alejandro Linares Cantillo] 16 de Octubre de 2019).
- Fernández Arbeláez, I. M. (2015). *Derecho Procesal Administrativo y Contencioso Administrativo*. Armenia: Editorial Universitaria-Universidad la Gran Colombia Armenia.
- Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y razón*. Madrid: Trotta.

- Galvis A., J. (2019). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista de Derecho Fiscal N° 14, Universidad Externado de Colombia, Bogotá*, 121-142.
- Galvis Arteaga, J. (2019). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista de Derecho Fiscal N° 14*, 121-142.
- López P., A., & Gutiérrez D., M. (2001). El sistema tributario durante la Edad Media. *Boletín Jurídico de la Universidad Europea de Madrid*, 10.
- Martínez Jurado, D. (2018). El Soft Law en Derecho Administrativo y su control judicial en Colombia. *Revista Digital de Derecho Administrativo N°20* , 289-343.
- Montesquieu. (1906). *El Espíritu de las Leyes*. Madrid: Biblioteca de Derecho y de Ciencias Sociales.
- Pérez Ortiz, R. E. (2013). *Eficacia y validez del acto administrativo*. Bogotá: Universidad Nacional Maestría en Derecho Administrativo .
- Perilla-Zamudio, J. F. (2015). El acto administrativo como expresión de la función administrativa. *In Vestigium Ire Vol. 9 N° 1* , 175-183.
- Piza R., J. (2008). El régimen fiscal en la Constitución de 1991. *Revista Derecho del Estado N° 21 Universidad Externado de Colombia, Bogotá*, 51-80.
- Piza R., J. (2014). La función de fiscalización tributaria en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal 7. Universidad Externado de Colombia, Bogotá*, 231-277.
- Ramírez Torrado, M. L. (2008). Consideraciones de la Corte Constitucional acerca del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador. *Revista de Derecho No. 29*, 153-177.
- Restrepo Herrera, C. (2009). El acceso a la justicia dentro de un debido proceso. *Universitas Estudiantes*, 63-73.
- Restrepo Pineda, C. M. (2015). Los principios y garantías del debido proceso penal y su aplicación en materia tributaria. *Ratio Iuris Vol. 10, número 20*, 61-86.
- Romero-Molina, C., Grass-Suárez, Y., & García-Caicedo, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Derecho y políticas públicas, vol 15, número 17*, 67-77.
- Santofimio Gamboa, J. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo. Acto Administrativo Procedimiento, Eficacia y Validez*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Sentencia , 150012333000201300035 01 N° interno 20890 (Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta 20 de Septiembre de 2017).
- Sentencia C-012 de 2013, Exped. D-9195 (Corte Constitucional 23 de Enero de 2013).
- Sentencia C-034 de 2014, Exped. D-9566 (Corte Constitucional 29 de Enero de 2014).
- Vega, A. (2014). Efectos de la indebida notificación de los actos administrativos tributarios emitidos por la Dian en la etapa de liquidación o determinación de los tributos de orden nacional . *Revistas U.Externado*, 207-2013.

RESEÑA EDITORIAL

La Revista Contaduría Universidad de Antioquia es una publicación con circulación de dos números anuales, en los meses de junio y diciembre, editada por el Departamento de Ciencias

Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

El objetivo de la Revista es publicar artículos derivados de procesos de investigación con contenido analítico, crítico frente a las problemáticas propias de la disciplina y profesión contable y ciencias afines. Editada desde el año 1982, cuenta con colaboradores tanto nacionales como extranjeros, quienes gozan de privilegiada reputación en el medio contable lo cual permite a la Revista ser considerada como una de las de mayor importancia y trayectoria en América Latina y la comunidad hispana.

Es una de las publicaciones que más ha contribuido a la difusión del pensamiento en torno a la contabilidad y, por consiguiente, al perfeccionamiento y fundamentación adecuada de dicha disciplina en Colombia.

Su distribución se lleva a cabo mediante suscripción, canje y envío como donación a personas, organismos e instituciones que promueven el avance y el enriquecimiento de la contabilidad, en los ámbitos nacional e internacional.

Las contribuciones de los distintos autores son arbitradas y seleccionadas bajo rigurosos criterios académicos, tomando como base la evaluación realizada por parte de un grupo de pares investigadores externos a la institución editora. El comité editorial y el comité científico de la revista dan su opinión y orientación luego de evaluar detalladamente cada edición para garantizar que la publicación cumple los objetivos predefinidos asegurando también su calidad. La convocatoria para recibir artículos está permanentemente abierta.

La responsabilidad sobre el contenido de los artículos publicados recae exclusivamente sobre sus autores y no compromete en ningún sentido al Departamento de Ciencias Contables y tampoco a la Facultad de Ciencias Económicas.

EDITORIAL OUTLINE

The journal Accounting University of Antioquia is a publication with a circulation of two numbers each year, in June and December, edited by the

Department of Accounting Sciences, Faculty of Economic Sciences, University of Antioquia, Medellín, Colombia.

The journal's objective is to publish articles deriving from research processes with analytical and critical content in face of the problematics belonging to the accounting discipline and profession and to related sciences. Edited since 1982, the journal counts on foreign and domestic contributors who own a privileged reputation within the accounting domain. This is the reason of the journal's acknowledgement as one of the most important and with greater history in Latin America and the Spanish community.

It is one of the publications whose contribution to the propagation of accounting thought and, therefore, to the bettering and solid foundation of such discipline in Colombia has been the greatest. Its distribution is carried out by subscription, exchange and sending as donations to people, organizations and institutions furthering Accounting's development and flourishing abroad and within our country.

Contributions by several authors are arbitrated and selected under rigorous academic criteria, based on the evaluation by a group of specialists who do not belong to the editing institution. The journal's editorial and scientific committees offer their opinion and directives after evaluating in detail each edition to ensure a publication meeting all aims proposed and to ensure its quality. The call for articles is permanent.

Responsibility for the articles' content is taken exclusively by their authors and does not fall in any way on the Department of Accounting Sciences and the Faculty of Economic Sciences.

NOTICE ÉDITORIALE

La Revue de Comptabilité Université d'Antioquia est une publication à circulation de deux numéros annuels, aux mois juin et décembre, éditée par le Département de Sciences Comptables, Faculté de Sciences Economiques, Université d'Antioquia, Medellín, Colombia.

