



**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 Buritica

- **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:

Pontificia Universidad Javeriana
Universidad Autónoma de Bucaramanga
Universidad Autónoma Latinoamericana
Universidad Católica de Cuenca
Universidad Católica Luis Amigó
Universidad Cooperativa de Colombia
Universidad de Antioquia
Universidad de Guadalajara -CUCSUR
Universidad de la Amazonía

Universidad de La Habana
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria
Universidad de los Andes (Venezuela)
Universidad del Cauca
Universidad Externado de Colombia
Universidad Nacional de Colombia
Universidad Santo Tomás
Universidad Técnica de Machala

CONTADURÍA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

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



Medellín, No. 78, enero-junio de 2021

Contenido - Resúmenes

EDITORIAL

9

Convenios de doble imposición del impuesto de renta y su relación con la inversión extranjera en Colombia

13

Bibiana Marcela Sora Tibatá y Nohora del Pilar Bohorquez Forero

Resumen: La inversión extranjera directa es considerada como un factor principal en el crecimiento de la economía de los países como Colombia, ya que, permite incrementar la productividad, aumentar la innovación y fomentar el empleo; uno de los factores que determina la decisión final del inversionista es el componente fiscal, el cual se ve afectado por la doble imposición. Estudios previos afirman que los convenios de doble imposición vigentes en los países actúan como estrategia en el aumento de inversión extranjera directa, por lo tanto, a través de la metodología utilizada de mínimos cuadrados ordinarios este estudio tiene como objetivo evaluar la relación entre los convenios de doble imposición en materia del impuesto de Renta y la inversión extranjera directa en Colombia. Los resultados indican que dichos convenios no tienen ningún efecto sobre la misma.

Aproximación a la Literatura de la Contabilidad Militar en la Primera y Segunda Guerra Mundial

35

Daniela Alejandra Torres Ruiz

Resumen: El presente trabajo tiene como propósito elaborar una revisión documental sobre la contabilidad militar en la Primera y Segunda Guerra Mundial, mostrando los aspectos y campos más importantes trabajados. Con base en lo anterior, se tomó la bibliografía existente relacionada con el periodo objeto de estudio, proveniente de revistas contables indexadas en bases de datos académicas, y posteriormente se realizó un análisis documental acerca de las similitudes y diferencias entre los contenidos de los textos encontrados, lo cual, permitió categorizarlos en diferentes ítems. El análisis sugiere que áreas como lo son los costos, la auditoría y la tributación tuvieron cambios significativos durante este periodo, enriqueciendo la forma en la que los procesos productivos, los pagos, los registros contables y las contrataciones de personal fueron reconocidos dentro de las empresas, y cambiando la forma en la que se llevaban a cabo, evidenciando la evolución de la contabilidad de la época.

El control interno y las tecnologías de la información en las MIPYMES del oriente antioqueño: estado actual de su implementación y oportunidades de mejora

75

Carlos Eduardo Castaño Ríos, Julián Esteban Zamorra Londoño y Erika Janeth Salazar Jiménez

Resumen: Las MIPYMES son un componente fundamental de la cadena empresarial en el mundo y en estas se han hecho necesaria la implementación de procesos de control que garanticen la continuidad de esta en el tiempo. El objetivo de este texto es presentar algunos asuntos del control interno contable como resultado de la aplicación de una encuesta en una muestra de 379 MIPYMES del oriente antioqueño colombiano en el marco de un proyecto de caracterización frente a la gestión contable y financiera de estas entidades. Los resultados evidencian que existen diversos problemas en las MIPYMES de la región, a causa de que sus administradores, quienes en muchos casos son los mismos dueños, desconocen herramientas de gestión y control que permitan realizar una mejor organización que permita la continuidad de sus negocios en el tiempo.

Complementar, contestar, dialogar y emancipar: Una aproximación a la literatura sobre contabilidad exterior

105

Fabián Leonardo Quinche Martín, Andrés Cabrera Narváez y Mateo Bedoya García

Resumen: El presente documento se aproxima y discute la literatura sobre contabilidad exterior: contabilidad sobre las entidades, producida por entidades externas. Se argumenta que dicha contabilidad es necesaria ante la necesidad de mejorar las formas de control social y la rendición de cuentas. La literatura es clasificada en cuatro categorías provenientes tanto de la misma revisión como de la discusión con ella: Sistemáticas, Militantes, Dialógicas y Emancipadoras. Se concluye que son diversos los mecanismos y los objetivos por los cuales se puede llevar a cabo una contabilidad exterior. Se plantea la necesidad de llevar a cabo más revisiones sistemáticas de contabilidad exterior en Colombia, así como mayor investigación en las formas de contabilidad exterior existentes en el país.

Hacia un itinerario en contabilidad ecológica: Actores, racionalidades y sistemas de valoración ecológica

129

William Bernardo Macías Orozco y Nancy Liliana Chavez Palomino

Resumen: En las últimas décadas, lo ambiental se posiciona en campos disciplinares heterogéneos, debido a las realidades de la crisis ambiental contemporánea. En las ciencias económicas prima la visión de la economía ambiental centrada en la valoración monetaria de la naturaleza como premisa para la solución de los problemas ambientales; subsidiaria de tal visión, la contabilidad ambiental se orienta en el mismo sentido. Sin embargo, la imposición de sistemas de valoración ajenos a la racionalidad de los actores involucrados en un contexto determinado profundiza los problemas y conflictos ambientales. Se propone, entonces, la construcción conceptual de la contabilidad ecológica centrada en reconocer y comprender las formas plurales de racionalidad ambiental que sustentan diversos actores. Esto permitirá comprender formas de representación y valoración de la naturaleza diferentes y en algunos casos contradictorios. Para ejemplificar este itinerario teórico-metodológico se aborda el estudio de las racionalidades subyacentes a los actores que confluyen en el Macizo Colombiano, región altamente biodiversa, identificando tres posibles formas de representación y valoración, diferentes e irreductibles.

Bases sociales para la configuración de un modelo de gestión financiera con perspectiva solidaria en el contexto de organizaciones rurales

155

Erika Yissela Ruiz Muñoz y Juan Ignacio Oviedo Pino

Resumen: Las finanzas solidarias, a diferencia de las finanzas ortodoxas, se caracterizan por un enfoque social y relacional de los colectivos humanos; en esta línea, la presente investigación indaga sobre las bases sociales necesarias para la construcción de un modelo de gestión financiera congruente con el contexto de las comunidades rurales como las existentes en el departamento del Cauca (Colombia), atendiendo a sus experiencias de solidaridad y a los ejes de su realidad social y organizacional. Utilizando un enfoque mixto o triangulado, se fundamenta en metodologías de diagnóstico rural e investigación acción participativa. Como resultado se estructura una propuesta general que revaloriza los ejes de las denominadas finanzas solidarias.

Los trabajos de grado de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá

179

Yaquelin Castañeda Novoa, Ruth Alejandra Patiño Jacinto, Juan Carlos Lezama Palomino y Gloria Milena Valero Zapata

Resumen: La presente investigación tiene como propósito caracterizar los trabajos de grado vigentes en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá al 2020. Desde esta consideración, se identifican las modalidades y se determinan las más utilizadas por los estudiantes que han aprobado su trabajo de grado. Para ello se implementó una metodología cualitativa con un alcance exploratorio y descriptivo, que implica tanto la revisión documental del tema como la aplicación de entrevistas semiestructuradas a los profesores responsables de gestionar las modalidades de trabajo de grado en cada programa. Los resultados muestran que existen diversas alternativas de trabajos de grado como la investigación, asignaturas de posgrado, preparatorios, entre otros. Sin embargo, la elección de los estudiantes depende de sus intereses, el tiempo, el costo o la complejidad de las modalidades. En investigaciones futuras se plantea la relación de los trabajos de grado con el logro de los objetivos de formación.

Eficacia del sistema tributario bajo las pretensiones del legislativo: análisis de los objetivos propuestos en la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016

205

Juan José Espinal Piedrahita, Jorge Eliecer Colorado Barrientos, Ruby Estela Cabrera Jaramillo y Mariana Espinosa Tavera

Resumen: El estudio tiene como objetivo analizar las implicaciones de las reformas tributarias de 2012 y 2016 mediante la eficacia del cumplimiento propuesto en la exposición de motivos. Se utilizó un método con enfoque cuantitativo de tipo descriptivo y correlacional mediante un modelo de Mínimos Cuadrados Ordinarios (MCO) para analizar el impacto de las reformas por medio de una regresión lineal múltiple. Los resultados alcanzados evidencian que hubo avance en la generación de empleo, pero la incidencia en la pobreza, la distribución del ingreso y la evasión en la recaudación no han tenido los efectos esperados. En conclusión, se puede decir que la base del principio jurídico y la coherencia del sistema tributario conlleva a que el país no tenga confianza sobre el desarrollo de las continuas reformas tributarias, dado que lo expuesto en las reformas estudiadas no tienen efecto sobre el bienestar social.

RESEÑA EDITORIAL	225
REGLAMENTO PARA AUTORES	228
REGULATIONS FOR AUTHORS	233
RÈGLEMENT POUR LES AUTEURS	238
REGULAMENTO PARA AUTORES	243

La Revista Contaduría Universidad de Antioquia: una realidad para re-conocer la voz de las mujeres contables

La Revista Contaduría Universidad de Antioquia, la cual data del año 1982, es la publicación científica seriada en el campo específico más antigua de Colombia, lo cual nos llena de orgullo a quienes somos hijos e hijas del Alma Mater de Antioquia, además —en general— a quienes hacemos parte del campo de conocimiento de la contabilidad.

Sin duda, quienes pensaron en este importante proyecto editorial consideraron la participación par entre hombres y mujeres contables, quienes hemos aportado en cada momento histórico a la consolidación de un proyecto escritural y disciplinal de alto impacto y utilidad pública. Fue desde la primera edición en el año 1982 cuando la voz de la profesora, hoy jubilada de la Universidad de Antioquia, María Eugenia Upegui Velásquez (1982) aparece para mostrar a la comunidad académica contable que las mujeres son y seguirán siendo parte integral de la discusión propia del campo.

“La participación y vinculación de la mujer en el campo académico es un fenómeno reciente que surge, prácticamente, de la mano con la adquisición del derecho al voto femenino” (Serrano, 2018, p. 43). Este hecho histórico pone de manifiesto la vinculación imparable de las mujeres a la vida educativa universitaria como escenario de lo público-político que había estado reservado exclusivamente a los varones.

Hoy en día es impensable concebir la universidad, la ciencia y la escritura sin las mujeres. En buena hora, las mujeres hoy gozamos de derechos y privilegios que fueron conquistados por luchadoras incansables que, con su convicción y solidaridad, hicieron posible ese reconocimiento. Aún tenemos muchos retos como sociedad y, por los cuales, seguir trabajando en colectivo.

La deuda social respecto de la participación pública de las mujeres es alta; según cifras del Banco Mundial (Chávez, 2016), existe un 7% más de mujeres en escuelas secundarias y un 30% en niveles terciarios, pero ello no logra traducirse en un mayor porcentaje de ingreso a la vida laboral y, cuando logramos hacer-

lo, nuestros empleos siguen teniendo condiciones más precarias que las de los hombres. No ha sido en vano que el mundo se haya propuesto como meta de desarrollo sostenible (ONU) para el año 2030: Lograr la igualdad entre los géneros y empoderar a todas las mujeres y las niñas.

Si bien el panorama para el desarrollo intelectual y público de las mujeres ha sido segregado históricamente, existen posibilidades para juntarnos y alzar nuestra voz desde diferentes lugares y tribunas. Esta posibilidad de encontrarnos, por los márgenes y desde las periferias académicas, nos da la certeza de que poner en la esfera pública estas discusiones que tocan lo académico, pero que también hacen parte de la vida cotidiana, (...) es un acierto. (Abadía *et al.*, 2019, p. 40)

Esta *juntanza* también es con los hombres y compañeros que, como pares, hemos hecho posible la reivindicación de nuestro lugar como académicas y profesionales. La Revista Contaduría Universidad de Antioquia ha sido una ventana muy importante para el reconocimiento y divulgación de nuestro trabajo en el campo de la contabilidad, donde, de los 542 artículos publicados desde el año 1982 en su edición primera hasta el año 2020 con la edición número 77, 179 artículos han contado con la participación de mujeres, algunas en solitaria autoría y, otras, en coautoría con hombres (Ver figura 1).

De esta producción que, sin duda, ha servido para fundamentar las discusiones académicas de profesionales contables y de disciplinas conexas a lo largo de 39 años, podemos destacar que de los 179 artículos en los cuales participan mujeres, 265 son articulistas de género femenino y 170 masculino, lo cual plantea un 61% de participación de las mujeres; dato indiscutiblemente relevante (Ver figura 2).

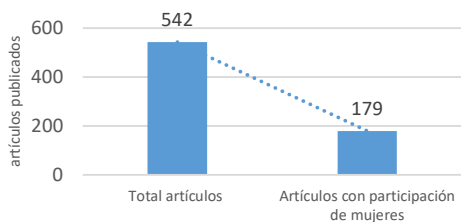


Figura 1: Total artículos publicados en la Revista Contaduría: 1982 – 2020

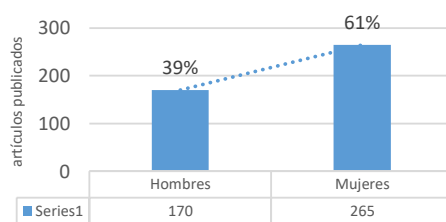
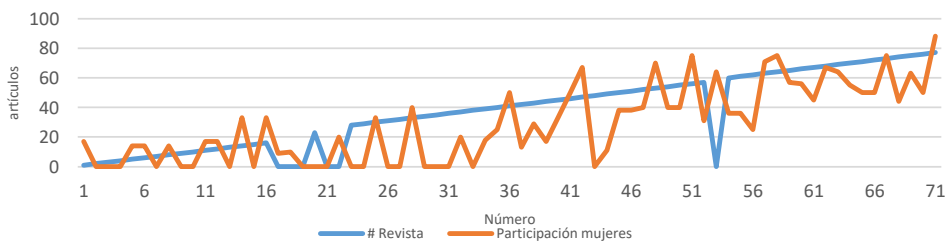


Figura 2: Artículos con participación de mujeres Revista Contaduría Universidad

Fuente: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, página OJS.

En términos generales, la participación de las mujeres en la Revista ha sido significativa al pasar de los años, pues del total de artículos publicados (ver Figura 1), las mujeres hemos venido ganado participación; el número 77 de 2020 muestra la mayor participación de mujeres articulistas en toda la trayectoria de la revista con datos como: 8 artículos publicados y 7 de ellos escritos por mujeres (solas o en coautoría), para un 88% de participación (Ver figura 3).

Figura 3: Tendencia de participación de las mujeres en la Revista Contaduría Universidad de Antioquia



Fuente: Revista Contaduría UdeA, página OJS.

También es importante resaltar que dentro del total de textos publicados por mujeres en la Revista (179, ver Figura 1), las publicaciones de Valero et al. (2020) y Giraldo et al. (2013) tienen que ver con la problemática del género, asunto que empieza a calar en la discusión académica local y global, lo cual pone de manifiesto la necesidad de vincular los asuntos público-políticos del trabajo de las mujeres, incluso desde lo contable.

Este ejercicio de visibilización que ha hecho posible la tribuna llamada Revista Contaduría Universidad de Antioquia debe aplaudirse, pues “(...) según el Observatorio Colombiano de Ciencia y Tecnología OCyT en 2018, de 13.001 investigadores registrados y vinculados a Colciencias, el 38% son mujeres. (...) De 5.207 grupos de investigación reconocidos, el 34% son coordinados o dirigidos por mujeres” (Serrano, 2018, p. 44).

Como mujer y académica de lo contable, hacer parte de ejercicios escriturales que develen nuestro rol y potencia, desde la experiencia y el saber experto e ilustrado, posibilita un avance en el reconocimiento de las miradas, lugares y narrativas que rodean nuestro quehacer. Me siento honrada al haber sido invitada para reconocer, desde lo colectivo, el aporte de la Revista Contaduría Universidad de Antioquia en el reconocimiento de la valía de las mujeres que nos hemos atrevido a exponer nuestro sentido de lo disciplinal y profesional.

Propongo re-pensar —siempre en colectivo y con un alto sentido de lo solidario— estos espacios que, por supuesto, son socialmente útiles, pues sirven como posibilidad de debate y crítica para alzar nuestra voz en la esfera pública. Me alegra que existan espacios feminizados en contabilidad, no por el hecho de creer que la participación de las mujeres debe darse *per se*, sino porque en la academia contable las mujeres nos hemos ganado espacios por nuestro criterio y argumento

Desde hace muchos años las mujeres hemos demostrado que somos capaces, comprometidas y brillantes para hacer planteos importantes en contabilidad, pero, desafortunadamente, también hemos sido residuales en muchas de las discusiones sobre el campo. Siguen siendo los espacios profesionales y disciplinales masculinizados y *patriarcalizados*.

Hacer parte de este encuentro con la escritura me pone en el lugar de la esperanza; apelo entonces a una suerte de justicia cognitiva que pone en tensión el lugar de las mujeres y los hombres que hemos hecho parte de la historia de lo contable, también de quienes la integrarán. Invito a pensar en que la reivindicación de nuestro rol como mujeres, profesoras e investigadoras es una lucha incansable por nuestro reconocimiento socio-histórico. Invito a las mujeres contables a que nos sintamos orgullosas de ser un bastión importante para la educación, el cuidado y la economía; hagamos eco de esas mujeres con carácter y capaces de ejercer su labor por mérito. Me uno a la lucha de todas las mujeres por eliminar las violencias de género, la discriminación racial y sexual y los techos de cristal.

Me siento muy orgullosa de hacer parte de la historia de esta bella revista científica que es Contaduría Universidad de Antioquia y también, por supuesto, de esta amada universidad de la que soy egresada y que constituye para mí el mayor orgullo de mi vida.

Yuliana Gómez Zapata
Tecnológico de Antioquia
ygoomez@tdea.edu.co

Referencias bibliográficas

- Abadía, J., Gómez, Y., Muñoz, S. y Serrano, A. (2018). La estética como práctica política. Construcción de saberes desde las mujeres como camino para reconocernos en la otra. En A. Serrano. (Ed.). *Género y Derechos Humanos. Por la Salud y una Vida Libre de Violencias*. Tecnológico de Antioquia y Secretaría de las Mujeres de Antioquia. https://www.tdea.edu.co/images/tdea/galeria/ebooks_sello_editorial/genero_derechos_humanos.pdf
- Chávez, D. (2016). *La gran deuda de América Latina con las mujeres*. <https://www.bancomundial.org/es/news/feature/2016/07/26/la-gran-deuda-de-america-latina-con-las-mujeres>
- Giraldo, D., Jaramillo, E., Torres, Y., y Gómez L. (2013). Influencia de los estereotipos de género en el área contable en las grandes empresas de Medellín. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (58-59), 197-231. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/14636>
- Revista Contaduría Universidad de Antioquia. (15 de abril de 2021). Portal web OJS en línea. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/24624>
- Serrano, A. (2018). En-Contexto: una ventana abierta a la divulgación científica de las mujeres. *En-Contexto*, 6(8), 43-45. <https://ojs.tdea.edu.co/index.php/encontexto/article/view/549/704>
- Valero, G., Patiño, R., y Vargas, H. (2020). Feminización y Feminización de la Profesión Contable en Colombia. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (76), 13-33. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a01>
- Upegui, M. (1982). El informe de auditoría al estilo de 1904. Traducción. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (1), 69-74. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/24624/20145>

Sora, B., y Bohorquez, N. (2021). Convenios de doble imposición del impuesto de renta y su relación con la inversión extranjera en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 13-33. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a01>

Convenios de doble imposición del impuesto de renta y su relación con la inversión extranjera en Colombia

Bibiana Marcela Sora Tibatá

Universidad Externado de Colombia

bibiana.sora@est.uexternado.edu.co

Orcid: 0000-0003-0940-5605

Nohora del Pilar Bohorquez Forero

Universidad Externado de Colombia

nohora.bohorquez@uexternado.edu.co

Orcid: 0000-0002-7100-4047

Convenios de doble imposición del impuesto de renta y su relación con la inversión extranjera en Colombia

Resumen: *La inversión extranjera directa es considerada como un factor principal en el crecimiento de la economía de los países como Colombia, ya que, permite incrementar la productividad, aumentar la innovación y fomentar el empleo; uno de los factores que determina la decisión final del inversionista es el componente fiscal, el cual se ve afectado por la doble imposición. Estudios previos afirman que los convenios de doble imposición vigentes en los países actúan como estrategia en el aumento de inversión extranjera directa, por lo tanto, a través de la metodología utilizada de mínimos cuadrados ordinarios este estudio tiene como objetivo evaluar la relación entre los convenios de doble imposición en materia del impuesto de Renta y la inversión extranjera directa en Colombia. Los resultados indican que dichos convenios no tienen ningún efecto sobre la misma.*

Palabras clave: *Doble imposición, convenios de doble imposición, inversión extranjera directa, impuesto de renta.*

Income double-tax agreements and their relationship with foreign investment in Colombia

Abstract: *Foreign direct investment is considered a main factor in the economic growth of countries such as Colombia, since it allows to raise productivity, increase innovation and foster employment. One of the factors determining the final decision of the investor is the tax component, which is affected by double taxation. Previous studies argue that the current double-tax agreements in the countries act as a strategy in the increase of foreign direct investment; therefore, through the ordinary least squares methodology used, this study aims at evaluating the relationship between double-tax agreements regarding Income Tax and foreign direct investment in Colombia. The results indicate that said agreements do not have any effect on foreign direct investment.*

Keywords: *double taxation, double-tax agreements, foreign direct investment, income tax.*

Parcerias de dupla tributação do imposto de renda e sua relação com o investimento estrangeiro na Colômbia

Resumo: *O investimento estrangeiro direto é considerado como um fator principal no crescimento da economia dos países como a Colômbia, já que permite incrementar a produtividade, aumentar a inovação e fomentar o emprego; um dos fatores que determina a decisão final do investidor é o componente fiscal, o que se vê afetado pela dupla tributação. Estudos prévios afirmam que as parcerias de dupla tributação vigentes nos países atuam como estratégia no aumento do investimento estrangeiro direto, por isso através da metodologia utilizada dos mínimos quadrados ordinários, este estudo tem como objetivo avaliar a relação entre as parcerias de dupla tributação em matéria de imposto de renda e o investimento estrangeiro direto na Colômbia. Os resultados mostram que tais parcerias não têm nenhum efeito sobre a mesma.*

Palavras chave: *dupla tributação, parcerias de dupla tributação, investimento estrangeiro direto, imposto de renda.*

Conventions de double imposition de l'impôt sur le revenu et leur rapport avec les investissements étrangers en Colombie

Résumé: *L'investissement étranger direct est considéré comme un facteur majeur de la croissance économique de pays comme la Colombie, car il permet d'accroître la productivité et l'innovation, ainsi que de promouvoir l'emploi. L'un des facteurs déterminant la décision finale de l'investisseur est l'élément fiscal, qui est affecté par la double imposition. Des études précédentes indiquent que les conventions de double imposition en vigueur dans les pays servent de stratégie pour accroître les investissements étrangers directs. Par conséquent, cette étude a pour but d'évaluer la relation entre les conventions de double imposition en matière d'impôt sur le revenu et l'investissement étranger direct en Colombie, à l'aide de la méthodologie utilisée pour les moindres carrés ordinaires. Les résultats indiquent que ces conventions n'ont aucun effet sur l'investissement étranger en Colombie.*

Mots-clés: *double imposition, conventions de double imposition, investissement étranger direct, impôt sur le revenu.*

Convenios de doble imposición del impuesto de renta y su relación con la inversión extranjera en Colombia

Bibiana Marcela Sora Tibatá y Nohora del Pilar Bohorquez Forero

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a01>

Primera versión recibida en noviembre de 2020 – Versión aceptada en febrero de 2021

I. Introducción

A partir de la década de los ochenta inicia un proceso de globalización y de apertura económica en Colombia, al igual que en la mayoría de los países latinoamericanos, lo cual contribuyó en el crecimiento de inversiones, capitales y tecnología y en el aumento de operaciones comerciales en la región. Dichas operaciones se caracterizaron por la falta de homogeneidad legislativa internacional en aspectos tributarios (Herrán Ocampo, 2000; Duque Romero, 2009).