Le but de la revue est de publier des articles dérivant des procès de recherche d'esprit analytique et critique face aux problématiques propres à la discipline et profession comptable et aux sciences connexes. Éditée dès l'année 1982, elle se sert de collaborateurs nationaux et internationaux, qui jouissent d'une réputation privilégiée dans le milieu comptable; ce qui permet à la revue d'être considérée comme une des plus importantes et avec plus d'histoire en Amérique latine et dans la communauté hispanique.

Elle est une des publications qui ont contribué au plus haut degré à la propagation de la pensée autour de la comptabilité et, par conséquent, au perfectionnement et fondation adéquates de cette discipline en Colombie.

Sa distribution est opérée par abonnement, échange et envoi en tant que donations aux personnes, organismes et institutions qui encouragent le progrès et l'enrichissement de la comptabilité internationalement et nationalement.

Les contributions des divers auteurs sont arbitrées et sélectionnées selon des rigoureux critères académiques sur la base de l'évaluation effectuée par un groupe de spécialistes qui n'appartiennent pas à l'institution éditrice. Le comité éditorial et le comité scientifique de la revue offrent leurs opinions et leur orientation après avoir évalué en détail chaque édition afin d'assurer une publication qui satisfait aux buts prédéfinis, et aussi afin d'assurer sa qualité. La convocation des articles à évaluer est ininterrompue.

La responsabilité du contenu des articles publiés n'incombe qu'à leurs auteurs et ne concerne nullement le Département de Sciences Comptables et non plus la Faculté de Sciences Economiques.

RESENHA EDITORIAL

A Revista Contaduría Universidad de Antioquia é uma publicação com circulação de dois números anuais, nos meses de junho e dezembro, editada pelo Departamento de Ciencias Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colômbia.

O objetivo da Revista é publicar artigos derivados de processos de pesquisa com conteúdo analítico, crítico frente às problemáticas próprias da disciplina e profissão contábil e ciências afins. Editada desde o ano 1982, conta com colaboradores tanto nacionais quanto estrangeiros, quem gozam de privilegiada reputação no meio contábil, o qual permite à Revista ser considerada como uma das de maior importância e trajetória na América Latina e a comunidade hispânica.

É uma das publicações que mais contribui com a difusão do pensamento em torno da contabilidade e, conseqüentemente, com o aperfeiçoamento e fundamentação adequada de tal disciplina na Colômbia.

Sua distribuição se realiza mediante subscrição, troca e envio como doação a pessoas, organismos e instituições que promovem o avanço e o enriquecimento da contabilidade, nos âmbitos nacional e internacional.

As contribuições dos diferentes autores são arbitradas e selecionadas sob rigorosos critérios acadêmicos, tomando como base a avaliação realizada por parte de um grupo de pares pesquisadores externos à instituição editora. O comitê editorial e o comitê científico da revista dão sua opinião e orientação depois de avaliar detalhadamente cada edição para garantir que a publicação cumpra com os objetivos predefinidos assegurando também sua qualidade. A convocação para receber artigos está permanentemente aberta.

A responsabilidade sobre o conteúdo dos artigos publicados cabe exclusivamente a seus autores e não compromete em sentido algum ao Departamento de Ciencias Contables e também não à Facultad de Ciencias Económicas.

REGLAMENTO PARA AUTORES

- 1) Los artículos deben ser inéditos y desarrollar temáticas relacionadas con las ciencias económicas, preferiblemente con orientación contable en áreas como: costos y contabilidad de gestión, procesos tributarios, gestión y contabilidad pública, contabilidad fiscal, gestión financiera, teoría contable, contabilidad internacional, educación y formación contable, tecnología contable, historia de la contabilidad, procesos de control, y todos aquellos temas que tengan relación directa con la contabilidad y la profesión contable en contextos locales y globales. Dado que la revista busca difundir a un público diverso la producción académica seleccionada, la construcción del texto debe dar cuenta de una adecuada redacción y corrección idiomática, además de la rigurosidad propia del trabajo de reflexión e investigación.
- 2) El envío no ha sido publicado previamente ni se ha enviado previamente a otra revista (o se ha proporcionado una explicación en Comentarios al editor/a).
- 3) El fichero enviado está en formato Microsoft Word, RTF, o WordPerfect.
- 4) Se han añadido direcciones web para las referencias donde ha sido posible.
- 5) El texto tiene interlineado simple; el tamaño de fuente es 12 puntos; se usa cursiva en vez de subrayado (exceptuando las direcciones URL); y todas las ilustraciones, figuras y tablas están dentro del texto en el sitio que les corresponde y no al final del todo.
- 6) En función de las políticas del sistema de ciencia y tecnología se dará prelación a los artículos bajo la modalidad de: * Artículo de investigación científica y tecnológica (extensión máxima 20 páginas), * Artículos de reflexión (extensión máxima 20 páginas) y * Artículos de revisión (extensión máxima 20 páginas). Sin embargo, ocasionalmente se publicará también: * Artículo corto (extensión máxima 5 páginas), * Reporte de caso (extensión máxima 12 páginas), * Revisión de tema (extensión máxima 20 páginas), * Traducción y * Síntesis a modo de artículo de investigación de trabajos de grado (extensión máxima 20 páginas).
 - Definimos las tres primeras modalidades:
 - Artículo de investigación científica: documento que presenta, de manera detallada, los resultados originales de proyectos terminados de investigación. La estructura generalmente utilizada contiene cuatro apartes importantes: introducción, metodología, resultados y conclusiones.
 - Artículo de reflexión: documento que presenta resultados de investigación terminada desde una perspectiva analítica, interpretativa

o crítica del autor, sobre un tema específico, recurriendo a fuentes originales.

- Artículo de revisión: documento resultado de una investigación terminada donde se analizan sistematizan e integran los resultados de investigaciones publicadas o no publicadas, sobre un campo en ciencia o tecnología, con el fin de dar cuenta de los avances y las tendencias del desarrollo. Se caracteriza por presentar una cuidadosa revisión bibliográfica de por lo menos 50 referencias.
- 7) El artículo debe contener un **resumen** (abstract) que no supere **150 palabras**. Igualmente se deben seleccionar un conjunto de máximo **5 palabras claves** que referencien el texto y que sirvan de enlace para los sistemas de búsqueda en bases de datos. El resumen debe ser claro, coherente, sin referencias, tablas o figuras, entregando información sobre el tipo de estudio y propósito, las temáticas generales abordadas, la metodología utilizada y algunos elementos conclusivos.
 - 8) El envío de los artículos debe contener la siguiente información: Carta de originalidad y derechos, Información autores, carátula del artículo en donde se encuentra: título del manuscrito, resumen, nombre de los autores; manuscrito (no debe tener información de los autores).
 - 9) Los artículos son sometidos al siguiente proceso de evaluación:
 - Revisión del comité editorial.
 - Arbitraje por dos pares según formulario prediseñado por la revista. A falta de consenso se utilizará un tercer evaluador.
 - Los resultados son comunicados a los autores. En caso de solicitud de algunas modificaciones los autores tendrán 15 días para remitir las versiones definitivas de los artículos.
 - La edición y redacción de la revista se reserva el derecho de realizar los cambios de estilo pertinentes.
 - 10) *El texto cumple con los requisitos bibliográficos y de estilo indicados en las Normas APA sexta edición, con las siguientes recomendaciones:*

Para las citas bibliográficas se recomienda utilizar el siguiente sistema: en el cuerpo del texto se indica entre paréntesis el primer apellido del autor, el año de publicación (Bateson, 2002, p. 36) si la cita es textual, se debe incluir el número de la página luego del año dentro del paréntesis (Bateson, 2002, p. 36), cuando la referencia se encuentra en dos páginas se utiliza (Bateson, 2002, pp. 35-36). En caso de presentarse un autor con obras del mismo año estas se diferencian utilizando letras a continuación del año (Bateson, 2002a).

Si se citan distintas obras relativas a una misma idea se separan las referencias con punto y coma (Bateson, 2002; Romero, 1995), conservando el orden alfabético del apellido del primer autor.

Cuando se cita a algún autor citado por otro se coloca el nombre del autor citado por fuera del paréntesis y en el paréntesis se incluye la información. Bateson (2002 citado en Jiménez, 2005).

Si se presentan dos o más autores con el mismo apellido, se colocan las iniciales del nombre para diferenciarlos. Por otro lado, cuando no se tenga el autor de la obra, se utiliza el título de ésta, que en caso de ser muy extenso sólo se utilizará completo en la primera vez y luego se abreviará en las otras citas.

Con las fuentes electrónicas que presentan documentos sin páginas se debe colocar el número del párrafo utilizando la abreviatura parra (en castellano) y para (en inglés). Cuando no hay número de párrafos visibles, debe ponerse el subtítulo en el que aparece la cita y el número del párrafo dentro del subtítulo.

En el caso que se cite una traducción de una obra original y no se conoce el año de la obra original se utiliza (Aristóteles, trad. 1999); si se conoce la fecha de publicación del original (Williams, 1980/1995).

En las citas de los artículos de revista o periódicos mensuales, debe ponerse el mes de la publicación después del año, separado por una coma. En el caso de publicaciones diarias se incluirá el día (2006, Junio 25).

Si la obra es un manuscrito no publicado, se pone el año en el cual fue elaborado.

Referencias bibliográficas:

Las referencias bibliográficas se presentarán en orden alfabético.

Libros: Apellido, iniciales del autor. (Año). Título de la obra (en cursiva) (No. edición o reimpresión). Ciudad: editorial. Cuando la ciudad no es muy conocida se agrega el país, separado por una coma.

Capítulo de libro: Apellido, iniciales del autor, (Año), el título del capítulo va en letra normal, después del punto se pone En, luego las iniciales del escritor del libro y el apellido, Título de la obra (en cursiva) (pp. Del capítulo). Ciudad: editorial.

Artículo en revista: Apellido, iniciales del autor. (Año). Título de la obra (letra normal). Nombre de la revista (en cursiva), No. (Vol.), páginas en las cuales se encuentra el artículo. DOI

Artículo en periódico: Apellido, iniciales del autor. (Año, mes y día). Título de la obra (letra normal). Nombre del periódico (en cursiva), página(s).

Ponencias o conferencias en simposio, congreso, reuniones:

- Si la contribución está publicada en un libro con editor: Apellido, iniciales del autor, (Año), el título del capítulo va en letra normal, después del punto se pone En, luego las iniciales del editor y el apellido seguido por la abreviatura

entre paréntesis (Ed.), Nombre del evento (en cursiva) (pp. Donde está contenido el trabajo). Ciudad: editorial.

- Si no está publicada: Apellido, iniciales del autor, (Año, mes), el título del capítulo va en cursiva, después del punto se pone Ponencia o trabajo presentado en, luego el nombre del evento, ciudad, país.

Tesis de grado o postgrado: Apellido, iniciales del autor. (Año). Título de la obra (en cursiva). Tesis para optar el título de..., escuela o departamento, universidad, ciudad, país.

Manuscrito no publicado: Se conservan las consideraciones dependiendo del tipo de trabajo y después del título se pone Manuscrito no publicado. Si los autores pertenecen a una institución o universidad, se señala ésta, la ciudad y el país.

Medios audiovisuales: Se debe señalar al productor o director, o ambos, título [tipo de medio]. Ciudad de origen.

Medios electrónicos en internet:

- Si es un artículo que es duplicado de una versión impresa en una revista, se utiliza el mismo formato para artículo de revista, poniendo entre paréntesis cuadrados [Versión electrónica] después del título del artículo.
- Si el artículo en línea pareciera ser algo distinto de la versión impresa en una revista, después de las páginas de la revista, se pone la fecha de extracción y la dirección electrónica.
- Si el artículo aparece sólo en una revista de internet: Apellido, iniciales del autor, (Año, mes y día), el título en letra normal. Nombre de la revista (en cursiva), No., Artículo No. X. Extraído el día del mes, año y la dirección electrónica.

Nota: Los casos no presentados en este reglamento pueden consultarse en <http://contaduria.udea.edu.co>, en el módulo Revista Contaduría en el link “Reglamento”. La revista Contaduría Universidad de Antioquia sigue las normas de referencia y citación de la American Psychological Association (APA) para la edición y publicación de sus artículos.

- 6) Si el artículo tiene citas de pie de página (notas de ampliación o aclaración) deben marcarse con números arábigos siguiendo el orden de aparición en el texto.
- 7) Los cuadros o tablas, gráficos e imágenes incorporados en el artículo deben ser de alta calidad y fácilmente manipulables. Cuando el artículo posea imágenes prediseñadas se debe referenciar la fuente, garantizando que la imagen puede ser utilizada y difundida por medios de publicación masivos como la revista.