A través del tiempo, los países desarrollados han venido acumulando capital para posteriormente invertir en países en vías de desarrollo (Herrán Ocampo, 2000), lo cual se ha visto potenciado con la globalización de América Latina y permitiendo el desarrollo de la inversión extranjera. Dentro del proceso de inversión extranjera una de las variables que más importancia ha tenido y que determina la decisión final del inversionista, es el componente fiscal, ya que una misma renta o capital resulta ser gravada más de una vez (Herrán Ocampo, 2000). La doble imposición se define como “el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo” (OCDE, 2010). Este problema de la doble imposición ha llevado a la necesidad de buscar soluciones multilaterales que suplan las expectativas de los inversionistas. Considerando que, sin un acuerdo específico de doble tributación, son mayores las posibilidades de recurrir a la evasión fiscal y de generar una disminución en los índices de la inversión extranjera ya que los inversionistas optan por no cumplir con sus responsabilidades tributarias y buscan como op-

ción otros países para invertir, donde existan condiciones más favorables. De esta manera se analiza que la solución más viable son los convenios para evitar la doble imposición (CEDI), los cuales regulan la forma de cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, promueven el intercambio de información fiscal y reducen la incertidumbre del inversionista (Duque Romero, 2009). Según cifras del Country Brand Ranking 2019-2020, emitidas por la firma de consultoría Bloom Consulting (2019), Colombia obtuvo un desempeño positivo en todas las variables que miden la inversión extranjera y logró posicionarse en el top 5 de las economías más atractivas para los inversores extranjeros en América Latina, lo que representa un impulso fundamental en el desarrollo económico del país, pues se traduce en puestos de trabajo, transferencia de conocimiento y avance tecnológico (Marketers by Adlatina, 2019). Como lo muestra la tabla 1, actualmente Colombia cuenta con 11 convenios de doble imposición vigentes. Adicionalmente, existes 5 tratados de negociación en materia de impuesto sobre la renta, de los cuales cinco son con países europeos, dos con países latinoamericanos, dos con países asiáticos, uno con un país norteamericano y uno con la comunidad andina de naciones.

Tabla 1: Convenios de doble imposición en materia de impuesto sobre la renta

Convenio	Fecha vigencia	Norma
Emiratos Árabes Unidos	No vigente	
Japón	No vigente	
Francia	No vigente	
Italia	No vigente	
Gran Bretaña	13/12/2019	Ley 1939 de 2018
Republica Checa	06/05/2015	Ley 1690 de 2013
Portugal	30/01/2015	Ley 1692 de 2013
India	07/07/2014	Ley 1668 de 2013
Corea	03/07/2014	Ley 1667 de 2013
México	11/07/2013	Ley 1568 de 2012
Canadá	12/06/2012	Ley 1459 de 2011
Suiza	01/01/2012	Ley 1344 de 2009
Chile	22/12/2009	Ley 1261 de 2008
España	23/10/2008	Ley 1082 de 2006
Comunidad Andina de Naciones	01/01/2005	Decisión 578 de 1004

Fuente: Elaboración propia.

El impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales es un tributo directo que se debe pagar cuando la suma de los ingresos de un contribuyente genera un incremento en el patrimonio durante un periodo fiscal (generalmente un año), este impuesto integra la renta, las ganancias ocasionales y las remesas de las personas naturales y jurídicas (Acosta Rodríguez, 2013). Esta investigación se enfoca en el impuesto sobre la renta, ya que, de los países que existen actualmente el 91,2% lo pagan, por ende, es considerado un tributo transversal. Por otro lado, según Portafolio (2020) el impuesto de renta se consolida como el rubro más grande de los ingresos por gravámenes, por más de \$ 70 billones de pesos, alcanzando casi un 50% del recaudo tributario anual en Colombia. Con esta investigación se busca determinar la relación entre los convenios de doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y la inversión extranjera directa en Colombia. Para cumplir este objetivo los investigadores utilizaron el método planteado por Carr, Markusen y Maskun (1997) y utilizado por otros autores como: Barthel Busse y Neumayer (2010), Baker (2014), Blonigen y Davies (2004), Blonigen y Davies (2005), Blonigen, Oldenski y Sly (2014), Davies (2003) y Castillo y López (2019). Este método fue elegido ya que considera variables económicas específicas que miden el comportamiento histórico de la inversión extranjera y variables adicionales de control que evalúan los principales aspectos que afectan la decisión de localización del inversionista. Permite, además, identificar los elementos de los convenios, el comportamiento histórico de la inversión extranjera directa (IED), desde la fecha de entrada en vigor del primer convenio y el comportamiento de los principales indicadores económicos, tales como el PIB real, la apertura comercial y la mano de obra calificada (Carr *et al.* 1997). La presente investigación se estructura de la siguiente manera: en la primera parte se efectúa una revisión literaria de artículos académicos donde se documentan las investigaciones que estudian la relación entre los convenios de doble imposición y la inversión extranjera; en la segunda parte se plantea la metodología y la descripción de las variables; en la tercera parte se discuten los resultados estadísticos obtenidos, y en la última parte se exponen las conclusiones.

II. Revisión de literatura

En este estudio cuantitativo correlacional se examinó la relación entre los convenios de doble imposición (CEDI) y la inversión extranjera directa (IED) en Colombia. Los artículos académicos obtenidos en esta revisión literaria se consultaron en la base de datos Springer Nature Journals, HeinOnline, Directory of Open Access Journals y Supplemental Index de la biblioteca de la Universidad Externado de Colombia consultando las palabras clave: inversión extranjera directa, tratados tributarios y doble imposición. Los artículos identificados se clasificaron en dos grupos dependiendo de la metodología utilizada en los estudios. El primer grupo está conformado por los autores que dentro de su

estudio empírico utilizaron el método de equilibrio general propuesto por Carr *et al.* (1997) y el segundo grupo está conformado por los autores que utilizaron un método experimental a partir del análisis de variables económicas.

El método de equilibrio general conocimiento-capital propuesto (CMM) por Carr *et al.* (1997), se enfoca en el análisis estadístico del conocimiento, donde se mide la diferencia de cualificación entre los dos países y su interacción con las demás variables. En este método se realiza una clasificación de la IED de acuerdo con su motivación (horizontal y vertical), la motivación horizontal hace referencia a los países que presentan un nivel de cualificación similar, y la vertical a los países que presentan un nivel diferente, esto con el fin de analizar la correlación de manera más objetiva (Carr *et al.*, 1997). Los autores que emplearon este método en sus estudios fueron: Blonigen y Davies (2004), Davies (2003), Blonigen y Davies (2005), Barthel *et al.* (2010), Blonigen *et al.* (2014), Baker (2014) y Castillo y López (2019). Para comenzar, Blonigen y Davies (2004) evaluaron el efecto de los CEDI enfocándolo en la actividad de IED de Estados Unidos como país de origen frente a otros países. Su estudio se basó en una regresión lineal utilizando dos métodos, inicialmente el método de gravedad tradicional y, posterior a este, el método CMM. Incluyeron como variable de control, la antigüedad del tratado para analizar si presentaba algún efecto significativo y concluyeron que después de 1 año de antigüedad los convenios tienen un efecto positivo creciente en los flujos de salida de IED de Estados Unidos hacia los países evaluados, lo que representa un aumento entre el 2% y el 8% por cada año adicional (Blonigen y Davies, 2004). Adicionalmente, en su estudio, Davies (2003) concluyó que los convenios tienen un efecto negativo sobre la IED; en su investigación analizó la información a partir de 4 regresiones con el método CMM, incluyendo variables de revisión relacionadas con los convenios como: la antigüedad, la renegociación, variables ficticias como *treaty* (1 vigente, 0 si no existe) y antigüedad (1 si es nuevo, 0 si es antiguo). Finalmente, el investigador concluyó que el tiempo es parcialmente responsable de los cambios en los coeficientes de las regresiones y representa un efecto negativo entre los flujos de IED y los convenios. Además, afirma que entre los propósitos de estos últimos se encuentra la disminución de la evasión fiscal y la instauración de políticas anti-compra de tratados, factores que contribuyen en la disminución de la IED (Davies, 2003). Un análisis posterior realizado por Blonigen y Davies (2005) contrarrestó la idea planteada en su estudio anterior (Blonigen y Davies, 2004), que afirmaba que los convenios promueven los flujos IED; en este nuevo análisis evaluaron la relación entre las variables a través de dos regresiones: en la primera regresión incluyeron una variable ficticia (*treaty*), la cual toma el valor de 1 si el par de país cuenta con un tratado bilateral o 0 por el contrario. Los resultados de esta regresión indicaron una relación positiva entre los CEDI y la IED. En la segunda regresión incluyeron la información

de las variables antes y después de la vigencia del convenio, los resultados en este caso arrojaron una relación negativa entre los CEDI y la IED. Con base a los datos obtenidos, Blonigen y Davies (2005) concluyeron que los convenios representan un efecto negativo en la inversión extranjera, debido a que uno de sus objetivos es disminuir la evasión fiscal, lo que afecta de forma negativa a la variable dependiente (Flujos de IED) (Blonigen y Davies, 2005). Por otro lado, Barthel *et al.* (2010) evaluaron a través del método CMM una muestra amplia de 30 países como origen y 105 países como anfitriones por un periodo de 26 años, reduciendo de esta manera el riesgo de resultados distorsionados por un sesgo en la muestra. Dentro del análisis, agregaron la inflación del país anfitrión como una nueva variable independiente, y a partir de la aplicación de regresiones estadísticas concluyeron que los convenios están positivamente asociados con la inversión extranjera del país anfitrión, ratificando el estudio previo realizado por Blonigen y Davies (2004). Adicional a esto, Barthel *et al.* (2010) en su estudio describen la importancia de que cada país analice cuidadosamente los pro y contras de la negociación de un convenio, debido a que en muchos casos los países no logran suplir los altos costos de negociación y pérdida de ingresos fiscales con la entrada de flujos de IED (Barthel *et al.*, 2010). Del mismo modo, Blonigen *et al.* (2014) evaluaron bajo el método CMM, el efecto de los CEDI en la inversión extranjera de países con empresas que utilizan insumos diferenciadores y analizaron que estas empresas se encuentran más expuestas a la doble imposición por las prácticas fiscales. Para el desarrollo del estudio, aplicaron un análisis estadístico a partir de una regresión donde incluyeron la variable Diff_Input, que representa en qué medida las empresas industriales utilizan insumos heterogéneos para generar una cantidad de producción establecida. El estudio concluyó que los convenios tienen un efecto positivo en la IED en países donde las empresas utilicen mayores insumos diferenciadores en su producción, lo que representa un aumento en las ventas de 10 millones de dólares por año (Blonigen *et al.*, 2014). Por su parte, Baker (2014) a través del método CMM realizó una estimación por puntaje de propensión entre 30 países desarrollados pertenecientes a la OCDE y 206 países en desarrollo no pertenecientes a esta organización, en este análisis tuvo en cuenta al primer grupo como países de origen y al segundo como países anfitriones de IED. Baker (2014) dividió el análisis en un enfoque cuantitativo y cualitativo y concluyó que los convenios no tienen ningún efecto sobre los flujos de IED, dado que los países en desarrollo están disminuyendo sus tasas de retención sin necesidad de firmar un convenio, y afirma que los beneficios obtenidos por estos convenios no son suficientes para influir en las decisiones de localización de los inversionistas, lo cual no justifican los altos costos de entrada (Baker, 2014). Para terminar la primera agrupación metodológica, Castillo y López (2019) evaluaron el efecto de la IED entre España y 56 países a lo largo del

periodo 1993-2013, teniendo en cuenta tanto la inversión extranjera en España como la inversión española en el extranjero. Con el fin de realizar un análisis estadístico por grupos, los investigadores organizaron la información y resultados en países desarrollados, en vía de desarrollo, pertenecientes a la OCDE, países de la UE-28 y algunos países latinoamericanos, más los pertenecientes a la BRICS (Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica). Usando como referencia el estudio realizado por Davies (2003), Castillo y López (2019) realizaron una subdivisión en tratados antiguos y nuevos, tomando como fecha base 1993, y siguiendo los lineamientos de Barthel *et al.* (2010), realizaron una estimación para modelos estáticos y dinámicos teniendo en cuenta el efecto de los convenios según su antigüedad. Los investigadores concluyeron que en la primera técnica los convenios presentan un efecto positivo sobre la actividad de inversión extranjera, mientras que en la segunda estos no presentan efecto significativo en la IED. Por ende, los convenios de doble imposición presentan un efecto positivo en la inversión extranjera (Castillo y López, 2019). El segundo grupo metodológico identificado en la revisión literaria y usado por Braun (2016), Murthy y Bhasin (2015), Marques y Pinho (2014) y Neumayer (2007) fue el del método experimental, el cual consiste en un análisis correlacional de los flujos de inversión extranjera y los principales indicadores económicos tales como el PIB, apertura comercial, inflación, entre otros. A diferencia del método anterior, no se tiene en cuenta variables que miden la diferencia de cualificación entre los dos países, por ende, no se tiene en cuenta la clasificación por las motivaciones de la IED. Braun (2016) evaluó la relación de los tratados de doble imposición y la IED mediante un método logístico (modelo de respuesta binaria tomando la variable dependiente como una variable ficticia), y enfocó su análisis en países en vía de desarrollo como anfitriones y Austria como país de origen. En esta investigación Braun (2016) hizo énfasis en las otras alternativas que ofrece Austria para eliminar la doble imposición, tales como exenciones o acuerdos bilaterales, afirmando que es importante que el país anfitrión logre compensar la pérdida de ingresos fiscales con el incremento de IED. Dentro de su método experimental, Braun (2016) incluyó variables independientes que miden el crecimiento económico del par de países (producto interno bruto o PIB, apertura y costos comerciales) y variables de control tales como las tasas impositivas, el índice de corrupción y la calidad de infraestructura. El estudio concluyó que la inversión extranjera aumenta de un 25% a un 33,7% en países en vía de desarrollo que cuentan con convenios de doble imposición vigentes, sin embargo, asegura que este aumento puede estar dado por otras variables no observadas y que el método utilizado solo mide efectos en el corto plazo (3 años después de la fecha de vigencia), dejando de lado los efectos de los convenios en el largo plazo (Braun, 2016). Por su parte Murthy y Bhasin (2015), examinaron la relación de los convenios con la inversión extranjera en India,

utilizando como método experimental el análisis de las variables económicas tales como (PIB), PIB per cápita, apertura comercial y la variable ficticia *treaty* planteada anteriormente por Blonigen y Davies (2005). En principio Murthy y Bhasin (2015) realizaron un análisis estadístico teniendo en cuenta la existencia o no de un tratado de doble imposición; posteriormente incluyeron la variable de antigüedad para inferir si el tiempo de vigencia afecta la relación de manera significativa. A partir de esto, concluyeron que la antigüedad del convenio interactúa positivamente dentro de la relación de las variables y que el PIB per cápita se relaciona directamente proporcional con la IED (Murthy y Bhasin, 2014). Así mismo, Marques y Pinho (2014) evaluaron el efecto de los tratados en la IED, utilizando un método experimental enfocado en el análisis de las multinacionales europeas, considerando el número de nuevas filiales como variable dependiente y como variables independientes el tipo de impuestos de la matriz, la retención de impuestos de no residentes en el país anfitrión y la tasa de crecimiento del PIB. El estudio concluyó que los tratados fiscales afectan positivamente la inversión extranjera y que las tasas de impuestos del país anfitrión desempeñan un papel fundamental dentro de esta relación. Lo anterior indica que un aumento en un punto porcentual impositivo genera una disminución en promedio de 9 filiales y la presencia de un tratado aumenta en un 27% la entrada de nuevas filiales (Marques y Pinho, 2014). Finalmente, un estudio realizado por Neumayer (2007) evaluó datos de la inversión extranjera de Estados Unidos en países en vía de desarrollo durante el periodo de 1970-2001. Dentro de su análisis contempló los principales indicadores económicos tales como el PIB, la apertura comercial y la inflación, como variables independientes y el alquiler de recursos y adhesión a la OMC como variables de control. De esta manera, concluyó que los países en desarrollo que firman un tratado con Estados Unidos se benefician de una mayor participación en la IED; sin embargo, cuando la muestra se divide en países de ingresos bajos y medianos, los convenios solo son eficaces en el grupo de ingresos medios (Neumayer, 2006). Para resumir la aproximación literaria del estudio se presenta la tabla 2, donde se puede observar un resumen general de la literatura empírica expuesta anteriormente; clasificada por método, autor, muestra y resultados.

Tabla 2: Resultados de la literatura empírica por método

Autores y años	Muestra	Resultados
Método CMM (1997):		
Baker (2014)	30 países desarrollados de la OCDE y 206 países en desarrollo: 1991- 2006	Sin efecto
Barthel et al. (2010)	30 países origen (10 en desarrollados) y 105 países anfitriones (84 en desarrollo): 1978-2004	Positivo
Blonigen y Davies (2004)	EE. UU: 1966-1992	Positivo
Blonigen y Davies (2005)	OCDE: 1982-1992	Negativo
Blonigen et al. (2014)	EE. UU: 1987-2007	Positivo en países con mayores productos diferenciadores
Castillo y López (2019)	56 países divididos en: desarrollados, en desarrollo, OCDE, UE-28 y latinoamericanos + BRICS: 1993- 2013	Positivo
Davies (2003)	EE. UU: 1996-2000	Negativo
Método experimental:		
Braun (2016)	Austria y 104 países en desarrollo: 1990-2011	Positivo
Marques y Pinho (2014)	37 países europeos: 2000-2009	Positivo
Murthy y Bhasin (2015)	India: 1993-2011	Positivo
Neumayer (2007)	Países en desarrollo: 1970-2001	Positivos países con ingresos medios

Fuente: Elaboración propia.

Actualmente existen pocos estudios que estimen los efectos de los CEDI y la IED; las evidencias se encuentran divididas en tres premisas: efecto positivo, efecto negativo y sin ningún efecto. Por lo tanto, existen opiniones contradictorias entre la literatura existente y es necesario realizar más investigaciones; investigar para determinar la verdadera relación entre las variables. Es importante señalar que ningún estudio previo encontrado en la revisión literaria ha evaluado el efecto de estos convenios en la inversión extranjera de los países latinoamericanos, y especialmente en Colombia. La mayoría de estos estudios abarcan países desarrollados, países europeos o países pertenecientes a organizaciones internacionales, como es el caso de la OCDE. Un estudio de este tipo es importante para un país como Colombia, puesto que la inversión extranjera se ha constituido como un activo fundamental en el desarrollo y crecimiento de la economía (Santoro, 2019). Esto se ha visto reflejado en la firma de diversos convenios de doble tributación relacionados con el impuesto de renta por parte de Colombia como los son: España (2008), Chile (2009), Suiza (2012), Canadá (2012), México (2013), Corea del Sur (2014), India (2014), Portugal (2015),

Republica Checa (2015) y Gran Bretaña (2019) (DIAN, 2019). Además, uno de los beneficios adicionales a la eliminación de la doble imposición es la búsqueda de la seguridad fiscal reduciendo la incertidumbre del inversionista, lo que incentiva en gran medida a la IED, promoviendo el intercambio de información fiscal entre las dos administraciones tributarias y contribuyendo en la disminución de la evasión fiscal del impuesto de renta (Procolombia, 2019). Por consiguiente, analizando los efectos de los convenios de doble imposición, Colombia puede mejorar el modelo de negociación, replanteando si la firma de un convenio relacionado con el impuesto de renta realmente representa mayores beneficios o por el contrario son mayores costos para el país. Teniendo en cuenta lo anterior, este trabajo de investigación plantea la siguiente hipótesis:

Ho: Los convenios de doble imposición del impuesto sobre la renta aumentan la inversión extranjera directa en Colombia.

III. Metodología

El método utilizado en esta investigación cuantitativa correlacional es el de equilibrio general conocimiento–capital propuesto por Carr *et al.* (1997). Dicho método evalúa las 2 motivaciones de la IED: horizontal y vertical. Markusen (1984, citado en Castillo y López, 2019) menciona la motivación horizontal como la replicación de la actividad productiva en estados con características similares. Helpman (1984) define la motivación vertical como la replicación de la actividad productiva en estados con diferencias de cualificación con el fin de ahorrar costos (Castillo y López, 2019). Con el fin de comprobar la hipótesis se formuló la siguiente ecuación con base al método de Carr *et al.* (1997):

$$IED_b = f(SUMPIB_{ab}, DIFFPIB2_{ab}, DIFFHAB_{ab}, DIFFPIBHAB_{ab}, DIST, T_OPEN)$$

La variable dependiente (IED_b) son los datos de inversión extranjera directa del país anfitrión, en este caso Colombia, los cuales fueron obtenidos de los reportes publicados por el Banco de la República desde el año 2008 al 2019. Para identificar los datos del país de origen de inversión se asignó la letra a y para el país anfitrión la letra b. Adicionalmente a la variable dependiente, las variables independientes y sus definiciones se encuentran en la tabla 3.