Nota: Todas las referencias citadas en el cuerpo del trabajo deben estar incluidas en las referencias bibliográficas, adicionalmente, en las referencias bibliográficas no se deben incluir referencias que no hayan sido citadas en el cuerpo del manuscrito.

- 8) **Propiedad intelectual y derechos de autor:** Para la Revista Contaduría Universidad de Antioquia, el envío de un artículo indica que el(los) autor(es) certifica(n) y acepta(n):
- Que éste no ha sido publicado, ni aceptado para publicación en otra revista.
 - Que en caso de haber sido reportada la publicación de una versión previa como working paper (o 'literatura gris') o en un sitio web, y que en caso de ser aceptada su publicación, será retirado del sitio de internet, en el que se dejará sólo el título, el resumen, las palabras clave y el hipervínculo a la Revista.
 - Que una vez publicado en Contaduría Universidad de Antioquia no se publicará en otra revista.
- Al enviar el artículo para su evaluación, el(los) autor(es) acepta(n) igualmente que transferirá(n) los derechos de autor a Contaduría Universidad de Antioquia, a efectos de su publicación en la versión impresa o electrónica incluso en bases de datos en las cuales la revista esté indizada. Reiteramos que el contenido de los artículos publicados en Contaduría Universidad de Antioquia es de exclusiva responsabilidad del(los) autor(es) y no necesariamente refleja el pensamiento del Comité Editorial y Científico, y tampoco del Departamento de ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. Los textos pueden reproducirse total o parcialmente citando la fuente.
- 9) Cada autor clasificado tiene derecho a tres ejemplares de la edición en que participa, más la versión electrónica definitiva de su artículo.

Revista Contaduría Universidad de Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaimе.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co

REGULATIONS FOR AUTHORS

- 1) Articles are to be unpublished and are to develop topics relating to economic sciences, better if accounting-oriented in areas like: costs and accounting management, tributary processes, management and public accounting, tax accounting, financial management, accounting theory, international accounting, education and accounting education, accounting technology, history of accounting, control processes, and all topics relating directly to accounting and accounting profession in local and global contexts. Since the journal seeks to spread on varying public selected academic production, the making of the text must witness to an adequate redaction and idiomatic correction, besides the rigour proper to reflection and research works.
- 2) To serve the policies of the science and technology system, articles under the following modes take priority: * Scientific and technological research article (no longer than 20 pages), * Reflection articles (no longer than 20 pages) and * Revision articles (no longer than 20 pages). Nevertheless, occasionally we publish also: * Short article (no longer than 5 pages), * Case Report (no longer than 12 pages), * Topic revision (no longer than 20 pages), * Translation and * Synthesis in the style of a research article from degree projects (no longer than 20 pages).

We define the three first modes:

Scientific research article: document showing in detail the original results of accomplished research. The form generally employed contains four important divisions: introduction, methodology, results, and conclusions.

Reflection article: document showing accomplished research results from the author's analytical, interpretative or critical point of view about a specific topic making use of original sources.

Revision article: document evincing an accomplished research wherein the results of published or unpublished researches into a technology or science domain are analysed, systematised, and integrated so that improvements and tendencies of the development are evinced. It is characterised by the presentation of a careful bibliographical revision of at least 50 references.

- 3) The article is to contain an **abstract not beyond 150 words**. A group of at most **5 keywords** are to be chosen to serve as text references and links for search systems in databases. The abstract is to be clear, coherent, without references, tables or graphics, offering information on the kind of study and on its purpose, topics generally treated, methodology employed and some conclusive elements.

- 4) Articles are to be sent to Editorial Board to the journal's Director (Calle 67 No 53 - 108 Bloque 13 Oficina 108, Medellín - Colombia) the original and a copy together with the corresponding CD. They may also be sent by e-mail to revistacontaduria@udea.edu.co. Works are to be written in letter-size paper, Times New Roman size 11, normal space between lines, word processor Word o RTF.
- 5) Information on the author(s) is to be included: complete name, occupation and institution, information for contact (e-mail address and physical address), recent publications. This information is employed to elaborate a short outline of the author's curriculum vitae. Likewise it is to be indicated whether the article derives from a research project (name and inscription code before the formal institution), promoting institutions and research group.
- 6) Articles are subjected to the following process of evaluation:
 - a. Editorial committee revision.
 - b. Arbitration by two specialists according to a form preconceived by the journal. If agreement is not reached, we will avail ourselves of a third specialist.
 - c. Results are communicated to authors. In case the authors may ask for some modifications, they will have a 15-day deadline to send the articles' final version.
 - d. The journal's edition and redaction reserves the right to effectuate pertinent changes on the style.
- 7) ***Bibliographical quotations:***

As regards bibliographical quotations we recommend to use the following procedure: within the text body in parenthesis you indicate the author's surname, the publication year and the reference page (Bateson, 2002, p. 36), when the reference is on two pages you use (Bateson, 2002, pp. 35-36). If you have an author with works of the same year, these are differentiated by letters next after the year (Bateson, 2002a).

If you quote several works relating to the very same idea, references are separated by semicolon (Bateson, 2002; Romero, 1995), keeping to the first author's surname's alphabetical order.

If you quote any author quoted by another, you write the name of the quoted author outside the parenthesis and in parenthesis you indicate the information. Bateson (2002 quoted in Jiménez, 2005).

If you have two or more authors with the same surname, you write the name's initials to tell them apart. Now if you do not know the work's author, you write its title, which if too long will only be written in its complete form the first time then in other quotations it will be shortened.

As for electronic sources showing documents without pages, you must write the paragraph's number using the abbreviation parra (in Spanish)

and para (in English). When there is no visible number of paragraphs, you must indicate the subtitle wherein the quotation is to be found and the paragraph's number within the subtitle.

If you quote a translation of an original work and you do not know the year of the original work, you write (Aristóteles, trad. 1999); if you know the original's publication date (Williams, 1980/1995).

Regarding quotations of articles from reviews or from monthly journals, you must write the publication month after the year separated by comma. If from daily publications you indicate the day (2006, June 25).

If the work is a manuscript unpublished, you write the elaboration year.

Bibliographical references:

Bibliographical references are to be written in alphabetical order.

Books: Surname, author's initials. (Year). Work title (in italics) (No. edition or reprinting). City: editorial. If the city is not well-known you add the country separated by a comma.

Book chapter: Surname, author's initials, (Year), chapter's title in normal letter, after the point you write En, then the book's writer's initials and his surname, Work title (in italics) (pp. From chapter). City: editorial.