Tabla 3: Descripción de las variables Método CMM

Descripción variables método CMM		
a=País de origen b=País anfitrión		
Variable dependiente		
Variables	Descripción	Fuente
IEDb	Flujos de Inversión extranjera directa del país anfitrión	Indicadores IED Banco de la Republica
Variables Independientes		

VARIABLES	DESCRIPCIÓN	FUENTE
SUMPIB (log)	Suma del PIB real de los 2 países	Indicadores de desarrollo del Banco Mundial
DIFFPIB2 (log)	Diferencia de los PIB reales de los 2 países al cuadrado (valor absoluto)	Indicadores de desarrollo del Banco Mundial
DIFFHAB	Diferencia de las habilidades de la población de los 2 países. Esta variable esta medida como el porcentaje de la población inscrita en el nivel terciario de educación	Indicadores de desarrollo del Banco Mundial- Institución de Estadística de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO).
DIFFPIBHAB (log) (DIFFHAB* DIFFPIB)	Es la interacción entre la diferencia de las habilidades y la diferencia de los PIB reales. Respecto a la diferencia de los PIB se toma el del país origen - el país anfitrión	Indicadores de desarrollo del Banco Mundial
DIST (log)	Distancia medida en millas desde la capital del país anfitrión a la capital del país de origen	Calculadora de distancia geodatos
T_OPEN	Costo comercial del país de origen, medido como la apertura comercial (Importaciones + Exportaciones) / PIB real	Indicadores de desarrollo económico datosmacro

Fuente: Elaboración propia.

Es importante resaltar que en las variables IED, SUMPIB, DIFFPIB2, DIFFPIBHAB y DIST de la ecuación planteada fue necesario aplicar un logaritmo, por que presentan alta volatilidad y toman valores muy elevados.

Las primeras cuatro variables independientes de la ecuación son las variables específicas planteadas por Carr *et al.* (2019), el primer término SUMPIB hace referencia a la suma del producto interno bruto real del par de países, el segundo DIFFPIB2 se define como el valor absoluto de la diferencia al cuadrado del PIB real del país de origen menos el PIB real del país anfitrión. El producto interno es un indicador económico que sintetiza el nivel de actividad de una economía, siendo referente para la medición y descripción de la producción en un periodo específico de tiempo. Cuando se habla del valor total de los servicios y bienes que un país produce, se está haciendo referencia al PIB real (Morales y Antonio, 2011). En cuanto al tercer término DIFFHAB, se entiende como la diferencia de la mano de obra calificada del país de origen menos la mano de obra calificada del país anfitrión, por último, DIFFPIBHAB se define como la interacción entre la variable DIFFHAB y DIFFPIB (País de origen-País anfitrión). En el tercer y cuarto términos se tiene en cuenta la mano de obra calificada. Esta última de gran importancia en la teoría de Markusen (1984), dado que las empresas que tienen activos específicos firmes (que se desarrollan utilizando mano de obra calificada), tendrán mayores incentivos para expandir sus operaciones a través de las

fronteras (Blonigen y Davies, 2005), es decir que son más propensas a invertir en el extranjero. También, se tuvo en cuenta la variable DIST dado que abarca criterios como transporte y otros costos comerciales que afectan la decisión de localización del inversor y es definida como la distancia medida en millas desde la capital del país anfitrión a la capital del país de origen. Finalmente, la variable T_OPEN describe la apertura comercial del país de origen, la cual es de suma importancia en el análisis, ya que mide la capacidad de las compañías para comerciar productos intermedios y finales, lo que afecta la ubicación en el extranjero de estas compañías. Para este estudio cuantitativo correlacional se tomó una muestra de 18 países como países de origen, de los cuales la mitad cuentan con un convenio vigente con Colombia en materia del impuesto de Renta. Se tuvieron en cuenta países con diferente ubicación geográfica y se clasificaron por la motivación de IED (horizontal y vertical), para identificar el signo esperado por cada variable en este estudio. En la tabla 4 se puede evidenciar los países evaluados, su ubicación, si cuenta con un convenio vigente y la motivación de IED.

Tabla 4: Reporte países evaluados, ubicación y motivación IED

País	Ubicación	Convenio Vigente	Tipo de País	Motivación IED
Corea	Asia	Si	Desarrollado	Vertical
China	Asia	No	Desarrollado	Vertical
Gran Bretaña	Europa	Si	Desarrollado	Vertical
Republica Checa	Europa	Si	Desarrollado	Vertical
Portugal	Europa	Si	Desarrollado	Vertical
Suiza	Europa	Si	Desarrollado	Vertical
España	Europa	Si	Desarrollado	Vertical
Bélgica	Europa	No	Desarrollado	Vertical
Italia	Europa	No	Desarrollado	Vertical
Grecia	Europa	No	Desarrollado	Vertical
Alemania	Europa	No	Desarrollado	Vertical
Dinamarca	Europa	No	Desarrollado	Vertical
México	Latinoamérica	Si	En desarrollo	Horizontal
Chile	Latinoamérica	Si	En desarrollo	Horizontal
Brasil	Latinoamérica	No	En desarrollo	Horizontal
Argentina	Latinoamérica	No	En desarrollo	Horizontal
Canadá	Norteamérica	Si	Desarrollado	Vertical
Estados Unidos	Norteamérica	No	Desarrollado	Vertical

Fuente: Elaboración propia.

En primera instancia se evaluaron los países desarrollados y se clasificaron dentro de la motivación vertical de IED, dado que presentan diferencias en la mano de obra calificada en comparación a Colombia, por otra parte, los países en desarrollo se clasificaron en la motivación horizontal de IED, ya que tienen unos índices de mano de obra calificada similar a la de Colombia. Con base a esto, los signos de los coeficientes esperados por cada variable según la motivación son los presentados en la tabla 5.

Tabla 5: Signo esperado por variable

Variable	Resultado esperado	
	Motivación vertical	Motivación horizontal
SUMPIB (log)	+	+
DIFFPIB2 (log)	-	+
DIFFHAB	+	-
DIFFPIBHAB (log)	-	+
T_OPEN	+	-

Fuente: Elaboración propia.

Para el análisis estadístico se utilizó la técnica de mínimos cuadrados ordinarios (MCO), la cual a través de una regresión lineal múltiple permite estimar de la manera más adecuada los posibles coeficientes de cada término de la ecuación que mide la IED, a partir de parámetros muestrales (18 países). El objetivo de este procedimiento estadístico es encontrar la mejor combinación de parámetros (variables independientes) que minimicen la suma de cuadrados, es decir el error de estimación, el cual hace referencia a la parte de la variable dependiente que no se pudo explicar con las variables independientes; este error se describe matemáticamente como la diferencia entre la variable calculada y la variable observada (Martínez Bencardino, 2012). Este método estadístico fue seleccionado dentro de este estudio, dado que permite encontrar los mejores estimadores lineales libres de sesgo, a partir de la reducción del error en su máxima expresión. Adicionalmente es una técnica de aplicación no tan compleja y se adecúa a los supuestos de los modelos econométricos, generando un resultado más propicio orientado a la realidad actual (Blonigen y Davies, 2004).

IV. Resultados

En esta sección del documento se presentan los resultados obtenidos a partir de una regresión lineal múltiple, que busca medir el efecto de los convenios de doble imposición en la inversión extranjera directa en Colombia. En el análisis econométrico planteado se aplicaron 2 regresiones lineales múltiples, la primera tomando los países que actualmente tienen un convenio de doble im-

posición vigente en materia de impuesto sobre la renta con Colombia y la otra con países que no tienen un convenio vigente; por cada regresión se tomó una muestra total de 9 países.

En la tabla 6 se observa la tabla de frecuencia por tipo de país y ubicación geográfica. De los 18 países, el 78% corresponde a países desarrollados y el 22% a países en vía de desarrollo, de igual manera se observa que el 56% de estos países están ubicados en Europa, el 22% en Latinoamérica, el 11% en Asia y el 11% restante en Norteamérica.

Tabla 6. Tabla de frecuencia por tipo de país y ubicación geográfica

Clasificación	N	Frecuencia absoluta	Frecuencia porcentual
Tipo de país	18		
Países desarrollados		14	78%
Países en desarrollo		4	22%
Ubicación	18		
Asia		2	11%
Europa		10	56%
Latinoamérica		4	22%
Norteamérica		2	11%

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 7 se observan los estadísticos descriptivos de la regresión con convenio. Se puede observar que los datos de las variables se encuentran muy dispersos frente a su media, ya que, se considera que si superan el 50% presentan una alta desviación (Perez Vicente, s.f). La variable dependiente (IEDb) y las variables independientes DIFFPIB2 y DIFFPIHAB presentan una alta desviación debido a las diferencias económicas entre los países observados (desarrollados y en desarrollo).

Tabla 7: Estadísticos descriptivos regresión con convenio

Variable	Media	Desviación	CV	N
IEDb (log)	4.3314	.5771	.1332	9
SUMPIB (log)	6.0783	.2700	.0444	9
DIFFPIB2 (log)	11.3183	1.1377	.1005	9
DIFFHAB	.2101	.1122	.5341	9
DIFFPIBHAB (log)	4.962	.6129	.1235	9
DIST (log)	3.6376	.1971	.0542	9
T_OPEN	.7063	.3315	.4694	9

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 8 se observan los estadísticos descriptivos de la regresión sin convenio. A través del coeficiente de variación se determinó que la mayoría de los datos de cada variable son casi heterogéneos y presentan una alta volatilidad. Esto es debido a que los países observados presentan grandes diferencias en los indicadores de desarrollo económico (PIB, mano de obra calificada y apertura comercial). Los indicadores de desarrollo miden el crecimiento económico de un país agregando variables económicas y sociales. Esto permite tomar decisiones respecto a las necesidades nacionales internas e internacionales a través de políticas, programas y proyectos gubernamentales (Guillén Badii, Garza y Acuña, 2015). Los resultados muestran que los coeficientes son directamente proporcionales, es decir que entre más diferencia exista entre la economía de cada país, más alta será la desviación, ya que los datos se encuentran muy dispersos frente a su media (Pérez Vicente, s.f).

Tabla 8: Estadísticos descriptivos regresión sin convenio

Variable	Media	Desviación	CV	N
IEDb (log)	4.2962	.8696	.2024	9
SUMPIB (log)	6.3224	.5075	.0803	9
DIFFPIB2 (log)	11.7801	1.8987	.1611	9
DIFFHAB	.2781	.1920	.6904	9
DIFFPIBHAB (log)	4.962	.6129	.1235	9
DIST (log)	5.0254	1.0069	.2003	9
T_OPEN	.5363	.4396	.8196	9

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 9 se observa un resumen de los 2 modelos planteados donde se indica la correlación entre las variables independientes y la variable dependiente (IEDb). Para el caso de la primera regresión el coeficiente de correlación múltiple es .982, es decir que el 96,4% de la variabilidad de la inversión extranjera directa en Colombia está explicada por las variables independientes planteadas en el modelo CMM. Para el caso de la regresión de los países que no cuentan con un convenio vigente el coeficiente de correlación múltiple es .930, donde el 86,5% de la variabilidad del factor dependiente está explicada por las variables independientes. Con base a lo anterior, en los dos modelos se observa un alto porcentaje de explicación de las variables independientes; sin embargo, esto no significa que estas variables influyan de manera absoluta en el comportamiento de la inversión extranjera en Colombia. Se esperaría que el análisis de los países sin convenio presentase un coeficiente de correlación bajo, por lo que deben existir otras variables no identificadas en el estudio que están afectando la inversión extranjera.

Tabla 9: Resumen de los modelos

Modelo	R	R2	R2 ajustado	Error estándar de la estimación
Con convenio	.982a	.964	.892	.18947
Sin convenio	.930a	.865	.595	.55325

a. Predictores: (Constante), SUMPIB, DIFFPIB2, DIFFHAB, DIFFPIBHAB, DIST, T_OPEN

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 10 se observan los coeficientes β y los signos esperados por cada variable. Para establecer los signos esperados detallados en la tabla 10 y evaluar la correlación de manera más objetiva se tuvo en cuenta la motivación vertical de IED de acuerdo con el método CMM. Con base a los datos obtenidos en la tabla 6, el 78% de los países analizados son países desarrollados, lo cual puede influir en los resultados obtenidos ya que los países inversores no son comparables con un país como Colombia. Dicha comparación no es posible ya que los países desarrollados tienen diferentes niveles de tecnología, información, aprendizaje, capacidades y experiencia de los trabajadores y cooperación, entre otras, en comparación a los países en vía de desarrollo (Vélez y González, 2008).

Tabla 10: Coeficientes de regresión

Variable	Países con convenio	Países sin convenio	Signo esperado
	Coeficiente β		
SUMPIB (log)	-3,425	2,916	+
DIFFPIB2 (log)	-0,304	-0,039	-
DIFFHAB	-3,968	0,908	+
DIFFPIBHAB (log)	2,063	-0,129	-
DIST (log)	-0,269	-0,645	-
T_OPEN	-1,797	1,333	+

Fuente: Elaboración propia.

Con base en los datos estadísticos obtenidos en la tabla 10 la variable SUMPIB (suma de los PIB de los 2 países), si las otras variables se mantienen constantes, presenta en la regresión con convenio una relación inversa (el aumento de una unidad en la suma de los PIB disminuye en promedio el valor de la inversión extranjera en 3.425) y en la regresión sin convenio una relación positiva (el aumento de una unidad en la suma de los PIB con la variable dependiente incrementa en promedio 2.916).

El signo esperado en la variable SUMPIB es positivo, dado que se espera que los países con economías más grandes motiven a las empresas a invertir fuera de sus fronteras, específicamente en países en desarrollo. Esto implica que, al

ser países con diferencia en tamaño y economía (desarrollada y en desarrollo), se espera una relación positiva (los países con un PIB alto son más atraídos a invertir en el extranjero). En cuanto a la variable DIFFPIB2 (diferencia de los PIB al cuadrado), presenta en las dos regresiones una relación negativa con la variable dependiente, lo que indica que, si las otras variables se mantienen constantes, el aumento de una unidad de DIFFPIB2 disminuye en promedio el valor de la inversión extranjera en .304 en la regresión con convenio y en .039 en la regresión sin convenio. Esto puede ser consecuencia de las diferencias en tamaño y economía de los países evaluados. De igual forma, la variable DIFFHAB (diferencia de las habilidades de población), presenta en la regresión con convenio una relación inversa y en la regresión sin convenio una relación directa con la variable dependiente. El aumento de una unidad en DIFFHAB disminuye en promedio el valor de la inversión extranjera en 3.968 en la primera regresión e incrementa en promedio .908 en la segunda regresión cuando las otras variables se mantienen constantes. El signo esperado en esta variable es positivo, dado que los países desarrollados buscan invertir en países en desarrollo para ahorrar costos en la mano de obra. La variable DIFFPIBHAB (interacción diferencia PIB y diferencia habilidades), presenta en la primera regresión una relación positiva y en la segunda regresión una relación inversa con la variable dependiente. Por lo tanto, si las otras variables se mantienen constantes, el aumento de una unidad de DIFFPIBHAB incrementa en promedio el valor de la inversión extranjera en 2.063 y disminuye en promedio .121 en países con y sin convenio respectivamente. Al igual que la variable DIFFPIB esto está dado por la diferencia en tamaño y economía de los países evaluados, los signos opuestos en las regresiones pueden ser consecuencia de que los países sin convenio presentan mayores diferencias que los con convenio. Adicionalmente, la variable DIST (distancia entre países), presenta una relación negativa con la variable dependiente en el caso de países con y sin convenio. Lo anterior indica que, si las otras variables se mantienen constantes, el aumento de una unidad en la distancia medida en millas entre las capitales disminuye en promedio el valor de la inversión extranjera (.269 en países con convenio y en .645 en países sin convenio). Esto es congruente con la amplia distancia en millas que presentan las capitales de los países evaluados frente a Bogotá, la capital de Colombia, ya que la localización es un factor que afecta la decisión del inversor. Finalmente, la variable T_OPEN (apertura comercial del país origen) presenta en los países con convenio (primer caso) una relación inversa y en los países sin convenio (segundo caso) una relación directa con la variable dependiente. La apertura comercial es conocida también como liberalización comercial y elimina la discriminación de la política comercial entre el mercado nacional y exterior (Alonso y Garcimartín, 2005). Los resultados señalaron que el aumento de una unidad en los costos comerciales del país anfitrión disminuye en promedio el valor de la inversión extranjera

en 1.797 en el primer caso e incrementa en promedio 1.333 en el segundo caso, cuando las otras variables se mantienen constantes. Lo anterior puede ser consecuencia de que los países evaluados presentan grandes diferencias en la apertura comercial, puesto que se esperaría que el coeficiente fuera positivo, dado que los países con mayor apertura comercial deciden expandir sus operaciones fuera de sus fronteras en mayor medida que los países con una apertura comercial menor. Según los resultados mostrados en la tabla 10 se define el modelo de la investigación de la siguiente manera:

$$IED_b = f(-3.425, -0.304, -3.968, 2.063, -0.269, -1.797)$$

Finalmente, en base a los resultados obtenidos, donde los países sin convenio muestran relación con la inversión extranjera, se rechaza la hipótesis planteada. Adicionalmente, a pesar de encontrar un alto grado de relación entre las variables independientes y la inversión extranjera directa, se observó que los signos previstos para el modelo no se cumplieron a cabalidad, en el caso de la regresión con convenio solo 2 de las 6 variables cumplieron con el signo esperado. Sin embargo, en la regresión sin convenio las 6 variables cumplieron con el signo previsto, a pesar de que algunos de los coeficientes no tomaron un valor significativo.

V. Conclusiones

Las investigaciones de Barthel et al. (2010), Blonigen y Davies (2004), Blonigen et al. (2014), Castillo y López (2019), Braun (2016), Marques y Pinho (2014), Murthy y Bhasin (2015) y Neumayer (2007) abordadas previamente en la revisión literaria, concluyeron que los convenios de doble imposición tienen un efecto positivo en la inversión extranjera. Sin embargo, el análisis de datos del presente estudio contradice los resultados de dichas investigaciones ya que se observó que los convenios no tienen ningún efecto en la inversión extranjera directa, debido a que, se observa un nivel alto de relación en países que no cuentan con un convenio vigente, lo cual puede estar explicado por factores no observados en el modelo.

Los resultados de esta investigación fueron congruentes con el estudio de Baker (2014), quien no encontró efecto entre las dos variables estudiadas. Los datos mostraron que los tratados de doble tributación de renta no implican el aumento de la inversión extranjera directa en Colombia, y la falta de un efecto estadísticamente significativo en la regresión convenio se interpreta como una prueba de que no existe relación entre las 2 variables. Futuros estudios podrían analizar las ventajas tributarias de la firma de los convenios de doble imposición en Colombia, identificando los costos de entrada y otras variables que logren un incremento de la inversión extranjera, junto con su tasa de recuperación, la cual puede ser fundamental para la inversión extranjera directa. Ya que ac-

tualmente el gobierno colombiano adelanta una estrategia para contrarrestar la crisis actual del país promoviendo la inversión extranjera directa (Revista El Congreso, 2020), futuros estudios también podrían abordar el efecto que estos nuevos incentivos tributarios y la simplificación de trámites de localización de multinacionales asiáticas y estadounidenses tienen sobre la inversión extranjera directa. Este estudio presentó limitantes con relación a la muestra de países, ventana de observación y tipo de impuesto. Investigaciones futuras podrían analizar la relación entre los convenios de doble imposición con una muestra más amplia de países (incluyendo países más similares a Colombia) y un periodo de tiempo más amplio, incluso examinando impuestos diferentes al de renta. Adicionalmente, es relevante evaluar en un futuro el comportamiento de las variables económicas antes y después de la firma de un convenio y abordar países que presenten características similares a las de Colombia, para poder determinar la relación de los convenios en la motivación horizontal de IED.

VI. Referencias bibliográficas

- Acosta Rodríguez, D. (2013). Generalidades del impuesto de renta. En Acosta Rodríguez, D., Impuesto de renta (pp. 6-12). Bogotá: Kimpres Ltda.
- Alonso, J. A. y Garcimartín, C. (2005). Apertura comercial y estrategia de desarrollo. Baker, P. (2014). An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment. *International Journal of the Economics of Business*, 21(3), 341-377. DOI: 10.1080/13571516.2014.968454
- Baker, P. L. (2014). An analysis of double taxation treaties and their effect on foreign direct investment. *International Journal of the Economics of Business*, 21(3), 341-377.
- Barthel, F., Busse, M., & Neumayer, E. (2010). The impact of double taxation treaties on foreign direct investment: evidence from large dyadic panel data. *Contemporary Economic Policy*, 28(3), 366-377. DOI: 10.1111/j.1465-7287.2009.00185.x
- Blonigen, B., & Davies, R. (2004). The Effects of Bilateral Tax Treaties on U.S. FDI Activity. *International Tax and Public Finance*, 11(5), 601-622. DOI: 10.1023/b:itax.0000036693.32618.00
- Blonigen, B., & Davies, R. (2005). Do Bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment? NBER Working Papers, 1-1.
- Blonigen, B. A., Oldenski, L., & Sly, N. (2014). The differential effects of bilateral tax treaties. *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(2), 1-18.
- Braun, J. (2016). The effects of double tax treaties for developing countries. A case study of Austria's double tax treaty network. *Public Finance & Management*, 16(4), 383-433.
- Bruce, A., Blonigen, L., & Sly, N. (2014). The Differential Effects of Bilateral Tax Treaties. *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(2), 1-18.
- Carr, D., Markusen, J., & Maskun, K. (2003). Estimating the Knowledge-Capital Model of the Multinational Enterprise: Reply. *The American Economic Review*. 93(3), 995-1001.
- Castillo, A., & López, J. (2019). Efecto de los Tratados de Doble Imposición sobre la actividad de Inversión Extranjera Directa bilateral española. *Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal*, 13, 19-22.

- Davies, R. (2003). Tax Treaties, Renegotiations, and Foreign Direct Investment. In *Economic Analysis and Policy*, 33(2), 251-273. DOI: 10.1016/S0313-5926(03)50020-0
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2019). Convenios tributarios internacionales: Acuerdos para eliminar la doble tributación en Materia de Impuestos sobre la Renta. Recuperado de: <https://www.dian.gov.co/>
- Duque Romero, L. (2009). Métodos para eliminar la doble imposición internacional en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal: Universidad Externado de Colombia*. (5).
- Guillen, A., Badii, M. H., Garza, F., & Acuña, M. (2015). Descripción y Uso de Indicadores de Crecimiento Económico. *Revista Daena (International Journal of Good Conscience)*, 10(1).
- Marketers by Adlatina. (2019). Los países de América más atractivos para invertir: EE. UU., Brasil y Canadá. Recuperado de: <http://www.marketersbyadlatina.com/>
- Marqués, M., & Pinho, C. (2014). Tax-Treaty Effects on Foreign Investment: Evidence from European Multinationals. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 70(4), 527-555
- Martínez Bencardino, C. (2012). Regresión y Correlación. En Martínez Bencardino, C., *Estadística y muestreo* (pp. 637-647). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Morales, P., y Antonio, J. (2011). Estimación y análisis del producto interno bruto potencial de los municipios del estado de Quintana Roo, 2003-2007 (Master's thesis, Universidad de Quintana Roo).
- Murthy, K., & Bhasin, N. (2015). The impact of bilateral tax treaties: A multi-country analysis of FDI inflows into India. *Journal of International Trade & Economic Development*, 24(6), 751-766. DOI: 10.1080/09638199.2014.960442
- Neumayer, E. (2007). Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries? *Journal of Development Studies*, 43(8), 1501-1519. DOI: 10.1080/00220380701611535
- Ocampo Herrán, C. (2000). La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. (Tesis de maestría). Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia.
- Organización para la cooperación y el desarrollo económico [OCDE]. (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. [Traducido al español de Model Tax Convetion on Income and on Capital condensed version]. España: Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para edición español.
- Pérez Vicente, S. (s.f). *Estadística Básica. Aplicación con SPSS*. (Tesis de doctorado). APES Hospital Costa del Sol, Marbella, España.
- Vélez, M. A. y González, C. B. (2008). Conocimiento y crecimiento económico: una estrategia para los países en vías de desarrollo. *Revista de Economía mundial*, (18), 65-77.

Torres, D. (2021). Aproximación a la Literatura de la Contabilidad Militar en la Primera y Segunda Guerra Mundial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 35-74. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a02>

Aproximación a la Literatura de la Contabilidad Militar en la Primera y Segunda Guerra Mundial

Daniela Alejandra Torres Ruiz
Universidad Santo Tomás – Bogotá
danielatorresr@usantotomas.edu.co
Orcid: 0000-0002-8467-1252

Aproximación a la Literatura de la Contabilidad Militar en la Primera y Segunda Guerra Mundial

Resumen: *El presente trabajo tiene como propósito elaborar una revisión documental sobre la contabilidad militar en la Primera y Segunda Guerra Mundial, mostrando los aspectos y campos más importantes trabajados. Con base en lo anterior, se tomó la bibliografía existente relacionada con el periodo objeto de estudio, proveniente de revistas contables indexadas en bases de datos académicas, y posteriormente se realizó un análisis documental acerca de las similitudes y diferencias entre los contenidos de los textos encontrados, lo cual, permitió categorizarlos en diferentes ítems. El análisis sugiere que áreas como lo son los costos, la auditoría y la tributación tuvieron cambios significativos durante este periodo, enriqueciendo la forma en la que los procesos productivos, los pagos, los registros contables y las contrataciones de personal fueron reconocidos dentro de las empresas, y cambiando la forma en la que se llevaban a cabo, evidenciando la evolución de la contabilidad de la época.*

Palabras clave: *Contabilidad Militar, Primera Guerra Mundial, Segunda Guerra Mundial, aportes a la Contabilidad, evolución de la Contabilidad.*

An approximation to Military Accounting Literature in World War I and II

Abstract: *The aim of the present work is to carry out a documentary review on military accounting during World War I and II, showing the most important aspects and areas addressed. Based on the above, the existing bibliography related to the study period was taken from accounting journals indexed in academic databases, and a documentary analysis was subsequently carried out on the similarities and differences between the contexts of the texts found, which allowed to categorize them into different items. The analysis suggests that areas such as costs, auditing and taxes underwent significant changes during this period, thereby enriching the way in which productive processes, payments, accounting records and staff hiring were recognized within the companies, and changing the way in which they were conducted, thus evidencing the evolution of accounting in that period.*

Keywords: *Military Accounting, World War I, World War II, Contributions to Accounting, Evolution of Accounting.*

Aproximação à Literatura da Contabilidade Militar na Primeira e Segunda Guerra Mundial

Resumo: *Este trabalho tem como intuito a elaboração de uma revisão documental sobre a contabilidade militar na Primeira e Segunda Guerra Mundial, mostrando os aspectos e campos mais importantes trabalhados. Com base no anterior, tomou-se a bibliografia existente relacionada com o período objeto de estudo, proveniente de revistas contábeis indexadas em bases de dados acadêmicas, e posteriormente realizou-se uma análise documental sobre as semelhanças e diferenças entre os conteúdos dos textos encontrados, o que permitiu categorizá-los em diferentes itens. A análise sugere que áreas como os custos, a auditoria e a tributação tiveram mudanças significativas durante este período, enriquecendo a maneira na que os processos produtivos, os pagamentos, os registros contábeis e as contratações de pessoal foram reconhecidos dentro das empresas, e mudando a maneira na que se implementam, evidenciando a evolução da contabilidade da época.*

Palavras chave: *Contabilidade Militar, Primeira Guerra Mundial, Segunda Guerra Mundial, Aportes à contabilidade, Evolução da contabilidade.*

Un rapprochement de la littérature de la comptabilité militaire de la Première et de la Seconde Guerres mondiales

Résumé: *Cette étude a pour but d'élaborer une revue documentaire sur la comptabilité militaire dans la Première et la Seconde Guerres mondiales, montrant les aspects et les domaines travaillés les plus importants. La bibliographie existante relative à la période considérée a été tirée de revues comptables indexées dans des bases de données académiques. Une analyse documentaire a ensuite été réalisée sur les similitudes et les différences entre les contenus des textes trouvés, ce qui a permis de les classer en différents éléments. L'analyse faite suggère que des domaines tels que les coûts, l'audit et la fiscalité ont connu des changements significatifs au cours de cette période, enrichissant la façon dont les processus de production, les paiements, les registres comptables et les recrutements de personnel ont été reconnus au sein des entreprises. Du même, la façon dont ils ont été effectués a changé, mettant en évidence l'évolution de la comptabilité de l'époque.*

Mots-clés: *Comptabilité militaire, Première Guerre mondiale, Seconde Guerre mondiale, Contributions à la comptabilité, Évolution de la comptabilité.*

Aproximación a la Literatura de la Contabilidad Militar en la Primera y Segunda Guerra Mundial

Daniela Alejandra Torres Ruiz

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a02>

Primera versión recibida en julio de 2020 – Versión aceptada en enero de 2021

I. Introducción

El presente trabajo tiene como objetivo analizar los desarrollos de la contabilidad bélica en materia de investigaciones durante la Primera y la Segunda Guerra Mundial. De forma más específica, se pretende hacer un análisis documental de los textos que tratan sobre los avances en materia contable desde lo bélico. Para esto, es necesario hacer un análisis sobre las categorías trabajadas por los diversos autores y analizar las similitudes y diferencias que cada texto ofrece.

La contabilidad bélica es una nueva subrama de la nueva historia de la contabilidad, la cual tiene una amplia conceptualización, puesto que la mayoría de autores no tiene una definición única para esta. Sin embargo, es importante resaltar que surgió hace pocos años, con el auge de la nueva historia de la contabilidad. Al respecto, una definición concreta para esta nueva forma de contabilidad sería: la medición, el análisis y el registro de las partidas que las fuerzas armadas de un país llevan a cabo, no sólo en el marco de la guerra, sino también en tiempos de paz, o entreguerras (IMECAF, 2012; Porto y Merino, 2009).

La importancia de estudiar este tema radica en el interés de los autores al querer saber cómo se llevaban las mediciones contables desde la Primera Guerra Mundial (comprendida entre 1914 y 1918), y la Segunda Guerra Mundial (comprendida entre 1939 y 1945), puesto que muchas veces los registros no estaban completos o existía desconocimiento general de parte de los empresarios sobre cómo aplicar la contabilidad. Incluso, saber cómo se debían pagar los impuestos que el Gobierno exigía como parte de la tributación ideada para financiar el conflicto.

A nivel de Colombia, hay trabajos escasos que hacen referencia a este tema, debido a que pocos expertos en contabilidad han querido realizar una investigación de este tipo, como es el caso de Moreno (2014), abordando el periodo de

guerras como un referente global acerca de la forma de llevar la contabilidad y cómo esta afectó en el desarrollo de los países y las empresas, debido en cierta parte a que no era de gran interés si no era para una formación meramente comercial (Rocha y Martínez, 2016), o el caso de Ariza (2017), quien muestra la inversión que ha realizado el Estado colombiano para terminar con el conflicto armado (una guerra que inició con las guerrillas hace más de cincuenta años) y cómo este ha beneficiado y afectado por igual a los principales actores del país (Estado, empresas y población civil).

Sin embargo, uno de los artículos que ofrece más elementos de estudio de las guerras en Colombia es el texto de Suárez llamado “El campo contable en el proceso de la independencia de Colombia (1780-1830)” (2011), en el que se hace un estudio exhaustivo acerca de la forma en la que se llevaba la contabilidad en los nueve periodos por los que el país pasó para obtener su independencia, mostrando una modificación en cuanto a la forma en la que se llevaba las ideas e instituciones por la época, haciendo que hubiera cambios completos (y otros parciales) en estos conceptos, y cómo la contabilidad jugó un papel clave al ayudar con elementos como la contabilización de bienes y de suministros. No obstante, y sin demeritar el trabajo que a nivel de Colombia se ha realizado, a nivel internacional se han hecho exhaustivas investigaciones, con autores interesados en estos eventos históricos como Hernández Esteve (2015), los cuales han abordado los conflictos bélicos más importantes a nivel de país o continente.

Cabe resaltar que frente al tema objeto de estudio, los autores que lo han abordado lo han hecho desde diferentes subtemas como los costos, las pensiones, la parte tributaria, entre otros; logrando establecer si estas investigaciones son pertinentes en cuanto al desarrollo de la contabilidad durante estos dos periodos de tiempo. Estos temas han comenzado a ser del interés de los autores que trabajan en contabilidad histórica (vertiente perteneciente a la nueva historia de la contabilidad), por lo cual se busca mostrar una recopilación de estos estudios donde muestren lo ya trabajado, y que permitan seguir realizando seguimientos a estos temas y generando motivaciones para que se investigue más a profundidad sobre la contabilidad militar en el periodo objeto de estudio, definiendo los principales aportes de la contabilidad en el campo militar en la primera y segunda guerra mundial.

Este documento está dividido en cuatro partes y un apéndice: En la parte uno se explicarán los antecedentes por los cuales la contabilidad bélica tomó fuerza para los autores, teniendo en cuenta la historia de la contabilidad y cómo se replanteó de una nueva manera, al mismo tiempo, se tomarán en cuenta los textos escritos por autores sobre la contabilidad militar en general. En la parte dos se explicará la metodología usada para la realización de este trabajo, junto a sus fases. En la parte tres se explicarán los resultados de cada categoría hallada, junto a una breve descripción de los textos, mostrando lo trabajado y

sus principales conclusiones. Finalmente, en la parte cuatro se enunciarán las conclusiones más relevantes sobre el tema. El apéndice contiene anexos del documento como guías de referencia.

II. Antecedentes históricos de la Contabilidad bélica

La contabilidad históricamente ha evidenciado una serie de avances que le han permitido desarrollar nuevos temas de estudio, producto de las presiones y requerimientos del contexto. Sin embargo, no es sino hasta hace algunos años que varios investigadores apasionados por el tema, proponen una forma de llevar la historia contable, y esta misma forma de llevar la historia hace que una nueva vertiente se establezca como una nueva manera de contar y registrar los sucesos contables, estableciendo el patrón social en él. Estas vertientes son la historia tradicional y la nueva historia de la contabilidad.

La historia tradicional de la contabilidad tiene que ver más con un entorno social; según Fontana (1982): “Desde sus comienzos, en sus manifestaciones más primarias y elementales, la historia ha tenido siempre una función social, generalmente la de legitimar un orden (...), presentándose con la apariencia de una narración objetiva de acontecimientos concretos” (p. 15). Este tipo de historia, para Ríos (2009), es de tipo serial y cuantitativa en donde “lo mesurable se convertía en el dato a establecer por el historiador” (p. 99). En materia contable, Carmona (2004, citado por Quinche, 2006) habla de la historia tradicional como aquella que:

Se ha encargado de considerar importante las relaciones que la contabilidad tiene con el capitalismo, a través de la partida doble y la producción de información financiera (reportes) y de un modo evolucionista en el que las nuevas técnicas son mejores que las anteriores en el sentido en que responden a las nuevas necesidades externas. (p. 193)

Por otro lado, la denominada nueva historia de la contabilidad es “la historia de las mentalidades que trata de establecer una historia serial de las mentalidades, es decir, de las representaciones colectivas y de las estructuras mentales de las sociedades” (Gómez, 2012, p. 2). Esta vertiente tiene como objetivo hacer que se entienda la historia desde diferentes perspectivas (sociedad, economía, cultura, etc.), de forma coherente y homogénea. Con base en lo anterior, Hopwood (1987); Miller y Napier (1993), y Carmona (2004) (citados por Quinche (2006)), hablan sobre el tema:

Basa su estudio menos en el análisis de las prácticas contables aisladas -su evolución o progreso- y más en la interpretación de las implicaciones mutuas con el contexto dentro del cual tales prácticas son llevadas a cabo, así como en los intereses y las instituciones que las hacen posibles. Además, otros análisis se basan en la forma semiótica en la que la contabilidad influye y es influenciada en un momento y un espacio específicos. (p. 195)

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, si bien existen dos vertientes históricas contables, la historia tradicional y la nueva historia, el hecho de que la nueva historia en el campo bélico comience a mostrar avances relevantes en cuanto a la exploración y realización de nuevos estudios, muestra un significativo avance en la materia; a pesar que en un principio la exploración y revisión de documentos contables y los avances desarrollados en cuanto a los elementos para representar la contabilidad no fuera de interés general (salvo para algunos estudiosos del tema), sino que comenzó a estar en auge a raíz de la nueva historia de la contabilidad.

Algunos estudiosos que decidieron apostarle al tema, como Hernández (2015), han realizado un estudio profundo de textos militares en general en cuanto a esta nueva rama contable. En su libro “Aproximación al estudio del pensamiento contable español”, el autor comienza a explicar los trabajos realizados en la contabilidad militar, no solo aquellos que tuvieron un contexto internacional, sino también los encontrados en el contexto español. Un ejemplo de esto es el texto “The impact of naval experience on accounting in colonial Australia from 1788 to 1792” de Scorgie y Reiss (1997), el cual tenía su interés en la influencia que la contabilidad naval inglesa ejerció en la configuración del sistema contable establecido en la penitenciaría de Sydney Cove en 1788.

Además de este texto, el cual es el primero del cual el autor tiene conocimiento, se derivan otros textos que resumen, en gran parte, todo lo trabajado en la guerra, no solamente en la que se centrará este texto. Por ejemplo, Lemarchand (2002) publicó un artículo en el que se muestra cómo la contabilidad militar y las técnicas francesas en cuanto a la medición de costos indirectos, influyeron en la contabilidad de Francia. Igualmente, Cobbin (2009), revela en uno de sus artículos cómo existió un panel de expertos para controlar los gastos que el ejército australiano había tenido a raíz de una posible guerra con Japón y, por ende, por un aumento notable en el personal militar de esa época.

Dentro de estos autores, también se encuentra Funnell, quien ha sido el que más ha investigado y escrito artículos sobre contabilidad militar, y ha estimulado el interés de otros historiadores a investigar sobre el tema. Entre los principales trabajos de investigación que ha realizado se encuentran: “Accounting for War: Financial Control of the British Army 1846-1899” (2003), en el que explica la guerra que Inglaterra financió a Crimea, así como la Primera Guerra de Independencia de India. A pesar de explicar estos elementos, el libro no hace alusión a las cuestiones bélicas, sino a las tensiones en la segunda mitad del siglo XIX entre autoridades civiles y militares inglesas debido al control administrativo y financiero de las fuerzas armadas, al igual que la pelea entre los partidarios de las reglamentaciones y controles centralizados para tener mejor autonomía y eficiencia a la hora de administrar.

En cuanto al contexto español, el cual Hernández toma como referencia para sentar una base en cuanto a los trabajos desarrollados sobre las fuerzas armadas de tierra (surgido en el país hacia el siglo XV), hay varios trabajos del mismo autor que muestran cómo se adoptó la partida doble por parte de la corona española, como lo muestra el texto “Las cuentas de Fernán López del Campo, primer Factor General de Felipe II para los reinos de España (1556-1560). Contribución al estudio de la Contabilidad y de la Hacienda Pública en la España del siglo XVI” (1982), mostrando los avances en cuanto a la organización administrativa y financiera que manejaba Felipe II en cuanto a “captar, reunir, gestionar y situar en los lugares requeridos los fondos necesarios para financiar la guerra que contra él habían emprendido en 1556 el Papa Pablo IV y el rey Enrique II de Francia” (Hernández, 2015).

Fueron varios los autores que han desarrollado trabajos para este contexto en particular; sin embargo, todos han querido llegar al mismo fin: determinar cómo la contabilidad afectó de gran manera los procesos de la guerra. Uno de ellos es Dubet, quien en su artículo “Administrar los gastos de guerra: Juan Orry y las primeras reformas de Felipe V (1703-1705)” (2005), en el cual se habla acerca de las primeras reformas de los borbones en la administración de la guerra, teniendo como resultado la creación de dos instituciones (la Secretaría de Despacho de Guerra y la Tesorería Mayor de Guerra), concebidas como parte de reforma que Juan Orry realizó para devolver la conducta de la guerra al rey Felipe V, siendo innovadora (de forma prudente) y aceptable para la época.

Otro autor que destacó el trabajo de la contabilidad en la armada es Guzmán Raja, el cual en su artículo llamado “Normativa contable en la Armada Española durante el periodo 1700-1850: especial referencia a la administración de provisiones” (2006) muestra cómo la Real Armada Española sufrió cambios militares y administrativos, haciendo que la mayoría de procesos contables en esta época fueran rigurosos, especialmente en el tema de rendición de cuentas para cada legislación de reyes (como es el caso del Rey Felipe V) durante ciento cincuenta años, desde 1700 hasta 1850.

Finalmente, Gómez-Juárez de la Torre con su texto “Derechos reales en la contabilidad de la Real Armada. Estructura tributaria y particularidades de su aplicación sobre el autoconsumo en el departamento de Cartagena en 1779” (2018), el cual muestra cómo la Real Armada tuvo un mal manejo de las cuentas contables, poniendo varios tributos necesarios para el país como un gasto, en lugar de una cuenta acreedora e, incluso, se muestra cómo el contador cometió errores en cuanto a una compra de madera que había realizado el Cuerpo de Ingenieros de la Marina, presentando omisiones en cierto tipo de información y a una baja en los precios unitarios e importes de estas.

De esta manera, se puede evidenciar que los trabajos elaborados sobre el tema han sido bastantes, aunque el interés hacia la contabilidad bélica de la

primera y segunda guerra mundial tomó un auge especial entre los investigadores, debido a factores como la poca investigación realizada en este periodo de tiempo, los eventos y transacciones registrados que ocurrieron, entre otros. Los trabajos de Funnell (2003) (2005) (2006) (2008) (2011), Chwastiak (2007), Bujaki (2010), Cobbin (2009) (2010), Heier (2010), Mayer-Sommer (2010) y Talbot (2010) en cuanto al contexto internacional, y algunos otros como González (2012), Blasco, Guzmán y Montoya (2011), Kuethe y Andrien (2018) y Torres (2013) en el contexto español, han sido estudios que han dado una visión general hacia la contabilidad militar, teniendo en cuenta que esta rama parcialmente explorada de la nueva historia de la contabilidad, ha intentado vislumbrar en los conocimientos que la parte civil le ha dado a la parte militar, y viceversa, al igual que las pugnas entre estos, mejorando e introduciendo nuevos y mejores métodos de registro y de control, al igual que el establecimiento de mejores procedimientos de contabilidad de costes (Hernández, 2015).

III. Metodología

La investigación propuesta se realizó bajo un enfoque cualitativo, a partir de las investigaciones que otros autores han hecho sobre la materia, con el objetivo de definir los principales aportes de la contabilidad en el campo militar durante la primera y segunda guerra mundial; lo propuesto anteriormente, se llevó a cabo mediante una revisión bibliográfica y el respectivo análisis documental de los archivos obtenidos sobre contabilidad militar en el periodo objeto de estudio (Hernández, Fernández y Baptista, 2010). El alcance de este estudio fue de tipo descriptivo-exploratorio, en cuanto se pretendía indagar sobre los principales aportes de la contabilidad en el campo militar en la primera y segunda guerra mundial. La presente investigación se desarrolló a partir de tres fases:

En la primera etapa, correspondiente a la identificación de fuentes, se realizó una revisión bibliográfica en la que se tomaron 30 artículos de diferentes revistas y libros académicos (todos estos ubicados en bases de datos virtuales, tales como: eLibro, EBSCOHost, Taylor & Francis Online, Elsevier, JStor, De Computis, etc.). Las palabras de búsqueda usadas se encuentran en el Anexo A1.

En la segunda fase, que corresponde al análisis de contenido, el cual es el conjunto de pasos que permite representar el contenido y la forma del documento para facilitar su consulta (Clauo, 1993), se procedió a realizar una categorización de los principales temas a trabajar, permitiendo determinar las similitudes y diferencias entre estas categorías, para, finalmente, catalogarlas en una matriz de datos que permitió reconocer cada elemento de los textos trabajados. Para esto se tomó en cuenta la hipótesis, la metodología y las conclusiones de cada uno de los documentos trabajados.