Journal article: Surname, author's initials. (Year). Work title (normal letter). Journal's name (in italics), No. (Vol.), pages wherein the article is found.

Newspaper article: Surname, author's initials. (Year, month, and day). Work title (normal letter). Newspaper's name (in italics), page(s).

Addresses or lectures in symposia, congresses, meetings:

- If the contribution is published by an editor: Surname, author's initials, (Year), the chapter's title in normal letter, after the point we write En, then the editor's initials and the surname followed by an abbreviation in parenthesis (Ed.), Name of the event (in italics) (pp. Where the content of the work is found). City: editorial.
- If not published: Surname, author's initials, (Year, month), chapter's title in italics, after the point you write Address or work held at, then the name of the event, city, country.

Graduation or postgraduate thesis: Surname, author's initials. (Year). Work title (in italics). Thesis to obtain a degree in ..., school or department, university, city, country.

Unpublished manuscript: you keep to the recommendations for this kind of work and after the title you write unpublished Manuscript. If the author belongs to an institution or university, you write it, adding the city and the country.

Audiovisual media: you include producer or director, or both, title [kind of medium]. City of origin.

Electronic media in the Internet:

- If an article duplicated from a printed version in a review, you use the same form for a review article, writing in square brackets [Electronic version] after the article's title.
- If the online article seems a little unlike the printed version in the review, after the review pages, you indicate the extraction date and the web page.
- If the article is found only in a review in the Internet: Surname, author's initials, (Year, month, and day), the title in normal letter. Review's name (in italics), No., Article No. X. Extracted on the day in the month, year and e-mail address.

Note: Cases not presented in these regulations can be consulted at <http://contaduria.udea.edu.co>, in Revista Contaduría on the link "Reglamento". The journal Accounting University of Antioquia meets the reference and quotation standards by the American Psychological Association (APA) for the edition and publication of its articles.

- 8) If the article contains quotations in footnotes (explanation or amplifying notes) these are to be marked with Arabic numbers following the order of apparition in the text.
- 9) Tables or charts, graphics and images incorporated in the article are to be of high quality and easy to handle. If the article contains preconceived images, their sources are to be referenced, thereby guaranteeing that the image can be used and spread by massive publication media like our journal.
- 10) **Copyright and royalties:** As regards the Journal Accounting University of Antioquia, the sending of an article indicates that the author certifies and acknowledges:
 - a. That this article has neither been published nor accepted for publication in any other journal or review.
 - b. That, if the publication of a previous version has been reported as working paper (or grey literature) or in a web page, and that if the publication is accepted, the article is to be extracted from that web page, wherein you will leave only title, abstract, keywords and a hyperlink to the our journal.
 - c. That, once the article is published in Accounting University of Antioquia, it is not to be published elsewhere.

When authors send their articles for evaluation, they equally accept that they will transfer the authorship rights to Accounting University of Antioquia, for publication

In printed or electronic versions, even in data bases wherein the journal is indexed. We reiterate that articles' content published in Accounting University of Antioquia is the exclusive responsibility of the author and not necessarily reflects the ideology of the Editorial and

Scientific Committee and the Department of Accounting Sciences of the University of Antioquia. Texts can be reproduced in whole or in part by quoting the source.

- 11) Each classifying author is entitled to three copies of the edition wherein he takes part, and to the final electronic version of the article.

Journal Accounting University of Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaime.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co

RÈGLEMENT POUR LES AUTEURS

- 1) Les articles doivent être inédits et doivent développer des thématiques portant sur les sciences économiques, de préférence d'orientation comptable dans des domaines tels que: coûts et comptabilité de gestion, des procès tributaires, gestion et comptabilité publique, comptabilité fiscale, gestion financière, théorie comptable, comptabilité internationale, éducation et formation comptable, technologie comptable, histoire de la comptabilité, procès de contrôle, et tous les thèmes qui se rapportent directement à la comptabilité et à la profession comptable dans des contextes locaux et globaux. Du fait que la revue cherche à répandre sur un public divers la production académique sélectionnée, la construction du texte doit témoigner d'une rédaction adéquate et de correction idiomatique, en outre de la rigueur propre au travail de réflexion et de recherche.
- 2) En fonction des politiques du système de science et technologie, on donnera priorité aux articles sous la modalité de: * Article de recherche scientifique et technologique (la plus grande étendue 20 pages), * Articles de réflexion (la plus grande étendue 20 pages) et * Articles de révision (la plus grande étendue 20 pages). Cependant, on publiera souvent aussi: * Article court (la plus grande étendue 5 pages), * Rapport de cas (la plus grande étendue 12 pages), * Révision de thème (la plus grande étendue 20 pages), * Traduction et * Synthèse dans la manière d'article de recherche de travaux de fin d'études (la plus grande étendue 20 pages).

On définit les trois premières modalités:

Article de recherche scientifique: document qui présente, en détail, les résultats originaux de projets achevés de recherche. La structure généralement utilisée contient quatre parties importantes: introduction, méthodologie, résultats et conclusions.

Article de réflexion: document qui présente des résultats de recherche achevée avec une perspective analytique, interprétative ou critique de l'auteur, concernant un thème spécifique, en se rapportant aux sources originales.

Article de révision: document dérivant d'une recherche achevée où l'on analyse, systématise et intègre les résultats de recherches publiées et non publiées, portant sur un domaine de la science ou la technologie, afin de témoigner des progrès et des tendances du développement. Elle se caractérise par la présentation d'une révision bibliographique détaillée contenant au moins 50 références.