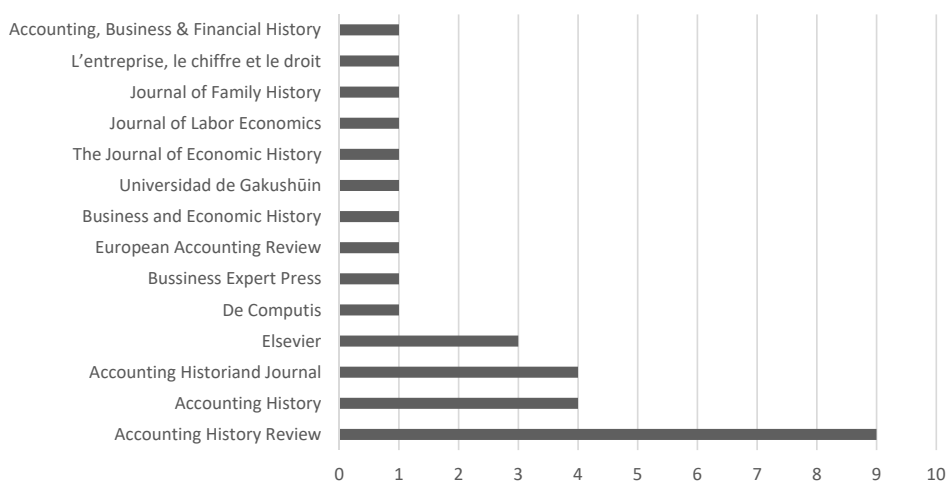
Finalmente, en la tercera fase, se realizó una matriz primaria, en la que se define el título, el o los autores, la categoría a la que pertenece, la publicación

en la que aparece (revista o libro), el año de publicación y una breve descripción de lo que trata el documento. Esta matriz se muestra en el Anexo A2.

IV. Resultados

Siguiendo la metodología anteriormente propuesta, en la fase de identificación de fuentes se revisaron treinta textos provenientes de diversas revistas contables halladas en bases de datos online, como lo fueron Elsevier, eLibro, EBSCOHost, Taylor & Francis Online, JStor, De Computis, O'Reily Safari, Universidad de Gakushuin, entre otras. En la siguiente figura, se ven reflejadas las revistas en las que se encontraron los textos objeto de estudio (en orden descendiente):

Figura 1: Revistas consultadas y número de publicaciones halladas

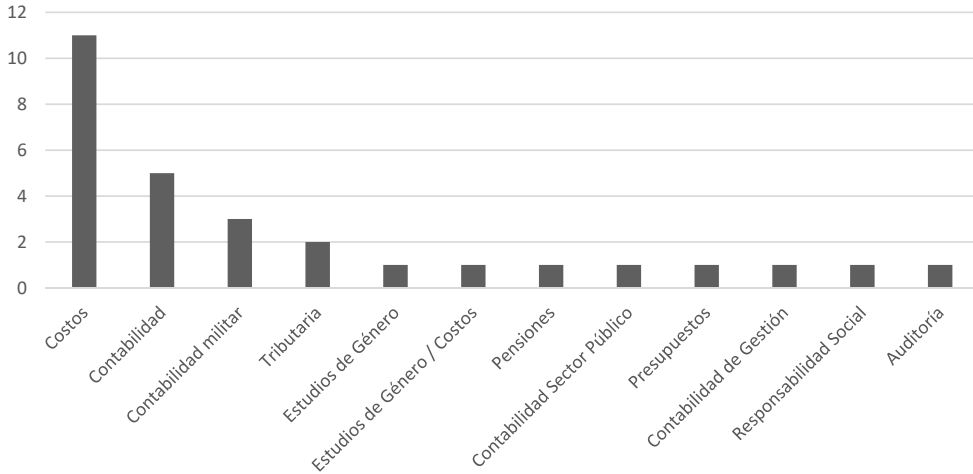


Fuente: Elaboración propia.

En la fase del análisis de contenido, teniendo en cuenta los textos hallados, se procedió a hacer una clasificación de cada documento contable según la temática de las lecturas. Esta categorización se realizó en base a lo que cada texto mostraba como su tema principal, y también por las similitudes que tienen con la contabilidad actual (como un ejemplo, se tomó en cuenta el avance que tuvo la auditoría al ser una parte mediadora en el final del conflicto, en el que Alemania tuvo que hacer una reparación integral a los países afectados; dándose esto por medio de controles que evolucionaron hasta los controles que conocemos hoy en día dentro de la auditoría). Según esto, se comprobó que uno de los elementos más trabajados en la bibliografía encontrada fueron los costos; bien fuesen los costos por manufactura o bien los costos por mantenimiento, entretenimiento,

etc. (esto se explicará más adelante). Les siguen: la historia general de la contabilidad y la historia general de la contabilidad militar. La siguiente figura evidencia cada categoría trabajada y clasificada en orden descendente:

Figura 2: Revistas consultadas y número de publicaciones halladas



Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, al establecerse la matriz primaria, se procedió a evaluar cada uno de los textos según su categoría, para así establecer diferencias y similitudes entre estos. Cabe resaltar que aquellos que cuentan con un solo texto serán descritos brevemente, sin posibilidad de establecer similitudes o diferencias. Sin embargo, y dado que también tienen elementos valiosos para comprender la contabilidad de la época, se hablará de sus aportes en el marco del periodo objeto de estudio. A continuación, se describirán las categorías establecidas en el presente estudio:

IV.1 Costos

Dentro de los costos, se encontraron trabajos relacionados con la forma en las que estas partidas fueron llevadas dentro de la contabilidad de las organizaciones, bien sea, debido a que se producían insumos para la guerra y debían ser catalogados como costos de producción, o existían otros costos que fueron implementados en las empresas con el fin de obtener un mejor rendimiento al

final del año fiscal¹ o del año contable². Dentro de esta categoría se encuentran los siguientes ítems de costos:

Figura 3: Listado de las diferentes subcategorías halladas en los textos de la categoría de costos

Costos
<ul style="list-style-type: none">• Determinación de precios (unitarios y totales)• Costos de producción• Costos de Capital• Costos de Mantenimiento• Costos de Entertentimiento• Costeo Uniforme• Costeo por Ubicación• Costos de Nómina• Contabilidad de Costos• Costos por riesgos de guerra

Fuente: Elaboración propia.

La metodología trabajada en cada uno de los textos fue descriptiva-exploratoria, debido a que se buscaba estudiar el fenómeno del registro de los costos dentro de las organizaciones. Un ejemplo claro de esto se encuentra en el texto “Accounting for war risk costs: management accounting change at Guinness during the First World War”, en el que, a pesar de que la empresa, una cervecera pequeña que se encontraba ubicada en Dublín, tuviese problemas debido a situaciones como: restricciones gubernamentales en la primera guerra mundial o a que los barcos en los que se transportaba el licor hacia ciertas zonas fuesen atacados por alemanes, por resaltar algunas; la empresa contará con una contabilidad robusta, con monitoreos constantes realizados a las plantas de producción y con los costos indirectos de fabricación siendo registrados a cada centro de costo por igual (Quinn & Jackson, 2014).

Las similitudes y diferencias entre los textos son los siguientes:

Tabla 1: Similitudes y diferencias de la categoría de costos

	AUTORES
SIMILITUDES	<p>1. Se muestra de forma general cómo se hizo la aplicación de costos dentro de las empresas, teniendo en cuenta que varias de ellas no jugaban un papel relevante en la guerra (en el caso de la cervecería), así como otras sí jugaban este papel, al suministrar municiones y otros elementos clave para conseguir la victoria.</p> <p>2. Se examina el papel que jugó la contabilidad en el registro contable y el uso del costeo para cada producto dentro de las empresas, analizando cómo estas se distribuían, no solo por los centros de producción, sino para el producto final en su costo unitario y total, ayudando así a sobrellevar los costos de la guerra en los impuestos y seguros</p>
DIFERENCIAS	<p>1. En algunos documentos se relataban otros tipos de costos que generalmente no se manejan en una empresa, como el caso de la educación de los niños y la pérdida de capital humano a través de las guerras, los cuales afectan seriamente la productividad de una nación puesto que, sin personas capacitadas para laborar en un área determinada, muchas veces se pueden realizar productos defectuosos o sin los estándares adecuados.</p> <p>2. Muchas veces, los costos sociales de la guerra no son asumidos por el estado, y, por ende, no son documentados, y aunque incluso estuviesen documentados, muchos de estos registros están perdidos como consecuencia de ocultar evidencia o simplemente la pérdida de los registros. Esto hace que sea más difícil determinar por parte del gobierno (en tiempos posteriores a consecuencia de tutelas impuestas o de investigaciones realizadas) el cómo indemnizar a las víctimas, a sus hijos o nietos.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Como conclusión, se pudo evidenciar que los costos son uno de los elementos de la contabilidad que más se han trabajado por parte de los autores; y también fue un elemento que repercutió durante las guerras mundiales, al ser un elemento base para las empresas productoras de insumos de guerra y de otros elementos (como en el caso de la cervecería, la cual fabricaba un tipo de cerveza (brew-ale)). Durante la guerra, se fueron aplicando diferentes tipos de costos a los productos, los cuales los asumía la empresa junto a seguros de guerra que el mismo gobierno les hacía aplicar a cada producto en su costo unitario y costo total, para que así la empresa asumiera, en el caso de que existiera, la pérdida del producto por factores bélicos, así como el cambio de

modelos de costos que cada industria tuvo que adaptar de acuerdo con las necesidades de la época.

IV.2 Historia general de la contabilidad

En la historia general de la contabilidad, se buscó establecer lo trabajado en la contabilidad de la primera y segunda guerra mundial, bajo ciertos parámetros, como, por ejemplo, el interés por parte de la profesión en cuanto a diversos temas como costos, sector público, etc., y cómo en aras de la situación que se vivía en la época se evidenciaba lo trabajado como un aporte beneficioso para la profesión. Dentro de esta categoría se encuentran los siguientes elementos trabajados dentro de los documentos:

Figura 4: Listado de las diferentes subcategorías halladas en los textos de la categoría de historia general de la contabilidad

Historia General de la Contabilidad
<ul style="list-style-type: none">• Interés del sector público en la contabilidad• Interés por la contabilidad en medios escritos• Interés de la contabilidad en la emancipación femenina• Interés en nuevos modelos contables efectivos para la época• La contabilidad como referente para atender el costo de la violencia y la expansión bélica

Fuente: Elaboración propia.

La metodología trabajada en cada uno de los textos en general se presentó como una metodología descriptiva-exploratoria, debido a que se pretendía ver el interés en grupos de personas que estaban familiarizadas con el campo de la contabilidad en el período objeto de estudio. Esto se puede evidenciar en el texto “Field, capital and habitus: An oral history of women in accounting in Australia during World War II”, de Ikin, Johns y Hayes (2012) en el que se hace un relato oral sobre mujeres australianas que trabajaron durante la Segunda Guerra Mundial como contadoras.

Durante este tiempo, ellas se enfrentaban a diversos problemas, como los prejuicios que se tenían a la hora de ser contratadas (habiendo una mayor contratación de hombres que de mujeres), las habilidades que tenían ellas en cuanto a las relaciones humanas y la disposición proactiva que se debía tener en aquel entonces: “Las mujeres eran vistas como influidas por sus emociones y, por lo tanto, no se les daba la capacidad de emitir juicios racionales” (Ikin, Johns, & Hayes, 2012, pág. 177). Fue por este motivo que dentro de los distintos campos de la contabilidad que se manejaban en aquellos tiempos (como lo fueron la auditoría, los impuestos y la emisión de los estados financieros), muchos hombres contratados dentro de firmas contables y de auditoría, la estigmatiza-

ción hacia la mujer era un elemento que se veía frecuentemente, aunque luego se demostró que podían hacer el mismo trabajo e incluso de mejor forma que un hombre.

Las similitudes y diferencias entre los textos son los siguientes:

Tabla 2: Similitudes y diferencias de la categoría de la historia general de la contabilidad

	AUTORES	
SIMILITUDES	1. En el marco de esta investigación, se hacen aportes muy valiosos en cuanto a la importancia de la contabilidad en el tiempo de guerra, teniendo en cuenta cómo esta se adaptó debido a las exigencias de la época, ideando nuevos modelos contables, y, sobre todo, abordando lo relativo a la profesión y su desarrollo en el marco de un paradigma nuevo en el periodo de la guerra	– Gallhofer & Haslam, 2003 – Chwastiak & Lehman, 2008
	2. Se hacen duras críticas al sistema contable de la época, en el que había demasiadas falencias, tanto en el modo en el que los registros eran llevados, como en la eficiencia y eficacia de los sistemas usados, y cómo estos podrían mejorarse.	– Ikin, Johns, & Hayes, 2012 – Miley & Read, 2012
DIFERENCIAS	1. A pesar de que todos coinciden en que los sistemas tenían falencias evidentes, cada sistema presentado en los textos suele tener distintos tipos de deficiencias (bien sea por una pobre aplicación de costos en las empresas, pobres sistemas de control, inadecuado manejo de recursos, etc.) dependiendo del país y las exigencias del gobierno, los entes fiscales y las empresas existentes en la época.	– Ikin, Johns, & Hayes, 2012
	2. A pesar de que la profesión contable fue valiosa en el tiempo de guerra, se cuestiona el compromiso de la profesión contable, no solo en el sector público, sino en otros sectores, teniendo en cuenta que, aunque hubo esfuerzos de parte de la profesión en aquella época, muchos gobernantes y empresarios tenían intereses propios por satisfacer, y en este sentido, el contador tenía que redefinirse en medio de la tensión entre los dos extremos.	– Walker, 2017

Fuente: Elaboración propia.

Como conclusión, se pudo determinar que existieron muchos grupos de interés en la profesión que determinaron la forma en la que la contabilidad podía ser expresada a través de diferentes procesos, viéndolo como una forma de llevar registros, y también siendo un medio de expansión y apertura a la aceptación general (en el caso de las contadoras australianas) y del impacto obtenido por medios escritos (como la prensa de Red Clydeside) en la guerra, lo cual catapultó la profesión para ser conocida y reconocida como un elemento valioso que permitía, no solo la valuación y el inventario de los activos y pasivos de las

empresas, sino como mediante este se podían hacer críticas a los sistemas usados por empresas y por la misma milicia, resaltando sus debilidades en cuanto a la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas por estos.

IV.3. Historia general de la contabilidad militar

La historia general de la contabilidad bélica o la contabilidad militar denominada así por Hernández (2015), se trata de una de las tantas vertientes que la nueva historia de la contabilidad ha decidido ahondar para determinar sus efectos en cuanto a la forma en la que se registraban las partidas y se detallaban en los estados financieros de las empresas (independientemente de si se trataban de empresas manufactureras o no) y de cómo tenían impactos y repercusiones en los elementos de la contabilidad. Dentro de esta categoría se encuentran los siguientes ítems:

Figura 5: Listado de las diferentes subcategorías halladas en los textos de la categoría de historia general de la contabilidad militar

Historia General de la Contabilidad Militar
<ul style="list-style-type: none">• Historia General de la contabilidad militar a nivel mundial• La contabilidad como eje importante en los países en guerra• Impactos y consecuencias a nivel contable luego de la guerra

Fuente: Elaboración propia.

La metodología trabajada en los textos fue de tipo cualitativa, descriptiva y exploratoria, en parte puesto que se hacían comentarios y se detallaban los diferentes textos que los autores habían trabajado sobre el tema, y también se hacían ciertos énfasis en lo ocurrido en el contexto de la guerra. Un ejemplo es el texto “Accounting for victory” de Funnell y Walker (2014), en el que se critica la contabilidad y muestra cómo la contabilidad, a pesar de estar separada en diferentes elementos, logra ser una sola, incluso en tiempos de crisis y fracaso en el campo de batalla, pero, al mismo tiempo, los costos financieros de la guerra, seguidos por las fallas en la administración de los recursos gracias a ministerios y comités que manejaban los recursos públicos hicieron que los sistemas contables evolucionaran para cada uno de estos, fortaleciéndolos y haciendo que evolucionaran de acuerdo a los requerimientos establecidos.

Las similitudes y diferencias entre los textos son los siguientes:

Tabla 3: Similitudes y diferencias de la categoría de historia general de la contabilidad militar

		AUTORES
SIMILITUDES	En este campo se han mostrado trabajos interesantes sobre la contabilidad bélica elaborado por diferentes autores a los que el tema les ha llamado en gran manera la atención, hasta tratar temas relevantes dentro de este, como problemas persistentes en la contabilidad como secuelas producto de la guerra, o también mostrar cómo la contabilidad tuvo un rol importante en los países que estaban en medio del conflicto, teniendo en cuenta las mediciones de los recursos y elementos con los que contaban antes, durante y luego de la guerra.	– Hernandez, 2015
DIFERENCIAS	Muchos elementos suelen ser confusos, o no llevar una línea de tiempo concreta, sino que son completamente al azar (como las explicaciones de Hernández Esteve acerca de los textos que conocía sobre la contabilidad militar), e incluso, las explicaciones brindadas por los autores suelen dejar vacíos en cuanto la argumentación del problema base en los demás textos.	– Giroux, 2017 – Funnell & Walker, 2014

Fuente: Elaboración propia.

Como conclusión, se pudo explorar un poco más acerca del campo contable en los enfrentamientos militares de la Primera y Segunda Guerra Mundial, en el que muchos elementos de la guerra venían siendo elementos básicos en las empresas, e incluso en la milicia, para llevar una buena administración de los recursos que se manejaban en la época. A pesar de que lo narrado por Hernández Esteve sea un referente de todas las investigaciones realizadas por autores en cuanto a la contabilidad bélica (tanto a nivel mundial como en España en diferentes épocas), ha marcado un referente especial en cuanto ha sido el primero en relatar el surgimiento de textos que hablen acerca del tema. En cuanto a los otros dos textos, muestran cómo los elementos de la contabilidad pudieron ayudar a establecer paradigmas y cambios en los sistemas contables y sus impactos y consecuencias.

IV.4 Tributaria

En la parte de tributación se investigó la forma de gravar con impuestos, específicamente dos impuestos que las empresas tenían que pagar por órdenes del gobierno británico: el Impuesto a las ganancias excedentes (Excess Profits Duty o EPD) y el Impuesto al entretenimiento (Entertainments Tax o ET), los cuales fueron creados en torno al escenario de la Primera Guerra Mundial como una forma de recaudo adicional para la financiación del conflicto bélico y para terminar con las empresas que se aprovecharon de los estragos de la guerra, junto a los impactos que tuvo en las empresas la aplicación de ambos y el alcance de las revelaciones a los estados financieros hacia los accionistas.

La metodología trabajada en cada uno de los textos era predominantemente descriptiva, en cuanto se buscaba narrar la forma en la que ambos impuestos se impusieron y la forma en la que impactó a las empresas (fuese para bien o para mal), junto al aceleramiento del desarrollo contable de la época. En el texto “Innovation and pragmatism in tax design: Excess Profits Duty in the UK during the First World War” de Billings y Oats (2014), se revela que el EPD fue uno de los primeros intentos que Inglaterra logró hacer para gravar las ganancias excesivas en las empresas, aparte de ser la innovación fiscal en la época de la Primera Guerra Mundial para recaudar fondos, gracias a que se logró investigar a fondo los factores económicos y comerciales existentes y la forma en la que las ganancias se obtenían y distribuían en las empresas, buscando que se generaran más ingresos para apoyar el gasto de guerra y que todas las empresas ayudaran a este fin.

En cuanto al ET, en el texto “The war, taxation and the Blackpool Tower Company” de Rutterford y Walton (2014) se habla que este impuesto comenzó a ser recaudado en 1915, y a pesar de que el EPD tuviera un recaudo mucho más elevado y más poco tiempo de recaudo (siendo su total neto de £1274 millones, y el tiempo estimado de duración del recaudo fuese de solo siete años), el ET, recaudado hasta 1960 (como forma de paliar los efectos de la Segunda Guerra Mundial y el periodo de ambas postguerras) lograba pequeñas sumas anuales en comparación al EPD (entre £5 millones y £12 millones durante la guerra), pero, el ET obtuvo más ingresos debido a todas las empresas que prestaban el servicio de entretenimiento en el país, en especial Blackpool Tower Company.

Las similitudes y diferencias entre los textos son los siguientes:

Tabla 4: Similitudes y diferencias de la categoría de historia general de la categoría tributaria

		AUTORES
SIMILITUDES	Se explican dos tipos de impuestos esenciales en aquellas épocas, los cuales pretendían financiar el gasto de guerra impuesto por el gobierno, y en cierto modo, revelar a los accionistas la forma en la que se pagaba el gasto de guerra mediante estos impuestos.	<ul style="list-style-type: none"> – Billings & Oats, 2014 – Rutterford & Walton, 2014
DIFERENCIAS	Cada uno de los impuestos se trabaja de forma distinta, gravando partidas diferentes, aunque ambos tuviesen el mismo efecto, y no hay documentos que evidencien una revelación a fondo, puesto que solo se evidenció cómo se pagaba el ET.	<ul style="list-style-type: none"> – Billings & Oats, 2014 – Rutterford & Walton, 2014

Fuente: Elaboración propia.

Como conclusión, a pesar de que el gobierno inglés hizo un gran esfuerzo en cuanto a la creación y puesta en marcha de estos impuestos, surgieron pro-

blemas frente a ambos. En cuanto al EPD, muchos autores estaban de acuerdo con que el rendimiento del impuesto era bastante alto para la época, pero no tanto como debió haber sido (tenía una tasa efectiva del 34% y no del 63% que era la tasa legal promedio de la época); así como que también el impuesto tuvo marcadas dificultades en cuanto al tiempo de recaudo y la recolección como tal, por lo cual, muchas empresas (en las que se encontraba Blackpool Tower) tuvieron grandes variaciones en los rendimientos hacia 1914-1916, y subiendo considerablemente en 1918-1921 debido a pérdidas de años anteriores por efectos del impuesto.

También en cuanto al ET, Blackpool lo consideraba como una afectación mayor que el EPD, al tener efectos significativos en la rentabilidad de los cines y teatros a cargo, y muy a pesar de que en algún momento EPD para la empresa fuese un problema y no se hubiese pagado a lo largo del tiempo en el que estuvo en vigencia, el ET era aplicado de forma independiente a las ganancias, por lo que tuvo un efecto negativo en el entretenimiento ofrecido por la empresa.

IV.5 Estudios de género

Dentro de los documentos también se analizó lo relativo a los estudios de género. En el documento que escribieron Wooton y Spruill (2014) pretendieron estudiar cómo se dio la entrada de las mujeres a la profesión contable en la Segunda Guerra Mundial, proporcionándoles su primera gran oportunidad para ingresar a la profesión en un terreno en el cual se desalentaba la entrada a la especialización y a la certificación para ser CPA.

La metodología trabajada en este texto fue descriptiva-exploratoria, en el cual se pretendía mostrar la forma en la que las mujeres ingresaron a la contabilidad por suerte, debido a los estigmas que se tenían para la contratación de personal femenino dentro de las firmas contables. Pero debido a los eventos de la Segunda Guerra Mundial, la escasez de hombres requirió que muchas firmas de contabilidad reconsideraran su postura sobre la contratación de mujeres y, en muchos casos, las reclutaran activamente para puestos contables.

Dentro del periodo objeto de estudio, se pudo evidenciar que las mujeres fueron contratadas como “contables” o “bookkeepers”, aumentando su número hasta alcanzar (en aras de la Segunda Guerra Mundial) el 51.1 por ciento del personal contable empleado en ese entonces, teniendo un éxito igual al de los hombres. Sin embargo, y debido a los prejuicios que se tenían en aquel entonces debido al fuerte conservadurismo de la época, las mujeres no podían estudiar, convertirse en contadores certificados, o tener un trabajo estable, dejándolas sin oportunidad frente a los hombres, quienes podían obtener mejores posibilidades de empleo, incluso en formas de auditoría. Esto cambia en cuanto se dio el estallido de la guerra, debido a que disminuyó el número de hombres empleados y el de las mujeres aumentó lenta pero gradualmente.

Como conclusión, la contratación de personal femenino se dio a raíz de la guerra, (y no fue solo para la época de la guerra, sino que ha perdurado hasta la actualidad), debido a que el factor de la guerra, al llevarse a los hombres al campo de batalla, dio posibilidades a las mujeres para desempeñarse laboralmente en un área donde predominaba el género masculino, habiendo un mejor contacto entre hombres y mujeres contables, y que finalmente en los campus universitarios de Estados Unidos se aceptaran mujeres para poder certificarse como CPA, hicieron que en el gigante de América se logaran avances relativos al tema contable.

IV.6 Estudios de género / Costos

Esta categoría es de carácter especial, que se decidió añadir, debido a que es interesante el estudio de los costos dentro de los estudios de género y como estos pueden ir de la mano. El texto “War, Women and Accounting: Female Staff in the UK Army Pay Department Offices, 1914 – 1920” de Black (2006) resalta el papel de las mujeres que fueron empleadas oficialmente (aunque de manera temporal) en puestos administrativos y contables en las oficinas del Departamento de Pagos del Ejército (APD) en el Reino Unido de 1914 a 1920.

La metodología trabajada en este texto fue descriptiva-exploratoria, en el que se pretendía explorar el papel de las mujeres que trabajaban temporalmente en las oficinas del Ejército y de pago de comandos del Reino Unido, y también en la Subdivisión de Finanzas de la Oficina de Guerra durante la Primera Guerra Mundial, describiendo el papel de la APD y las oficinas de pago del ejército antes de agosto de 1914, junto a las consecuencias posteriores a la guerra y la expansión burocrática que requirieron el reclutamiento de mujeres, primero de forma voluntaria y luego a título oficial.

Se pudo evidenciar que para 1918, la mayoría de personal empleado eran mujeres que trabajaban de forma temporal. Estas mujeres tenían labores importantes, como la redacción de cartas, preparar decisiones para el departamento de guerra, en trabajos contables para las oficinas de pago del ejército, investigar disputas en relación con los contratos de la Oficina de Guerra, y en la codificación y decodificación de telegramas. Claro que, para la época, no había personas conformes con emplear de mujeres en las oficinas de APD en tiempos de guerra entre 1914 y 1920.

Como conclusión, la organización y la administración del pago de los subsidios en Inglaterra fue un tema notablemente descuidado, aunque la eficiencia del sistema fue una gran contribución a la “relativa” alta moral del ejército de combate. No obstante, la mayoría de los estudios de la Primera Guerra Mundial negaron el papel de la mujer y la guerra debido a que el mismo descontento de diferentes partes hacia ellas como una parte proactiva dentro de las organizaciones no eran de su agrado, incluyendo el descontento general que se tuvo

al hacer esta contratación, ya que muchas de ellas no tenían experiencia y, por ende, carecían de las habilidades para ejecutar correctamente los procesos dentro de las oficinas.

IV.7 Pensiones

Dentro de las pensiones, el único documento que se encontró sobre el tema, fue el denominado “The purgatorial shadows of war: accounting, blame and shell shock pensions” de Frances y Read (2016) pretende determinar la forma en la que se entregaron las pensiones por discapacidad auditiva (en este caso por problemas en la concha acústica, teniendo en cuenta que para la época se clasificaba con nombres de otras patologías que no tenían nada que ver con la discapacidad como tal) en Gran Bretaña.

La metodología trabajada en este texto fue explicativa-exploratoria, en cuanto se pretendía explicar los procedimientos para determinar que una persona sufriera de discapacidad en la concha acústica y por lo tanto recibiera una pensión por supervivencia. Pero, a la hora de otorgar estas pensiones, existían muchos prejuicios desde la contabilidad para la entrega de esta ayuda.

Dentro del periodo objeto de estudio, se pudo evidenciar que, a través del Ministerio de Pensiones, los pagos de estas por este tipo de discapacidad no eran bien recibidas y solamente se contaba con examinar la parte externa del oído, sin tener en cuenta las implicaciones que pudiera tener a nivel interno, y cómo esta podría afectar a la persona en el futuro inmediato, haciendo que no se pagaran lo correspondiente por enfermedad o discapacidad.

Como conclusión, no había una clasificación apropiada (a pesar de que el Ministerio de Pensiones hubiese creado una para poder pagar las pensiones) para el tipo de discapacidad sufrida, incluso aun habiendo cambiado el paradigma desde la profesión médica; aun así, desde la perspectiva del Ministerio, sólo las heridas físicas contaban como medio probatorio para la entrega de las pensiones.

IV.8 Contabilidad en el sector público

En la contabilidad del sector público se notó una gran preocupación acerca de la forma en la que se manejaba; en ese orden de ideas, Cardoni (2014) hizo un estudio basado en dos escuelas de pensamiento francesas, las cuales estaban en auge en la época de la Primera Guerra Mundial, creadas por Paul Leroy-Beaulieu y Gaston Jèze, con el supuesto de influir en la gestión de las finanzas públicas del país, además de demostrar el impacto en el financiamiento de la primera guerra mundial por parte del gobierno.

La metodología trabajada en este texto fue descriptiva, la cual trataba de explicar lo que hablaban estas dos escuelas de pensamiento acerca de cómo se debía llevar la contabilidad en el sector público en el tiempo de guerra y los

impactos que se produjeron a raíz de esto en el financiamiento de la guerra. El texto trata dos partes importantes: los pensamientos preguerra, los cuales eran de carácter liberal para Leroy-Beaulieu (quien se fundamentó en autores como Adam Smith) y de carácter social para Jèze (el cual defendía que no existía un sistema financiero ideal), y el pensamiento en la guerra, en el que teniendo en cuenta a otros autores y posturas (principalmente de países como Alemania, Inglaterra, Italia y Estados Unidos) dieron sus diversos pensamientos acerca de un sistema de políticas para el sector público.

Sin embargo, las ideas y doctrinas políticas que ambas escuelas desarrollaron tuvieron muy poco que ver con la formulación de políticas a lo largo de los años de la guerra, hecho que tuvo bastante que ver con que la escuela de Leroy-Beaulieu tomase decisiones deficientes, las cuales hicieron que se provocara inercia económica, seguida de improvisación y retoques financieros que eran más pragmáticos que ideológicos. En cuanto a la escuela de Jèze, se obstaculizó la formulación de políticas porque las ideas de esta impidieron medidas reales de la magnitud de los disturbios que tienen lugar a lo largo de un conflicto bélico, y ninguna de estas ideas fue de ayuda en la economía francesa (la cual era controlada de forma central y cerrada al comercio entre naciones).

Como conclusión, ambas escuelas optaron por políticas pragmáticas, las cuales no ayudaron a establecer un verdadero sistema en el sector público, no se dieron avances en cuanto las finanzas públicas, y mucho menos dar un nuevo sentido al paradigma de este, puesto que “las doctrinas pierden su valor cuando las necesidades financieras son dominantes” (pág. 131). En este sentido, lo propuesto por ambas escuelas no benefició en absoluto a la financiación de la guerra y no tuvo sentido al establecer vaguedades que solo sirvieron como supuestos inservibles.

IV.9 Presupuestos

En el tema de presupuestos, Antonelli, D'Alessio y Rossi (2014), los autores realizaron un examen de los presupuestos estatales de Italia en la primera guerra mundial, para así establecer los costos (como las tropas, armas y municiones) en los que se incurrieron durante este tiempo, los cuales fueron administrados por dos ministerios designados: el Ministerio de Guerra (de 1915 a 1917) y luego en conjunto con el Ministerio de Municiones (durante 1917 y 1918), con los que se planeaba mejorar la eficiencia, reducir los costos y prevenir el fraude empresarial y estatal.

La metodología trabajada en este texto es de tipo descriptiva, debido a que narra lo ocurrido en aquella época y muestra la forma en la que se llevaban los presupuestos públicos de parte de ambos ministerios y señalar el efecto de la guerra sobre estas instituciones. También, mostrar que la guerra no condujo a

la creación de sistemas de control de costos dentro de Italia, y como en otros países se desarrolló de mejor forma.

En el Ministerio de Guerra se adoptaron los procedimientos contables que otros ministerios usaban, y el presupuesto fue elaborado por este en consulta con la Oficina de Contabilidad General y aprobado por el Parlamento. El presupuesto anual de este ministerio se presentó en forma de asignaciones de efectivo para partidas detalladas que se sumaron para las categorías de gastos, haciendo énfasis en la distinción entre gastos ordinarios y extraordinarios. En cuanto al Ministerio de Municiones, se creó en torno a manejar la producción y suministro de materiales de guerra, teniendo un manejo similar al Ministerio de Guerra. Ambos presupuestos proporcionaban otros elementos como la intervención de la Oficina General de Contabilidad y el control ejercido por el Tribunal de Cuentas, aunque, estos procesos no se continuaron durante el período del conflicto, y los presupuestos para los costos de guerra eran vagos.

Como conclusión, dentro de ambos presupuestos, se contemplaban elementos básicos de un presupuesto, hasta que la guerra tuvo lugar, y fue cuando se añadió la partida de gastos de guerra, el cual comprendió casi el 90% de los costos totales al final del conflicto. Por otro lado, no se realizaban revisiones a los presupuestos por parte de los auditores encargados, por lo que las prácticas presupuestarias en los ministerios italianos se realizaron bajo la presencia de redes económicas y políticas poderosas, ocultando los costos reales de la guerra y, por tanto, ocultaron dudosos acuerdos de contratación en los que se presentaban malversaciones y sobornos. Se pudo evidenciar que no se cumplieron los objetivos de mejorar la eficiencia, reducir los costos y prevenir el fraude empresarial y estatal.

IV.10 Contabilidad de gestión

En la contabilidad de gestión, el texto “A Brief History of Accounting for Goodwill in Japan and France: War, Tax and Accounting Practice” de García (2011), mostró la contabilidad de los Goodwill en un país oriental y uno occidental (el caso de Japón y Francia), en donde ambos conceptos se manejan de forma distinta, y mostró también que, a pesar de que muchos académicos no estaban de acuerdo con la capitalización del fondo de comercio, las prácticas comerciales cumplían con los requisitos fiscales.

La metodología trabajada en este texto fue descriptiva-exploratoria, explicando la forma en la que este tipo de activos era contabilizado en Japón y Francia, predominando en ambos casos, los impuestos durante el siglo XX. En el caso de Francia, se habían tomado elementos del modelo estadounidense, basado en el consumo y la “agrupación de intereses”, en la que no se capitaliza la figura del Goodwill con una amortización contra el patrimonio, mientras que

los japoneses lo basaban en la fiscalización y, por tanto, para temas relacionados con los impuestos.

Se pudo evidenciar que, en el caso francés, la agrupación de intereses (a diferencia de países como Estados Unidos, Reino Unido, etc.) era más un tratamiento alternativo de la no capitalización del Goodwill con amortización contra el patrimonio, y esta agrupación no se reconocía como costo a las empresas, al igual que los gastos inmediatos o la amortización contra el capital social. En Japón, la amortización contra el patrimonio si era deducible para los fines fiscales correspondientes, por lo tanto, el Goodwill debía ser capitalizado en el balance general.

Como conclusión, la influencia de los impuestos en la historia del Goodwill en ambos países fue relativamente igual. En Francia, la administración tributaria apoyó la retención permanente del Goodwill por razones presupuestarias resultantes de la guerra. Similar a lo que ocurría en Francia, en Japón se adoptó la amortización de la plusvalía en 10 años, pero gravó las ganancias de capital originales como financiamiento de la guerra en la década de 1920. En el periodo de entreguerras, la información financiera creció más allá de la contabilidad fiscal en ambos países.

IV.11 Responsabilidad social

En los textos, también se encontraron estudios relativos a la responsabilidad social. El documento “Showing A Strong Front: Corporate Social Reporting And The ‘Business Case’ In Britain, 1914-1919” de Maltby (2005) buscó mostrar la forma de aplicación de la responsabilidad social corporativa en la Primera Guerra Mundial en Inglaterra, debido a que las compañías británicas se enfrentaron a desafíos graves como cargos de lucro, disturbios industriales y altos impuestos, siendo de especial relevancia estos hallazgos para la presentación de informes sociales contemporáneos.

La metodología trabajada en este texto fue descriptiva, buscando examinar la historia de los informes corporativos en Inglaterra, en cuanto al alcance y la naturaleza de las divulgaciones voluntarias realizadas por compañías limitadas durante la Primera Guerra Mundial y el comienzo del reajuste inmediatamente después de la guerra, teniendo en cuenta la relación entre las compañías limitadas, sus accionistas y la sociedad en general en ese período, y el papel de la información social corporativa.

Se pudo evidenciar que existieron problemas que se abordaron en las reuniones generales de accionistas durante la guerra, e inmediatamente después. Generalmente tenían que ver con la relación entre sociedades limitadas y el gobierno, los empleados, competidores extranjeros, accionistas y otros usuarios. La responsabilidad social se dio principalmente en la industria naviera y en las compañías mineras. Estas compañías, en lugar de alinearse con los intereses

nacionales, defendían sus propios valores. Esto se logró de forma ambigua: se relataron sus propios logros, y al mismo tiempo se atacó a quienes los criticaron o limitaron su libertad de acción.

Como conclusión, la RSE brindó a las compañías la oportunidad de promover sus negocios hacia las personas interesadas, usando un medio (generalmente prensa escrita) con el que pudiesen comunicar, no solo a los accionistas, sino también a los demás usuarios la información necesaria de acuerdo a sus intereses. Esto hizo que se replanteara el paradigma de la RSE, no como el producto de una nueva ética, sino como una respuesta continua a los desafíos sociales y políticos vividos en esa época, ofreciendo un nuevo margen de estudio para descubrir por qué las empresas lo adoptan y cuáles son los principales temas de discusión para la administración.

IV.12 Epistemología contable

También se hallaron documentos relacionados con la epistemología dentro de la contabilidad. En el documento “Cartoons as alternative accounting: front-line supply in the First World War” de Miley y Read (2014), se pretendió mostrar, mediante dibujos, el sistema de contabilidad que apoyaba la provisión de suministros al Frente Occidental durante la Primera Guerra Mundial, el cual tenía serias deficiencias (desde la perspectiva del soldado en la línea del frente). Estas caricaturas fueron hechas por Bruce Bairnsfather, un oficial de primera línea en el ejército británico.

La metodología trabajada en este texto fue descriptiva, relatando lo que los soldados de la línea del frente veían en el sistema contable, el cual para ellos era un sistema con grandes falencias, así como oneroso, desde los requisitos contables hasta la carga de trabajo contable en los oficiales de suministros, haciendo difícil el pensar y proponer alternativas de mejora al sistema contable. Esto se puede ver en los dibujos del soldado Bairnsfather, mediante los cuales buscaba hacer críticas a diferentes elementos deficientes dentro del suministro a los soldados.

Se pudo evidenciar que existieron fallas serias en cada etapa del proceso de suministro, sin embargo, esto sólo se logró evidenciar en la etapa de la entrega de los insumos, lo cual causó que no se apoyara al usuario final como se esperaba. En este sentido, el proceso de suministro mantenía dos sistemas: un sistema en el que se suministraba a los depósitos de las tiendas detrás de las líneas de proa, determinando la naturaleza y el momento de los artículos que ingresan y se mueven a través de este sistema, y otro sistema en que se transferían artículos desde el depósito de las tiendas a los usuarios finales de primera línea (conocido como el sistema “The last mile”); y principalmente se suministraba lo esencial: armas, municiones, alimentos y agua, ropa y elementos de higiene per-

sonal; no obstante, es relevante mencionar que ninguno de los sistemas estaba documentado.

Como conclusión, esta investigación se sale de lo convencional al considerar que los dibujos e ilustraciones pueden convertirse en contabilidad en sí mismos, proporcionando información complementaria importante que los sistemas contables deben proporcionar, centrándose en apoyar el logro de los objetivos militares equipando a las tropas para un mejor desempeño en el campo de batalla, debido a que sin muchos de estos elementos se puede disminuir la salud (física y mental) y la moral de los soldados, teniendo impactos peligrosos, como la pérdida de vidas y el incumplimiento de los objetivos militares, por lo cual se busca que hayan mejoras en los sistemas contables en el frente de línea, para que sean eficientes y eficaces en cuanto al suministro oportuno, el cumplimiento de requisitos de capacidad y sobre todo, se haga retroalimentación sobre sus deficiencias.

IV.13 Auditoría

Por último, en el tema de la auditoría, Flesher y Previts (2014), hablan acerca de la forma en que la guerra afectó a la empresa de auditoría Haskins & Sells (conocida actualmente como Deloitte), resaltando factores como la contratación de mujeres para realizar auditorías y prestar servicios, mientras los hombres eran llevados a la guerra por parte del servicio militar estadounidense y las consecuencias que esta situación generó, en relación al progreso de las mujeres contadoras en los servicios de asesoría para lo cual eran solicitadas y finalmente la forma en la que H&S se convirtió en parte de la comisión de liquidación de la posguerra cuando finalizó la Primera Guerra Mundial.

La metodología trabajada en este texto fue descriptiva, narrando lo ocurrido en la firma de auditoría durante la Primera Guerra Mundial y cómo las mujeres lograron hacer el trabajo contable cuando los hombres eran mandados al campo de batalla, la forma en la que las asesorías brindaban apoyo a las empresas y cómo llegó a ser el liquidador de la posguerra.

Según los autores, la contratación de mujeres en la profesión era un tema polémico, lo cual cambió con la guerra, debido a que el servicio militar estadounidense se llevaba a los hombres a la guerra. Primeramente, se contrataban las mujeres como secretarías (cuando la mayoría eran hombres), y luego se contrataban como Contadoras Certificadas para prestar sus servicios. Este progreso hizo que las mujeres tuvieran cargos importantes como resultado de la guerra, llenando las vacantes creadas por los hombres que se iban al servicio militar. La guerra resultó en mucho más trabajo para los contadores, justamente por la falta de talento humano para realizar ese trabajo.

También, durante este tiempo, las empresas demandaban muchos servicios de asesoría sobre los ingresos, sobre las ganancias excesivas y otras actividades

para apoyar las operaciones del gobierno. Estas actividades presentaron nuevas oportunidades para los contadores públicos en los Estados Unidos, especialmente tratándose del novedoso sistema de impuesto a la renta individual, el cual era usado para financiar la guerra. En el momento en el que surgió este impuesto, muchas personas no sabían cómo realizar los pagos (o no sabían si al menos debían pagarlos), pedían ayuda a la firma para causarlo ante el gobierno de la época.

Finalmente, en la forma en la que se convirtió en liquidador de la posguerra, lo hizo de varias formas: Primero, haciendo la contabilización de los gastos de la guerra y los asentamientos, vendiendo aquellos activos, suministros y otros materiales que ya no eran necesarios una vez que la guerra terminó, y luego creando una comisión de reparación a las víctimas de la guerra, en la que, de conformidad con el Tratado de Versalles, Alemania debía pagar todos los daños hechos a través de la guerra y reparar a las víctimas.

Como conclusión, a pesar de que la Primera Guerra Mundial se llevara a cabo en Europa, fue un conflicto cuya magnitud se evidenció a nivel global, por lo cual, muchas instituciones de servicios financieros y contadores se involucraron, y Estados Unidos no era la excepción. H&S, siendo la firma de contadores públicos más grande del mundo en ese momento, supo responder a las exigencias de la guerra, haciendo una contratación de mujeres para ayudar cuando se había mermado la cantidad de contadores hombres, en ese orden de ideas su cartera de servicios al cliente creció sustancialmente gracias a la demanda en las asesorías que se daban sobre diversos temas, y a sobrellevar los desafíos que resultaron en la liquidación de la post-guerra, incluyendo la contabilidad de la disposición de los materiales de guerra y la liquidación de reclamaciones.

V. Conclusiones

La contabilidad ha sido objeto de múltiples cambios a lo largo del tiempo, desde su auge en la antigua Sumeria hasta el tiempo actual. No obstante, tuvo un impacto bastante significativo en el periodo de guerras, específicamente, en la Primera y Segunda Guerra Mundial. En ese orden de ideas, este momento de la historia sirvió para dar una visión más global a la contabilidad, no solo en cuanto a nuevos procedimientos en registros contables, sino que marcó un referente acerca de ciertos elementos, que en cierta forma no se veían tan necesarios en tiempos anteriores, pero que debido a la rápida evolución de los hechos en un periodo tan abrupto, se hicieron esenciales, tanto para las empresas, ayudando a que se fortalecieran en diversos temas y fueran de ayuda a sus gobiernos mediante la figura de los impuestos, como para que el contador repensara su rol en la sociedad y lo asumiera como un nuevo reto en esos momentos de crisis a nivel mundial.

En el desarrollo de esta investigación, se pudieron identificar diferentes factores que contribuyeron a mejorar el proceso productivo en las empresas, las tributaciones y los pagos a personal, incluso, a repensar el hecho de que las mujeres son fundamentales para la contabilidad, siendo de gran ayuda en los despachos contables y firmas de auditoría durante el tiempo que los hombres eran enviados a la guerra. Y, desde luego, estos factores tuvieron repercusiones positivas para todos, al convertirse en elementos de ayuda que fueron adaptados por cada organización hasta hacerlas parte integral de ellas, adaptándolos a los nuevos tiempos durante la experiencia del conflicto bélico, y también a los tiempos de cambios que se dieron luego de este.

Tomando en cuenta lo anterior, se pudo ver que, elementos que apenas comenzaban a implementarse, como los costos variables dentro del precio de los productos, o los Goodwill fueron de gran interés, no solo para las empresas y los gobiernos, sino también para la contabilidad en sí como una rama académica (aunque esto se diese tiempo después). Esto se evidencia en el hecho de que las empresas asumieran elementos del costo dentro de la producción terminada, especialmente en el precio unitario de los productos terminados; o la creación de nuevos elementos de financiación para el periodo de guerras, como nuevos impuestos, todo con la finalidad de dar soporte al gobierno y a los batallones militares en el desarrollo de la guerra, y así mismo financiar los gastos que representaba el conflicto bélico. Esto trajo beneficios e hizo que, luego de su implementación, tuvieran mejoras, no solo en los procesos productivos, sino también en el alivio del gasto que generaba la guerra.