- 3) L'article doit comporter un **abrégé** (abstract) à au plus **150 mots**. Également, on doit sélectionner un ensemble à au plus **5 mots clés** qui servent en tant que des références du texte et en tant que des liens pour les systèmes de recherche des bases de données. L'abrégé doit être clair, cohérent, sans références, cadres ou figures, il ne doit offrir que des renseignements sur le type d'étude et sur le propos, les thématiques générales traitées, la méthodologie utilisée et quelques éléments conclusifs.
- 4) Les articles doivent être envoyés au Conseil Éditorial au Directeur de la revue (Calle 67 No 53 – 108 Bloque 13 Oficina 108, Medellín - Colombia) l'original et la copie avec le disque correspondant. Également, ils peuvent être envoyés par courrier électronique à revistacontaduria@udea.edu.co. Les travaux doivent être écrits en papier taille carte, type de lettres Times New Roman à grandeur 11, interligne simple, les processeurs de texte Word ou RTF.
- 5) On doit intégrer les indications de l'auteur(s) telles que: nom complète, occupation et institution, indications de contact (adresse de courrier physique et électronique), publications récentes. Ces renseignements sont employés afin d'élaborer une courte notice du curriculum de l'auteur. Aussi, on doit indiquer si l'article dérive d'un projet de recherche (nom et code d'inscription dans l'organisme formel), les organismes qui appuient et le groupe de recherche.
- 6) Les articles sont soumis au procès d'évaluation suivant:
 - Révision du comité éditorial.
 - Arbitrage par deux spécialistes selon un formulaire préconçu par la revue. Faute d'accord, on se servira de la évaluation d'un troisième spécialiste.
 - Les résultats sont transmis aux auteurs. En cas de demandes de quelques modifications, les auteurs auront 15 jours pour renvoyer les versions finales des articles.
 - L'édition et la rédaction de la revue se réservent le droit d'effectuer les changements de style pertinents.
- 7) **Citations bibliographiques:**
Pour les citations bibliographiques il est recommandé d'utiliser le système suivant: dans le corps du texte on indique entre parenthèses le nom de famille de l'auteur, l'année de publication et la page de référence (Bateson, 2002, p. 36), quand la référence se trouve dans deux pages on emploie (Bateson, 2002, pp. 35-36). Si l'on trouve un auteur avec ouvrages de la même année ceux-ci seront différenciés en employant des lettres après l'année (Bateson, 2002a).

Si l'on cite divers ouvrages portant sur la même idée, les références sont séparées par point virgule (Bateson, 2002; Romero, 1995), en gardant l'ordre alphabétique du nom de famille du premier auteur.

Quand on cite quelque auteur cité par un autre, on place le nom de l'auteur cité en dehors des parenthèses et, entre parenthèses, on met l'indication. Bateson (2002 cité dans Jiménez, 2005).

Si l'on trouve deux ou plus d'auteurs au même nom de famille, on place les initiales du nom afin de les différencier. D'ailleurs, quand on n'a pas l'auteur de l'ouvrage, on emploie le titre de celui-ci ; si le titre est trop long, on l'emploie entier uniquement la première fois et par la suite abrégé.

Quant aux sources électroniques qui montrent des documents sans pages, on doit placer le numéro du paragraphe en employant l'abréviation parra (en espagnol) et para (en anglais). Quand il n'y a pas des paragraphes visibles, on doit indiquer le sous-titre où l'on trouve la citation et le numéro du paragraphe dans le sous-titre.

Si l'on cite une traduction d'un ouvrage original et l'on ne connaît pas l'année de l'ouvrage original, on emploie (Aristóteles, trad. 1999); si l'on connaît la date de la publication de l'original (Williams, 1980/1995).

Quant aux citations extraites des articles de revue ou de journaux mensuels, on doit indiquer le mois de la publication après l'année, séparés par virgule. Quand aux publications quotidiennes, on indique le jour (2006, Juin 25).

Si l'ouvrage est un manuscrit non publié, on indique l'année de son élaboration.

Références bibliographiques:

Les références bibliographiques se montreront en ordre alphabétique.

Livres: nom de famille, initiales de l'auteur. (Année). Titre de l'ouvrage (en cursive) (No. édition ou réimpression). Ville: éditorial. Si la ville n'est pas très connue, on ajoute le pays, séparé par virgule.

Chapitre du livre: nom de famille, initiales de l'auteur, (Année), le titre du chapitre apparaît en lettre simple, après le point on met En, après les initiales de l'écrivain du livre et le nom de famille, Titre de l'ouvrage (en cursive) (pp. Du chapitre). Ville: éditorial.

Article de revue: Nom de famille, initiales de l'auteur. (Année). Titre de l'ouvrage (lettre simple). Nom de la revue (en cursive), No. (Vol.), pages où l'on trouve l'article.

Article d'un journal: Nom de famille, initiales de l'auteur. (Année, mois et jour). Titre de l'ouvrage (lettre simple). Nom du journal (en cursive), page(s).

Rapports ou conférences en symposium, congrès, réunions:

- Si la contribution est publiée dans un livre avec éditeur: Nom de famille, initiales de l'auteur, (Année), le titre du chapitre apparaît en lettre simple, après le point on met En, après les initiales de l'éditeur et le nom de famille avec la abréviation entre parenthèses (Ed.), Nom de l'événement (en cursive) (pp. Où l'on trouve le travail). Ville: éditorial.
- Si elle n'est pas publiée: Nom de famille, initiales de l'auteur, (Année, mois), le titre du chapitre apparaît en cursive, après le point on met Conférence ou travail présenté à, après le nom de l'événement, ville, pays.

Thèse de fin d'études ou du troisième cycle universitaire: Nom de famille, initiales de l'auteur. (Année). Titre de l'ouvrage (en cursive). Thèse pour obtenir le diplôme de..., école ou département, université, ville, pays.

Manuscrit non publié: On conserve les considérations selon le type de travail et après le titre on met Manuscrit non publié. Si les auteurs appartiennent à une institution ou université, on indique celle-ci, la ville et le pays.

Moyens audiovisuels: On doit indiquer le producteur ou le directeur, ou les deux, le titre [type de moyen]. Ville d'origine.

Moyens électroniques en Internet:

- Si il s'agit d'un article dupliqué d'une version imprimée dans une revue, on emploie le même format pour l'article de revue, en mettant entre crochets [Version électronique] après le titre de l'article.
- Si l'article en ligne semble être un peu différent de la version imprimée dans une revue, après les pages de la revue, on met la date d'extraction et l'adresse électronique.
- Si l'article n'apparaît que dans une revue en Internet: Nom de famille, initiales de l'auteur, (Année, mois et jour), le titre en lettre simple. Nom de la revue (en cursive), No., Article No.

X. Extrait le jour du mois, année et l'adresse électronique.

Note: Les cas non présentés dans ce règlement peuvent être consultés à <http://contaduria.udea.edu.co>, dans Revista Contaduría et dans le lien "Reglamento". La revue Comptabilité Université d'Antioquia satisfait aux normes de référence et citation de l'American Psychological Association (APA) pour l'édition et publication de ses articles.