También, se pudo evidenciar algunas similitudes y diferencias entre los estudios, a pesar de solo tener algunas categorías con varios textos dentro de un mismo conjunto, lo cual ayuda a esclarecer un poco lo que se investigó por parte de los autores; siendo esto un indicador positivo de que muchos de los elementos anteriormente expuestos reflejan el comportamiento contable dentro de las entidades gubernamentales y las empresas y cómo fueron adaptados y usados a pesar de lo duro que fue la época para ellos y para los avances en materia de la contabilidad.

Finalmente, este trabajo de investigación ayudó a esclarecer un derrotero en los estudios acerca de la relación entre el conflicto bélico y la contabilidad, puesto que anteriormente los autores, estudiosos de los fenómenos contables no estaban interesados en un principio en explorar este ámbito, sin embargo y con las transformaciones contables que surgieron a lo largo de las épocas de guerras (según lo relatado por Hernández Esteve) se comenzaron a dar avances de cómo se llevaba la contabilidad en medio de lo bélico, y cómo este fue un periodo coyuntural con el surgimiento de nuevos procesos e impuestos que ayudaran a las empresas a hacer su trabajo en medio de las dificultades que acarrea un proceso bélico de grandes magnitudes.

VI. Apéndice

Apéndice 1: Estructura PICOT y Tesouro para validación de términos

Tabla 5: Estructura PICOT

Tabla 6: Tesouros para validación de términos en inglés

Apéndice 2: Matriz primaria

Apéndice 1: Estructura PICOT y Tesouro para validación de términos

Tabla 5: Estructura PICOT

ESTRUCTURA PICOT	COMPONENTES
P	La población por abordar será la población masculina y femenina involucrada en temas contables en las dos guerras mundiales, así como en el periodo de entreguerras.
I	La primera categoría está asociada a establecer los principales temas de desarrollo de la contabilidad como saber disciplinar durante el periodo objeto de estudio.
C	La segunda categoría es establecer diferencias y similitudes entre los temas encontrados en la revisión documental.
O	En cuanto a los resultados, se espera identificar cuáles son los temas trabajados por los autores en cuanto a la contabilidad militar en las guerras mundiales.
T	El periodo a abordar será desde el año 1990 hasta el año 2019.

Fuente: Elaboración propia.

Selección de Palabras clave: Para la selección de las palabras clave, se realizó la extracción de estas desde la estructura PICOT, y fueron traducidas al idioma inglés por ser el más usado en las bases de datos a nivel mundial.

P: Hombres, Mujeres, Contabilidad.

I: Saber Disciplinar, Temas de desarrollo.

C: Diferencias, Similitudes.

O: Primera Guerra Mundial, Segunda Guerra Mundial, Contabilidad militar.

T: Periodo de tiempo a abordar.

Cada término fue sujeto de evaluación y validación en 4 tesouros: UNESCO Thesaurus; Thesaurus, STW Thesaurus for Economics y Thinkmap Visual Thesaurus. Los resultados se muestran en la siguiente tabla:

Tabla 6: Tesoros para validación de términos en inglés

N°	TÉRMINO ESPAÑOL	ENGLISH TERM	ACADEMIC SEARCH COMPLETE	THESAURUS (Synonyms)	STW THESAURUS FOR ECONOMICS	THINKMAP VISUAL THESAURUS
1	Contabilidad	Accounting	Financial Statements, Finance, Banking, Accountants, Auditing	Bookkeeping, computing, auditing, calculating,	Accounting theory, corporate tax management	Accountancy, method of accounting, accounting system, account statement,
2	Hombres / Contabilidad	Men / Accounting	No results	No results	No results	No results
3	Mujeres / Contabilidad	Women / Accounting	No results	No results	No results	No results
4	Saber disciplinar	Disciplinary knowledge	Education, Learning, Interdisciplinary research	No results	No results	No results
5	Temas de desarrollo	Development issues	Economic development, education, globalization	No results	No results	Developmental, issues
6	Diferencias / Contabilidad	Differences / Accounting	No results	No results	No results	No results
7	Similitudes / Contabilidad	Similarities / Accounting	No results	No results	No results	No results
8	Primera Guerra Mundial	First World War / WWI	War, military history, War and society, Women & war	No results	No results	Great war, World war I, War to End War
9	Segunda Guerra Mundial	Second World War / WWII	War, military history, world war ii	No results	No results	World war 2
10	Contabilidad Militar	Military Accounting	Accounting, war, cost of war	No results	No results	No results

Fuente: Elaboración propia.

Apéndice 2: Matriz primaria

Nº	Título	Autores	Año Publicación	Lugar	Categoría	Breve descripción
1	Aproximación al estudio del pensamiento Contable, Capítulo 20 “Contabilidad Militar”	Hernández Esteve, Esteban	2015	España – Mundial	Historia general de la Contabilidad militar	Historia general de la Contabilidad militar y aproximación a escritos de este campo.
2	Accounting History and the Rise of Civilization, Volume II, Chapter 5 “Post World War II Bussiness and Accounting”	Giroux, Gary	2017	Mundial	Historia general de la Contabilidad militar	Problemas que quedaron luego de la guerra en cuanto a temas contables.
3	The purgatorial shadows of war: accounting, blame and shell shock pensions	Miley, Frances; Read, Andrew	2016	Reino Unido	Pensiones	Determinación de pago de pensiones a personas con problemas de concha acústica.
4	Cost Accounting for War: Contracting Procedures and Cost-plus Pricing in WWI Industrial Mobilization in Italy	Vollmers, Gloria; Antonelli, Valerio; D’Alessio, Raffaele; Rossi, Roberto	2015	Italia	Costos	Procedimientos de aplicación de costos en la fábrica Ansaldo.
5	Accounting for Victory	Funnell, Warwick; Walker, Stephen P.	2014	Mundial	Historia general de la Contabilidad militar	Explicación de la contabilidad siendo importante para los países en guerra.
6	Accounting for war risk costs: management accounting change at Guinness during the First World War	Quinn, Martin; Jackson, William J.	2014	Irlanda	Costos	Cambios en los procedimientos contables (costos) y aplicación de nuevas prácticas debido a los riesgos de la guerra que influyeron notablemente en la cervecería.

Nº	Título	Autores	Año Publicación	Lugar	Categoría	Breve descripción
7	The 'science' of French public finances in the First World War	Cardoni, Fabien	2014	Francia	Contabilidad en Sector Público	Estudio sobre los pensamientos de dos personajes en cuanto a las finanzas públicas en Francia y su impacto en la financiación de la primera guerra mundial.
8	Haskins & Sells during the First World War and its aftermath	Flesher, Dale L.; Previts, Gary J.	2014	Estados Unidos	Auditoría	Afectación de empresa de auditoría (Haskins & Sells (ahora Deloitte)) por la Primera guerra mundial y la forma en la que la demanda con el impuesto sobre la renta, la forma en la que se convirtió en parte de la comisión de liquidación de la post-guerra y la contratación de mujeres cuando los hombres eran llevados a la guerra por parte del servicio militar estadounidense.
9	Innovation and pragmatism in tax design: Excess Profits Duty in the UK during the First World War	Billings, Mark; Oats, Lynne	2014	Reino Unido	Tributaria	Gravación de las ganancias comerciales mediante el Excess Profits Duty (EPD) como medio para financiar el gasto público de la guerra y frenar la especulación.

Nº	Título	Autores	Año Publicación	Lugar	Categoría	Breve descripción
10	The war, taxation and the Blackpool Tower Company	Rutterford, Janette; Walton, Peter	2014	Reino Unido	Tributaria	Análisis sobre el impacto del Excess Profits Duty (EPD) y el Impuesto al Entretenimiento (ET) de la empresa Blackpool Tower durante el tiempo de la guerra, junto al alcance de las revelaciones a los accionistas y las inversiones en los War Loan debido al aumento de sus ganancias.
11	Budgetary practices in the Ministry of War and the Ministry of Munitions in Italy, 1915–1918	Antonelli, Valerio; D’Alessio, Raffaele; Rossi, Roberto	2014	Italia	Presupuestos	Examinación de los presupuestos estatales para los costos incurridos en la Primera Guerra Mundial, administradas por dos ministerios (el de Guerra y el de Municiones), con los que se planeaba mejorar la eficiencia, reducir los costos y prevenir el fraude.
12	Cartoons as alternative accounting: front-line supply in the First World War	Miley, Frances; Read, Andrew	2014	Reino Unido	Epistemología contable	Muestra mediante dibujos el sistema de contabilidad que apoyaba la provisión de suministros al Frente Occidental durante la Primera Guerra Mundial, el cual tenía deficiencias (desde la perspectiva del soldado en la línea del frente).

Nº	Título	Autores	Año Publicación	Lugar	Categoría	Breve descripción
13	The role of women in Major Public Accounting Firms in the United States during World War II	Wooton, Charles; Spruill, Wanda	2014	Estados Unidos	Estudios de género	Entrada de mujeres a la profesión contable en la segunda guerra mundial, proporcionándoles su primera gran oportunidad para ingresar a la profesión.
14	Showing A Strong Front: Corporate Social Reporting And The 'Business Case' In Britain, 1914-1919	Maltby, Joseph	2005	Reino Unido	Responsabilidad Social	Aplicación de la responsabilidad social corporativa en el caso británico de la primera guerra mundial, debido a que las empresas estuvieron expuestas a cargos de lucro y a altos impuestos.
15	Accountants and the pursuit of the national interest: A study of role conflict during the First World War	Walker, Stephen	2017	Reino Unido	Historia general de la Contabilidad	Cuestionamiento del compromiso de la profesión contable con el interés público.
16	Mobilising accounting in the radical media during the First World War and its aftermath: The case of Forward in the context of Red Clydesid	Gallhofer, Sonja; Haslam, Jim	2003	Reino Unido	Historia general de la Contabilidad	Análisis histórico crítico de la movilización de la contabilidad en los medios radicales en el contexto de crisis de la Primera Guerra Mundial y sus secuelas en Forward, un importante semanario radical del contexto clave del "Red Clydeside".
17	A Brief History of Accounting for Goodwill in Japan and France: War, Tax and Accounting Practice	García, Cleménce	2011	Japón - Francia	Contabilidad de Gestión	Busca la contabilidad de los Goodwill en países occidentales (como Japón y Francia), en donde ambos conceptos se manejan de forma distinta

Nº	Título	Autores	Año Publicación	Lugar	Categoría	Breve descripción
18	Field, capital and habitus: An oral history of women in accounting in Australia during World War II	Ikin, Catherine; Johns, Leanne; Hayes, Colleen	2012	Australia	Historia general de la Contabilidad	Se proporciona una historia oral de mujeres que trabajaron como contadoras en Australia durante la Segunda Guerra Mundial. En este, se identifica la profesión contable como un campo jerárquico, donde las posiciones relativas se definen en términos de capital cultural, social y simbólico asociado.
19	The implications of supply accounting deficiencies in the Australian Army during the Second World War	Miley, Frances; Read, Andrew	2012	Australia	Historia general de la Contabilidad	Resalta la importancia crítica de un sistema de contabilidad militar orientado a mejorar la eficiencia y la eficacia de la guerra debido a deficiencias prácticas de los procedimientos de contabilidad de suministros del ejército.
20	The making of uniform costing in a war economy: The case of the Uniconti Commission in Fascist Italy	Cinquini, Lino; Gianetti, Riccardo; Tenucci, Andrea	2016	Italia	Costos	Establecimiento de reglas de costeo uniforme en Italia
21	The Second World War and Soviet accounting	Djatej, Arsen; Sarikas, Robert	2009	Rusia (Unión Soviética)	Costos	Examinación de los rápidos cambios en la práctica contable soviética durante la Segunda Guerra Mundial y adaptación del sistema de contabilidad anterior a la guerra para cumplir con las demandas extraordinarias de la guerra y contribuir a la victoria.

Nº	Título	Autores	Año Publicación	Lugar	Categoría	Breve descripción
22	The Impact of World War II On Cost Accounting At The Sperry Corporation	Fleischman, Richard; Marquette, Penny	2003	Estados Unidos	Costos	Muestra la doble cara de la contabilidad de costos en los Estados Unidos.
23	How did the Location of Industry Respond To Falling Transport Costs in Britain Before World War I?	Crafts, Nicholas; Mulatu, Abay	2004	Reino Unido	Costos	Este documento explora la ubicación de la industria en la Gran Bretaña anterior a la Primera Guerra Mundial utilizando un modelo que tiene en cuenta tanto la dotación de factores como las nuevas influencias de la geografía económica, y en el que los costos de transporte tuvieron un efecto relativamente pequeño en la ubicación industrial.
24	The Long-Run Educational Cost of World War II	Ichino, Andrea; Winter-Ebmer, Rudolf	2004	Austria – Alemania – Suecia – Suiza	Costos	Un componente importante del costo a largo plazo de una guerra es la pérdida de capital humano que sufren los niños en edad escolar que reciben menos educación.
25	Accounting for interned Japanese-American civilians during World War II: Creating incentives and establishing controls for captive workers	Tyson, Thomas; Fleischman, Richard	2006	Estados Unidos	Costos	Administración de campamentos para personas de ascendencia japonesa en Estados Unidos, describiendo el uso que hace la WRA de la información contable y sitúa el papel de la contabilidad dentro de un marco de proceso laboral.

Nº	Título	Autores	Año Publicación	Lugar	Categoría	Breve descripción
26	State Regulation, Family Breakdown, and Lone Motherhood: The Hidden Costs of World War I in Scotland	Hughes, Annmarie; Meek, Jeff	2014	Escocia	Costos	Destaca cómo durante la guerra, las mujeres, especialmente las madres solitarias, lograron avances significativos a través del sistema de asistencia social.
27	Illuminating the darkness, the impact of the First World War on cost calculation practices in British firms	Boyns, Trevor	2005	Reino Unido	Costos	Cálculo de costos en las firmas británicas y como la contabilidad de costos surgió en Inglaterra en la Primera Guerra Mundial
28	Accounting for War	Chwastiak, Michele; Lehman, Glen	2008	Mundial	Historia general de la contabilidad	Examina la forma en la que la contabilidad ayudó a racionalizar y normalizar la violencia y como contribuyó a la expansión de la guerra.
29	War, Women and Accounting: Female Staff in the UK Army Pay Department Offices, 1914 – 1920	Black, John	2006	Reino Unido	Estudios de género / Costos	Resalta el papel pionero de las mujeres que fueron empleadas oficialmente (aunque de manera temporal) en puestos administrativos y contables en las oficinas del Departamento de Pagos del Ejército (APD) en el Reino Unido de 1914 a 1920.
30	A World War II Cost Accounting Assignment	Fagerberb, Dixon	1990	Estados Unidos	Costos	Desarrollo de un sistema contable de costos para una planta de producción en la segunda guerra mundial.

Fuente: Elaboración propia.

VII. Referencias bibliográficas

- Antonelli, V., D'Alessio, R. y Rossi, R. (2014). Budgetary practices in the Ministry of War and the Ministry of Munitions in Italy, 1915–1918. *Accounting History Review*, 24, 139-160. doi: 10.1080/21552851.2014.964015
- Ariza, S. (2017). Los costos de la guerra versus los dividendos de la terminación del conflicto. *Repositorio de la Universidad Libre, Seccional Pereira*, 91-100.
- Billings, M. y Oats, L. (2014). Innovation and pragmatism in tax design: Excess Profits Duty in the UK during the First World War. *Accounting History Review*, 24, 83-101. doi: 10.1080/21552851.2014.963951
- Black, J. (2006). War, Women and Accounting: Female Staff in the UK Army Pay Department Offices, 1914 – 1920. *Accounting, Business & Financial History*, 16(2), 195-218. doi: 10.1080/09585200600756225
- Blasco, J., Guzmán, I. y Montoya, J. (2011). La Administración de la Armada española en el siglo XVIII: El caso de la expedición a Argel de 1768 para el canje de cautivos. *De Computis*, 3-74.
- Boyns, T. (2005). *Illuminating the darkness the impact of the First World War on cost calculation practices in British firms*. Bordeaux: Éditeurs J.G.
- Bujaki, M. (2010). Cost-benefit analysis in correspondence related to building the Rideau Canal. *Accounting History*, 15(2), 402-424. doi: 10.1177/1032373210352373
- Cardoni, F. (2014). The 'science' of French public finances in the First World War. *Accounting History Review*, 24(2-3), 119-138. doi: 10.1080/21552851.2014.967931
- Chwastiak, M. (2007). War, Incorporated: Private, Unaccountable and Profitable. *Electronic Journal of Radical Organisation Theory*, 338–349.
- Chwastiak, M. y Lehman, G. (2008). Accounting for War. *Accounting Forum*, 32(4), 313-326. doi: 10.1016/j.accfor.2008.09.001
- Cinquini, L., Gianetti, R. y Tenucci, A. (2016). The making of uniform costing in a war economy: The case of the Uniconti Commission in Fascist Italy. *Accounting History*, 21(4), 445-471. doi: 10.1177/1032373216652414
- Clauso, A. (1993). Análisis documental: el análisis formal. *Revista General de Información y Documentación*, 3, 11-19. Recuperado el 03 de 11 de 2019, de <https://revistas.ucm.es/index.php/RGID/article/viewFile/RGID9393120011A/11739>
- Cobbin, P. (2009). The best brains of the public accounting world: the restricted membership of the Army Accountancy Advisory Panel, 1942-1945. *Accounting Historians Journal*, 36(2), 1-29. doi: 10.2308/0148-4184.36.2.1
- Cobbin, P. y Burrows, G. (2010). The British navy's 1888 budgetary reforms. *Accounting History*, 15(2), 153-172. doi: 10.1177/1032373209359321
- Crafts, N. y Mulatu, A. (2004). How did the Location of Industry Respond To Falling Transport Costs in Britain Before World War I? *The Journal of Economic History*, 66, 1-38. doi: 10.1017/S002205070600026X
- Djatej, A. y Sarikas, R. (2009). The Second World War and Soviet accounting. *Accounting History*, 35-54. doi: 10.1177/1032373208098551
- Dubet, A. (2005). Administrar los gastos de guerra: Juan Orry y las primeras reformas de Felipe V (1703-1705). *Actas sw la VIII Reunión Científica de la Fundación Española de Historia Moderna* (págs. 483-501). Madrid: Fundación Española de Historia Moderna.

- Fagerberb, D. (1990). A World War II cost Accounting Assignment. *The Accounting Historians Journal*, 17(1), 81-88. doi: 10.2308/0148-4184.17.1.81
- Fleischman, R. y Marquette, P. (2003). The Impact Of World War II On Cost Accounting At The Sperry Corporation. *Accounting Historians Journal*, 30(2), 67-104. doi:10.2308/0148-4184.30.2.67
- Flesher, D. y Previts, G. (2014). Haskins & Sells during the First World War and its aftermath. *Accounting History Review*, 24, 211-225. doi: 10.1080/21552851.2014.963952
- Fontana, J. (1982). *Historia: Análisis del pasado y proyecto social*. Madrid: Ediciones Austral.
- Funnell, W. (2003). *Accounting for War: Financial Control of the British Army 1846-1899*. Nueva Gales del Sur: Accounting and Finance Academic Press.
- Funnell, W. (2003). Accounting for War: Financial Control of the British Army 1846-1899. *Accounting and Finance Academic Press*, 116-117.
- Funnell, W. (2005). Accounting on the Frontline: Cost Accounting, Military Efficiency and the South African War. *Accounting and Business Research*, 35(4), 307-326. doi: 10.1080/00014788.2005.972997
- Funnell, W. (2006). National efficiency, military accounting and the business of war. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(6), 719-751. doi: 10.1016/j.cpa.2004.11.008
- Funnell, W. (2008). The 'Proper Trust of Liberty': economical reform, the English constitution and the protections of accounting during the American War of Independence. *Accounting History*, 13(1), 7-32. doi: 10.1177/1032373207083925
- Funnell, W. (2011). Social Reform, Military Accounting and the Pursuit of Economy during the Liberal Apotheosis, 1906-1912. *Accounting, Business and Financial History*, 21(1), 69-93. doi: 10.1080/21552851.2011.548549
- Funnell, W. y Walker, S. (2014). Accounting for Victory. *Accounting History Review*, 24, 57-60. doi: 10.1080/21552851.2014.970799
- Galán, J. (22 de 06 de 2017). *Año Fiscal*. Recuperado el 20 de 05 de 2020, de Economipedia: <https://economipedia.com/definiciones/ano-fiscal.html>
- Gallhofer, S. y Haslam, J. (2003). Mobilising accounting in the radical media during the First World War and its aftermath: The case of Forward in the context of Red Clydeside. *Elsevier*, 17(2-3), 224-252. doi: 10.1016/j.cpa.2003.06.009
- García, C. (2011). A Brief History of Accounting for Goodwill in Japan and France: War, Tax and Accounting Practice. *Gakushuin University Economic Review*, 48(1), 45-64. doi: 10.1177/1032373217748672
- Giroux, G. (2017). *Accounting History and the Rise of Civilization* (Vol. II). Nueva York: Bussiness Expert Press.
- Gómez, J. (2012). La Nueva Historia: una herencia del pasado. *Revista Digital de Historia y Ciencias Sociales*, 2-10. Recuperado el 07 de 03 de 2020, de <http://www.claseshistoria.com/revista/2012/articulos/gomez-nueva-historia.pdf>
- Gómez-Juárez de la Torre, F. (2018). Derechos reales en la contabilidad de la Real Armada. Estructura tributaria y particularidades de su aplicación sobre el autoconsumo en el departamento de Cartagena en 1779. *De Computis*, 94-107.
- González, A. (2012). Un Estado militar. España, 1650-1820. *Revista de Historia Moderna*, 171-175.