- 8) Si l'article contient des citations de bas de page (des notes d'élargissement ou d'éclaircissement) elles doivent être marquées de chiffres arabes en suivant l'ordre d'apparition dans le texte.
- 9) Les tableaux ou cadres, graphiques et images contenus dans l'article doivent être d'une haute qualité et aisément maniables. Quand l'article aura des images préconçues, la source doit être référencée, ainsi on assure que l'image peut être utilisée et répandue par des moyens de publication massifs tel que la revue.

- 10) *Propriété intellectuelle et droits d'auteurs*: Pour la Revue Comptabilité Université d'Antioquia, l'envoi d'un article démontre que le(s) auteur(s) certifie(nt) et accepte(nt):
- a. Que celui-ci n'a été ni publié, ni accepté pour la publication dans une autre revue.
 - b. Que si la publication d'une version antérieure a été rapportée en tant que working paper (ou 'littérature grise') ou à un site web, et que si la publication est acceptée, l'article sera enlevé du site sur Internet, dans lequel on ne laissera que le titre, l'abrégé, les mots clés et l'hyperlien à la Revue.
 - c. Que quand il sera publié dans Comptabilité Université d'Antioquia, il ne sera pas publié dans une autre revue.
En envoyant l'article pour son évaluation, le(s) auteur(s) accepte(nt) également qu'ils transféreront les droits d'auteur à Comptabilité Université d'Antioquia, dans le but de sa publication dans la version imprimée ou électronique comme dans des bases de données dans lesquelles la revue est indexée. On souligne que le contenu des articles publiés dans Comptabilité Université d'Antioquia est la responsabilité exclusive des auteurs et il ne reflète pas nécessairement la pensée du Comité Éditorial et Scientifique, et non plus du Département de Sciences Comptables de l'Université d'Antioquia. Les textes peuvent être reproduits entièrement ou partiellement en citant la source.
- 11) Chaque auteur admet acquiert le droit à trois exemplaires de l'édition à laquelle il prend part, plus la version électronique finale de son article.

Revue Comptabilité Université d'Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaim.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co

REGULAMENTO PARA AUTORES

- 1) Os artigos devem ser inéditos e desenvolver temáticas relacionadas com as ciências econômicas, preferivelmente em orientação contábil em áreas como: custos e contabilidade de gestão, processos tributários, gestão e contabilidade pública, contabilidade fiscal, gestão financeira, teoria contábil, contabilidade internacional, educação e formação contábil, tecnologia contábil, história da contabilidade, processos de controle e todos aqueles temas que tiverem relação direta com a contabilidade e a profissão contábil em contextos locais e globais. Dado que a revista procura difundir a um público diverso a produção acadêmica selecionada, a construção do texto deve dar conta de uma adequada redação e correção idiomática, além da rigorosidade própria do trabalho de reflexão e pesquisa.
- 2) Em função das políticas do sistema de ciência e tecnologia se dará prioridade aos artigos sob a modalidade de: * Artigo de pesquisa científica e tecnológica (extensão máxima 20 páginas), * Artigos de reflexão (extensão máxima 20 páginas) e * Artigos de revisão (extensão máxima 20 páginas). No entanto, ocasionalmente se publicará também: * Artigo curto (extensão máxima 5 páginas), * Relatório de caso (extensão máxima 12 páginas), * Revisão de tema (extensão máxima 20 páginas), Tradução e * Síntese a modo de artigo de pesquisa de trabalhos de grau (extensão máxima 20 páginas).

Definimos as três primeiras modalidades:

Artigo de pesquisa científica: documento que apresenta, de maneira detalhada, os resultados originais de projetos terminados de pesquisa. A estrutura geralmente utilizada contém quatro itens importantes: introdução, metodologia, resultados e conclusões.

Artigo de reflexão: documento que apresenta resultados de pesquisa terminada desde uma perspectiva analítica, interpretativa ou crítica do autor, sobre um tema específico, recorrendo a fontes originais.

Artigo de revisão: documento resultado de uma pesquisa terminada onde são analisados, sistematizados e integrados os resultados de pesquisas publicadas ou não, sobre um campo em ciência ou tecnologia, com o objetivo de dar conta dos avanços e tendências do desenvolvimento. Caracteriza-se por apresentar uma cuidadosa revisão bibliográfica de pelo menos 50 referências.

- 3) O artigo deve conter um resumo (abstract) que não ultrapasse 150 palavras. Igualmente deve ser selecionado um conjunto de máximo 5 palavras chave que referenciem o texto e que sirvam de ligação para os sistemas de busca

em bases de dados. O resumo deve ser claro, coerente, sem referências, tabelas ou figuras, entregando informação sobre o tipo de estudo e propósito, as temáticas gerais abordadas, a metodologia utilizada e alguns elementos conclusivos.

- 4) Os artigos devem ser encaminhados ao Consejo Editorial em nome do Diretor da revista (Calle 67 No 53 – 108 Bloque 13 Oficina 108, Medellín – Colombia) em original e cópia acompanhados do CD correspondente. Do mesmo modo podem ser encaminhados via correio eletrônico ao endereço: revistacontaduria@udea.edu.co. Os trabalhos devem estar escritos em papel tamanho carta, tipo de letra Times New Roman, 11 pontos, com entrelinhado simples, em processador de textos em formato Word ou RTF.
- 5) Devem ser consignados todos os dados do(s) autor(es) tais como: nome completo, ocupação e instituição, dados de contato (endereço de correio físico e eletrônico), publicações recentes. Esta informação é utilizada para elaborar uma breve resenha do curriculum vitae do autor. Da mesma forma, deve se indicar se o artigo é derivado de um projeto de pesquisa (nome e código de inscrição ante entidade formal), entidades que apóiam e grupo de pesquisa.
- 6) Os artigos são submetidos ao seguinte processo de avaliação:
 - Revisão do comitê editorial.
 - Arbitragem por dois pares segundo formulário pré-desenhado pela revista. Caso não houver consenso, será utilizado um terceiro avaliador.
 - Os resultados são comunicados aos autores. Caso for solicitada alguma modificação, os autores terão 15 dias para encaminhar as versões definitivas dos artigos.
 - A edição e redação da revista reservam-se o direito de realizar as mudanças de estilo pertinentes.

7) *Citações bibliográficas*

Para as citações bibliográficas é recomendado utilizar o seguinte sistema: no corpo do texto se indica entre parênteses o primeiro sobrenome do autor, o ano de publicação e a página referenciada (Bateson, 2002, p. 36), quando a referência se encontra em duas páginas utiliza-se (Bateson, 2002, pp. 35-36). Caso houver um autor com obras do mesmo ano, elas devem ser diferenciadas utilizando letras depois do ano (Bateson, 2002a).

Se forem citadas diferentes obras relativas a uma mesma idéia se separam as referências com ponto e vírgula (Bateson, 2002; Romero, 1995), conservando a ordem alfabética do sobrenome do primeiro autor.

Quando é citado algum autor citado por outro se coloca o nome do autor citado por fora dos parênteses e nos parênteses se inclui a informação. Bateson (2002 citado em Jiménez, 2005). Se houver dois ou mais autores com o mesmo sobrenome, se colocam iniciais do nome para diferenciá-los. Por outro lado,

quando não se conheça o nome do autor da obra, se utiliza o título dela, o qual, caso for muito extenso, só deverá ser utilizado completo a primeira vez e depois será abreviado nas outras citações.

Com as fontes eletrônicas que apresentam documentos sem páginas, deve colocar-se o número do parágrafo utilizando a abreviatura parra (em castelhano) e para (em inglês). Quando não há número de parágrafos visíveis, deve colocar-se o subtítulo no qual aparece a citação e o número do parágrafo dentro do subtítulo.

Caso for citada uma tradução de uma obra original e não se conheça o ano da obra original se utiliza (Aristóteles, trad. 1999); se é conhecida a data de publicação do original (Williams, 1980/1995).

Nas citações dos artigos de revista ou jornais mensais, deve colocar-se o mês da publicação depois do ano, separado por uma vírgula. No caso de publicações diárias será incluído o dia (2006, Junho 25).

Se a obra é um manuscrito não publicado, se coloca o ano em que foi elaborado.

Referências bibliográficas:

As referências bibliográficas serão apresentadas em ordem alfabética.

Livros: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano). Título da obra (em itálico) (Nº edição ou reimpressão). Cidade: editorial. Quando a cidade não é muito conhecida se acrescenta o país, separado por uma vírgula.

Capítulo de livro: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano), o título do capítulo escrito em letra normal, depois do ponto se coloca Em, depois as iniciais do escritor do livro e o sobrenome, Título da obra (em itálico) (pp. Do capítulo). Cidade: editorial.

Artigo em revista: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano). Título da obra (letra normal). Nome da revista (em itálico), Nº. (Vol.), páginas nas quais se encontra o artigo.

Artigo em jornal: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano, mês e dia). Título da obra (letra normal). Nome do jornal (em itálico), página(s).

Palestras ou conferências em simpósio, congresso, reuniões:

- Se a contribuição está publicada em um livro com editor: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano), o título do capítulo escrito em letra normal, depois do ponto se coloca Em, depois as iniciais do editor e o sobrenome seguido da abreviatura entre parênteses (Ed.), Nome do evento (em itálico) (pp. Onde se encontra o trabalho). Cidade: editorial.
- Se não estiver publicada: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano, mês), o título do capítulo escrito em itálico, depois do ponto se coloca Palestra ou trabalho apresentado em, depois o nome do evento, cidade, país.

Teses de graduação ou pós-graduação: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano). Título da obra (em itálico). Tese para a obtenção do título de..., escola ou departamento, universidade, cidade, país. *Manuscrito não publicado:* Conservam-se as considerações dependendo do tipo de trabalho e depois do título se coloca Manuscrito não publicado. Se os autores pertencem a uma instituição ou universidade, ela deve ser mencionada, a cidade e o país.

Meios audiovisuais: Deve ser mencionado o produtor ou diretor, ou ambos, título [tipo de meio]. Cidade de origem.

Meios eletrônicos na internet:

- Se for um artigo que é duplicado de uma versão impressa em uma revista, se utiliza o mesmo formato para artigo de revista, colocando entre colchetes [Versão eletrônica] depois do título do artigo.
- Se o artigo em linha parecer ser um pouco diferente ao da versão impressa em uma revista, depois das páginas da revista, se coloca a data de extração e o endereço eletrônico.
- Se o artigo aparecer só em uma revista de internet: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano, mês e dia), o título em letra normal. Nome da revista (em itálico), N°, Artigo N° X. Extraído o dia do mês, ano e o endereço eletrônico.

Nota: Os casos não apresentados neste regulamento podem ser consultados em <http://contaduria.udea.edu.co>, no módulo Revista Contaduria no link “Reglamento”. A revista Contaduria Universidad de Antioquia segue as normas de referência e citação da American Psychological Association (APA) para a edição e publicação de seus artigos.

- 8) Se o artigo tiver citações de rodapé (anotações de ampliação ou esclarecimento) devem ser marcadas com números arábicos seguindo a ordem de aparecimento no texto.
- 9) Os quadros ou tabelas, gráficos e imagens incorporados no artigo devem ser de alta qualidade e facilmente manuseáveis. Quando o artigo possuir imagens pré-desenhadas deve referenciar-se a fonte, garantindo que a imagem possa ser utilizada e difundida por meios de publicação massivos como a revista.
- 10) *Propriedade intelectual e direitos de autor:* Para a Revista Contaduria Universidad de Antioquia, o encaminhamento de um artigo indica que o(s) autor(es) certifica(m) e aceita(m):
 - a. Que este não foi publicado, nem aceito para publicação em outra revista.
 - b. Que caso for noticiada a publicação de uma versão prévia como working paper (ou “literatura cinza”) ou em um site na internet, e que caso for aceita sua publicação, será retirado do site, no qual se deixará só o título, o resumo, as palavras chave e o link à Revista.

- c. Que uma vez publicado em Contaduría Universidad de Antioquia não se publicará em outra revista. Ao encaminhar o artigo para sua avaliação, o(s) autor(es) aceita(m) igualmente que transferirá(ão) os direitos de autor a Contaduría Universidad de Antioquia, para efeitos de sua publicação na versão impressa ou eletrônica inclusive em bases de dados nas quais a revista estiver indexada. Reiteramos que o conteúdo dos artigos publicados em Contaduría Universidad de Antioquia é de exclusiva responsabilidade do(s) autor(es) e não necessariamente reflete o pensamento do Comité Editorial e Científico, e também não do Departamento de Ciencias Contables da Universidad de Antioquia. Os textos podem ser reproduzidos total ou parcialmente citando a fonte.
- 11) Cada autor classificado tem direito a três exemplares da edição em que participa, além da versão eletrônica definitiva do seu artigo.

Revista Contaduría Universidad de Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaimе.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co



UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

1 8 0 3