- Guzmán, I. (2006). Normativa contable en la armada española durante el periodo 1700-1850: especial referencia a la administración de provisiones. *De Computis*, 65-146.
- Heier, J. (2010). Accounting for the ravages of war: Corporate reporting at a troubled American railroad during the Civil War. *Accounting History*, 15(2), 199-228. doi: 10.1177/1032373209359325
- Hernández, E. (1982). *Las cuentas de Fernan López del Campo, primer factor general de Felipe II, para los reinos de España: 1556-1560 : contribución al estudio de la contabilidad y de la Hacienda Pública en la España del siglo XVI*. Madrid, Dinamarca: Comunicación presentada en el Fifth Annual Congress of the European Accounting Association.
- Hernández, E. (2015). *Aproximación al estudio del pensamiento Contable*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Hernández, E. (2015). Cervantes como comisionado y recaudador al servicio de la Real Hacienda. *Activos*, 21-99. doi: 10.15332/s0124-5805.2015.0024.01
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*. Ciudad de México: McGraw Hill.
- Hughes, A. y Meek, J. (2014). State Regulation, Family Breakdown, and Lone Motherhood: The Hidden Costs of World War I in Scotland. *Journal of Family History*, 364-387.
- Ichino, A. y Winter-Ebmer, R. (2004). The Long-Run Educational Cost of World War II. *Journal of Labor Economics*, 39(4), 57-86. doi: 10.1177/0363199014548826
- Ikin, C., Johns, L. y Hayes, C. (2012). Field, capital and habitus: An oral history of women in accounting in Australia during World War II. *Accounting History*, 17(2), 175-192. doi: 10.1177/1032373211434421
- IMECAF. (27 de Septiembre de 2012). *¿Qué es la Contabilidad?* Recuperado el 20 de 05 de 2020, de El Blog del IMECAF: <https://imecaf.com/blog/2012/09/27/que-es-la-contabilidad/>
- Kuethé, A. y Andrien, K. (2018). *El mundo atlántico español durante el siglo XVII: Guerra y reformas borbónicas, 1713-1796*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.
- Lemarchand, Y. (2002). The military origins of the French management accounting model: a return to the mechanisms of accounting change. *Accounting History*, 7(1), 23-57. doi: 10.1177/103237320200700103
- Maltby, J. (2005). Showing A Strong Front: Corporate Social Reporting And The 'Business Case' In Britain, 1914-1919. *Accounting Historians Journal*, 32(2), 145-171. doi: 10.2308/0148-4184.32.2.145
- Mayer-Sommer, A. (2010). So many controls; so little control: The case of Isaac Henderson, Navy Agent at New York, 1861-4. *Accounting History*, 15(2), 173-198. doi: 10.1177/1032373209359324
- Miley, F. y Read, A. (2012). The implications of supply accounting deficiencies in the Australian Army during the Second World War. *Accounting History Review*, 22, 73-91. doi: 10.1080/21552851.2012.653131
- Miley, F. y Read, A. (2014). Cartoons as alternative accounting: front-line supply in the First World War. *Accounting History Review*, 24, 161-189. doi: 10.1080/21552851.2014.967932
- Miley, F. y Read, A. (2016). The purgatorial shadows of war: accounting, blame and shell shock pensions. *Accounting History*, 22(1), 5-28. doi: 10.1177/1032373216656648

- Moreno, S. (2014). Evaluación general de los periodos históricos de la contabilidad y aplicaciones iniciales en Colombia. *Activos*, 12(22), 153-169. doi: 10.15332/s0124-5805.2014.0022.06
- Pedrosa, S. (24 de 06 de 2017). *Ejercicio contable*. Recuperado el 20 de 05 de 2020, de Economipedia: <https://economipedia.com/definiciones/ejercicio-contable.html>
- Porto, J. y Merino, M. (01 de 01 de 2009). *Definición de Ejército*. Recuperado el 20 de 05 de 2020, de Definición.de: <https://definicion.de/ejercito/>
- Quinche, F. (2006). Historia de la contabilidad: una revisión de las perspectivas tradicionales y críticas de historiografía contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 187 - 201. Obtenido de <http://www.redalyc.org/pdf/909/90900110.pdf>
- Quinn, M. y Jackson, W. (2014). Accounting for war risk costs: management accounting change at Guinness during the First World War. *Accounting History Review*, 191-209. doi: 10.1080/21552851.2014.96
- Ríos, M. (2009). De la historia de las mentalidades a la historia cultural. Notas sobre el desarrollo de la historiografía en la segunda mitad del siglo xx. *Estudios de Historia Moderna y Contemporánea de México*, 37, 97-137. doi: 10.22201/iih.24485004e.2009.37.15309
- Rocha, M. y Martínez, I. (2016). Historia de la educación contable en Colombia: la aparición de las primeras escuelas y facultades de Contabilidad. *Activos*, 14(26), 101-122.
- Rutterford, J. y Walton, P. (2014). The war, taxation and the Blackpool Tower Company. *Accounting History Review*, 24, 103-117. doi: 10.1080/21552851.2014.963954
- Scorgie, M. y Reiss, J. (1997). The impact of naval experience on accounting in colonial Australia from 1788 to 1792. *Accounting History*, 2(2), 53-76. doi: 10.1177/103237329700200205
- Suárez, J. (2011). El campo contable en el proceso de la independencia de Colombia (1780-1830). *Lúmina*, 194-241.
- Talbot, P. (2010). Colonel William Henry Sykes: His contribution to statistical accounting. *Accounting History*, 15(2), 253-276. doi: 10.1177/1032373209359332
- Torres, R. (2013). *El precio de la guerra: El Estado fiscal-militar de Carlos III (1779-1803)*. Madrid: Marcial Pons Ediciones de Historia.
- Tyson, T. y Fleischman, R. (2006). Accounting for interned Japanese-American civilians during World War II: Creating incentives and establishing controls for captive workers. *Accounting Historians Journal*, 33, 167-202. doi: 10.2308/0148-4184.33.1.167
- Vollmers, G., Antonelli, V., D'Alessio, R. y Rossi, R. (2015). Cost Accounting for War: Contracting Procedures and Cost-plus Pricing in WWI Industrial Mobilization in Italy. *European Accounting Review*, 25(4), 1-53. doi: 10.1080/09638180.2015.1085887
- Walker, S. (2017). Accountants and the pursuit of the national interest: A study of role conflict during the First World War. *Elsevier*, 47, 8-25. doi: 10.1016/j.cpa.2017.01.001
- Wooton, C. y Spruill, W. (2014). The role of women in Major Public Accounting Firms in the United States during World War II. *Business and Economic History*, 23(1), 241-252. doi: 10.1006/cpac.1995.1033

Castaño, C., Zamarra, J., y Salazar, E. (2021). El control interno y las tecnologías de la información en las Mipymes del oriente antioqueño: estado actual de su implementación y oportunidades de mejora. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 75-104. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a03>

El control interno y las tecnologías de la información en las MIPYMES del oriente antioqueño: estado actual de su implementación y oportunidades de mejora

Carlos Eduardo Castaño Ríos

Universidad de Antioquia
eduardo.castano@udea.edu.co
Orcid: 0000-0003-4117-0375

Julián Esteban Zamarra Londoño

Universidad de Antioquia
julian.zamarra@udea.edu.co
Orcid: 0000-0003-0539-4187

Erika Janeth Salazar Jiménez

Universidad de Antioquia
janeth.salazar@udea.edu.co
Orcid: 0000-0002-1402-5845

El control interno y las tecnologías de la información en las MIPYMES del oriente antioqueño: estado actual de su implementación y oportunidades de mejora

Resumen: *Las MIPYMES son un componente fundamental de la cadena empresarial en el mundo y en estas se han hecho necesaria la implementación de procesos de control que garanticen la continuidad de esta en el tiempo. El objetivo de este texto es presentar algunos asuntos del control interno contable como resultado de la aplicación de una encuesta en una muestra de 379 MIPYMES del oriente antioqueño colombiano en el marco de un proyecto de caracterización frente a la gestión contable y financiera de estas entidades. Los resultados evidencian que existen diversos problemas en las MIPYMES de la región, a causa de que sus administradores, quienes en muchos casos son los mismos dueños, desconocen herramientas de gestión y control que permitan realizar una mejor organización que permita la continuidad de sus negocios en el tiempo.*

Palabras clave: MIPYMES, gestión financiera, control interno.

Internal control and information technologies in micro and SMEs from east Antioquia: current state in their implementation and opportunities for improvement

Abstract: *Micro and SMEs are a fundamental component of the business chain in the world and it has been made necessary to implement in them control processes guaranteeing their permanence in time. The aim of this article is to present some internal accounting control issues resulting from the application of a survey to a sample of 379 micro and SMEs from east Antioquia, Colombia, in the frame of a characterization project about the accounting and financial management of these entities. The results evidence diverse problems in the micro and SMEs of the region caused by their administrators, who are the owners in many cases, and who ignore the management and control tools which allow to achieve a better organization that enables the permanence of their business in time.*

Keywords: Micro and SMEs, financial management, internal control.

O controle interno e as tecnologias da informação nas MPME do leste de Antioquia: estado atual de sua implementação e oportunidades de melhoria

Resumo: *As MPME são um componente fundamental da cadeia empresarial no mundo e nestas tem se feito necessária a implementação de processos de controle que garantam a continuidade desta no tempo. O objetivo deste texto é apresentar alguns assuntos do controle interno contábil como resultado da aplicação de uma enquete em uma amostra de 379 MPME do leste de Antioquia (Colômbia) no marco de um projeto de caracterização frente à gestão contábil e financeira destas entidades. Os resultados evidenciam que existem diversos problemas nas MPME da região, a causa de que seus administradores, quem em muitos casos são os mesmos donos, desconhecem ferramentas de gestão e controle com as quais possam realizar uma melhor organização que permita a continuidade de seus negócios no tempo.*

Palavras chave: MPME, gestão financeira, controle interno.

Le contrôle interne et les technologies de l'information dans les PME de l'Orient du département d'Antioquia : État actuel de leur mise en œuvre et possibilités d'amélioration

Résumé: *Les MPME sont une composante essentielle de la chaîne d'entreprises dans le monde et il est devenu nécessaire de mettre en place des processus de contrôle qui garantissent la continuité de celle-ci dans le temps. Les résultats montrent que les MPME de la région rencontrent des problèmes divers du fait que leurs gérants, qui sont souvent aussi leurs propriétaires, ne disposent pas d'outils de gestion et de contrôle leur permettant de mener une meilleure organisation qui puisse donner lieu à la continuité de leurs activités dans le temps.*

Mots-clés: MPME, gestion des finances, contrôle interne

El control interno y las tecnologías de la información en las MIPYMES del oriente antioqueño: estado actual de su implementación y oportunidades de mejora

Carlos Eduardo Castaño Ríos, Julián Esteban Zamarra Londoño y Erika Janeth Salazar Jiménez

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a03>

Primera versión recibida en julio de 2020 – Versión aceptada en noviembre de 2020

I. Introducción

Las micro, pequeñas y medianas empresas —MIPYMES— son parte fundamental de la mayoría de las economías en el mundo, pues a pesar de las limitaciones propias a causa de su tamaño y otros problemas derivados de su gestión, estas organizaciones contribuyen con aproximadamente 40% del PIB en un país como Colombia y propician espacios y plazas equivalentes a un poco más del 60% del empleo del país (Castaño y Zamarra, 2012; La República, 2019; Arango, 2019). No obstante, una gran problemática que se ha evidenciado en su accionar, tiene que ver con la falta de planeación y el escaso seguimiento a sus recursos con herramientas que están al alcance de los empresarios y que se ofrecen desde el mundo de la contabilidad, tales como, variadas metodologías de control que contribuyen a la eficacia operativa de las actividades de la entidad (Correa, Ramírez y Castaño, 2010; Castaño, Zamarra y Salazar, 2017).

El presente artículo surge como resultado de la investigación desarrollada en el oriente antioqueño, una de las 9 subregiones de Antioquia, que cuenta con 26.667 empresas inscritas en la Cámara de Comercio del Oriente Antioqueño (CCOA) para el año 2015. De dichas entidades, 99,59% son MIPYMES, ubicando a esta subregión como la segunda del departamento de Antioquia en cuanto a su representatividad económica, después del Valle de Aburrá que comprende la ciudad capital y municipios cercanos (Cámara de Comercio del Oriente Antioqueño, 2015).

La región del oriente antioqueño es de vital importancia en el desarrollo del departamento de Antioquia, toda vez que su cercanía al área metropolitana del Valle de Aburrá, la presencia de una zona franca, del aeropuerto internacional, así como todo un conjunto de infraestructura vial de alta representatividad, proyectan la zona en crecimiento económico permanente, con miras a la exportación de todo tipo de bienes y servicios. Es así como surge para estas empresas y para sus propietarios la necesidad de implementar herramientas de gestión de alta calidad y mejores estructuras desde el punto de vista financiero y contable que comprenden, además, medidas de control interno y el uso de las tecnologías para aumentar la efectividad de los procesos.

Estas relaciones entre los sistemas de información y los modelos contables y de control interno de la entidad, propenden por la efectividad de la misma y potencian las capacidades de este tipo de organizaciones centrándose en que no solo se oferten productos y servicios innovadores o de amplia necesidad para cierto tipo de población, sino que se requiere también que estas empresas sean viables en el largo plazo, es ahí donde radica la importancia de realizar un acercamiento y caracterización de dichas organizaciones en torno a sus prácticas de gestión y encaminar acciones que conlleven a su mejoramiento continuo desde distintas perspectivas (Balcazar, 2018), en este caso, desde el punto de vista del control interno y qué herramientas de tecnologías de la información usan en relación a las prácticas de control interno.

El foco de atención y objetivo de este trabajo es presentar diversos aspectos sobre las características del control interno contable en el marco de un proyecto sobre caracterización de la gestión contable y financiera de las MIPYMES del oriente del departamento de Antioquia (Colombia), para lo cual se indagó en una muestra de 379 MIPYMES de la región sobre aspectos propios de la gerencia del sistema de información contable y el análisis para la toma de decisiones. Desde el punto de vista metodológico, el principal instrumento de investigación fue la encuesta, mediante la que se realizaron indagaciones a propietarios y/o administradores de las empresas de la muestra y se analizaron las respuestas obtenidas. Dichos análisis guardan relación con estudios de tipo exploratorio, dado que se tomaron las respuestas y se tabularon los resultados para conocer los grados de avance en distintos frentes de trabajo desde la gestión financiera y, en particular, este texto presenta los asuntos vinculados al proceso de control de los recursos organizacionales, en especial, enfocado en lo que se denomina control contable.

Las respuestas indican que los sistemas de control interno son escasos y a la vez precarios en esta muestra empresarial y que en aquellas entidades en las que se tienen establecidos procedimientos de control, estos recaen en su mayoría sobre procesos de compras y ventas, que se ven reflejados en los inventarios de las compañías. El aprovechamiento de tecnologías tampoco es una constante

y representan oportunidades de mejora para la gestión de estas en la medida que ellas permiten automatizar controles y facilitan procesos de gestión.

El texto presenta en primer lugar los antecedentes de investigación en torno a los sistemas de control interno en entidades pequeñas y medianas, sus ventajas y oportunidades para la gestión y mejora continua, al mismo tiempo que los relaciona con las herramientas tecnológicas que facilitan o mejoran dichas gestiones. Posteriormente, se presentan los aspectos metodológicos que guiaron la investigación para el análisis de los resultados obtenidos y finalmente se encuentran los resultados y conclusiones del estudio en torno al control interno y las tecnologías de la información en la MIPYMES.

II. Antecedentes

El proceso de globalización cada vez más acelerado al que se enfrenta el mundo en la actualidad, ha llevado a las organizaciones a un nuevo macroescenario que puede llegar a ser más amplio de lo que hoy se cree y que afecta considerablemente a las MIPYMES de cualquier región o país. En este sentido, este proceso de globalización genera que dichas empresas, independiente de su tamaño, vean la necesidad de tener herramientas de gestión contables y financieras que conlleven a un mejor uso de los recursos, estableciendo procedimientos que den respuesta a los cambios en búsqueda de que la compañía se mantenga competitivamente en su entorno (Alonso y otros, 2016; López y otros, 2016) y generen valor agregado (Rivera-Godoy y Rendón-Perea, 2019). De esta manera, el mundo contemporáneo exige la existencia de controles que minimicen los riesgos a que están expuestas las organizaciones sin importar su tamaño o sector económico, de forma tal que las medidas que se aplican deben funcionar en cualquier momento y aportar a su mejoramiento continuo desde el punto de vista operacional y financiero, de manera que propicien una acertada toma de decisiones para la continuidad de las organizaciones (Pereira, 2015). Además, no se puede dejar de lado la importancia de una gestión ética y responsable de las organizaciones con el objetivo de proteger el interés general sobre el particular en procura de una sostenibilidad futura de la humanidad (Fuentes- Doria y otros, 2019).

Ahora bien, en vista de las necesidades de una mejor gestión del control, se ha generado el interés de mantener mecanismos que permitan tener una mayor confiabilidad y vigilancia sobre las actividades y procesos que llevan a cabo las organizaciones y que salvaguarden el patrimonio de los propietarios, al mismo tiempo que contribuyan al mejoramiento de índices de desempeño y calidad que terminan en la optimización y racionalización de las decisiones de los usuarios de la información contable que genere la MIPYME.

Lo anterior indica que los sistemas de control que apuntan al mejoramiento de los procesos organizacionales tomen gran relevancia en la toma de decisiones.

De acuerdo con Henri (2006) una gran parte de la literatura ha estado enfocada a la dependencia que tiene cualquier sistema de control en una cultura de control fundamentada y fuerte en la que todos los miembros de la empresa contribuyan con dicho propósito y se autoevalúen respecto a ello. Con esto, queda claro que el uso de adecuados controles, que sean efectivos y que operen de manera coherente con el desarrollo de las actividades organizacionales, se convierte en una ventaja competitiva que coadyuva junto con otras variables de gestión al éxito de una organización sobre su competencia y más aún en el caso de las MIPYMES, entre las que suele existir un menor grado de diferenciación por sí solo (Barney, 1991) (Sonrensen, 2002).

No obstante, y pese a que son claras las grandes ventajas que tienen los controles en la organización, ha sido amplia la investigación que ha puesto en evidencia el hecho de que las MIPYMES en general no tienen adecuados sistemas de control interno o en su defecto ni siquiera tienen alguno diseñado y mucho menos implementado (Choe, 1996; Li, Liu, Duan y Li, 2008; Aguirre y Armenta, 2012). En contraste, algunos otros autores del contexto local como Gómez *et al.* (2017), han definido que si bien puede existir una cantidad representativa de empresas en las que se tengan controles establecidos de manera informal, los mismos solo funcionan ante fenómenos o coyunturas de la entidad, lo que no permite afianzar una cultura de control que optimice las posibilidades y oportunidades de mejora que ofrecen dichos sistemas. Esto quiere decir que los controles que operan en las MIPYMES son principalmente de carácter correctivo y pocos son aquellos que se establecen con miras a la prevención de errores o fraudes representativos por parte de colaboradores o incluso de los mismos propietarios, de forma tal que le eviten a la administración desgastes o reprocesos innecesarios.

Estudios previos se han enfocado en las posibles relaciones que pueden existir entre las empresas de pequeño y mediano tamaño y el uso de adecuados controles internos y de reportes de seguimiento financiero y operativo para la autoevaluación continua (Bardhan, Lin y Wu, 2015; Doyle, Ge y McVay, 2007). Sin embargo, pocos han hecho un relacionamiento entre la aplicación de diferentes variables que se asocian a la calidad del control interno, como por ejemplo las particularidades de la administración de este tipo de entidades o la relación de los controles con su forma más o menos manual de aplicación. La ausencia de sistemas de control efectivos se ha convertido en un problema particularmente común en las MIPYMES y que las hace mucho más vulnerables a los efectos del entorno y a los errores internos que puedan pasar por desapercibidos, sean o no con intencionalidad (Saha y Mondal, 2012).

Dado que en la mayoría de los casos las MIPYMES, sobre todo cuando son familiares (European Commission, 2009), suelen tener limitaciones para la ejecución de gestiones integrales y presentan mayores retos que en una compañía

de gran tamaño pues no dispone de recursos, especialmente de asesoría especializada en todas las áreas, para dar respuesta al cambiante entorno y a las nuevas necesidades de la sociedad. De acuerdo con Deshmukh (2004) existen en el contexto de las pequeñas y medianas empresas cuatro causas principales para que no alcancen los objetivos que se han propuesto al surgir: errores humanos, ausencia de factores de gestión, colaboradores que sobrepasan los controles implementados y gerentes que también sobrepasan los controles para presentar informes financieros más llamativos.

Al respecto, es válido analizar la influencia que existe en este tipo de organizaciones, las maneras de administración y más aún sobre quienes desempeñan la administración en sí misma que son, en la mayoría de los casos, los dueños de la empresa, además, de contar con estructuras bastante informales (Giraldo y Sinisterra, 2018). Por ejemplo, Lozano (2015) esboza la relevancia de algunas particularidades como el conservadurismo, las decisiones de corto plazo y el uso del efectivo generado en la organización que desfavorecen la permanencia de la entidad en el tiempo y propician escenarios de iliquidez o desactualización de la empresa respecto a la situación del mercado. Adicionalmente, la inclusión de aspectos del entorno familiar en las decisiones de dirección de la empresa genera otras distorsiones a los objetivos de esta que si bien pueden no representar amenazas de alta significancia sí podrían generar problemáticas internas (Gómez, Cruz, Berrone y De Castro, 2011).

Otras investigaciones han denotado la falta de apropiación de buenas prácticas de control interno por parte de la dirección de las MIPYMES, debido a un exceso de confianza sobre las personas que dirigen la entidad (Leenders y Waarts, 2003). Otros estudios han demostrado que la orientación familiar en la dirección tiene relación negativa con el establecimiento de mecanismos de contabilidad y control, bajo la premisa de la no necesidad de controles sobre los mismos dueños de la empresa o la ausencia de planes de gestión macro dentro de los cuales se destinen recursos para dichos sistemas de control (Speckbacher y Wentges, 2012).

Por otro lado, existen algunos autores que han determinado un relacionamiento positivo entre los sistemas de gobierno que establecen los propietarios de la entidad en sus empresas, puesto que el círculo interno de dirección desarrolla, según su estilo propio, papeles cruciales en la legitimación del sistema de control que se instaura (Efferin y Hartono, 2015). Dicho sistema está basado en el concepto como tal de familia y la confianza interna que se guardan entre los integrantes de esta.

La literatura ha puesto en evidencia, además, la premisa de que a nivel de las micro y pequeñas empresas no existe un nivel de confianza hacia los servicios de asesoría que pueden ofrecer los profesionales en dichas organizaciones (Cesaroni y Sensuti, 2017). Al respecto, es válido afirmar que se ha dado cierta

discrepancia entre las prácticas contables de los administradores de este tipo de entidades y los profesionales contables, puesto que los contadores llegan a estos entornos laborales con la intención de no interferir en las relaciones familiares, puesto que los contadores están principalmente preocupados por problemas técnicos de su profesión y no muestran interés en la interacción y la comunicación con los miembros de la familia es escasa (Romero, Melgarejo y Vera, 2015; González, Viga y Fierro, 2017). Esto, en suma, puede causar una discrepancia entre la práctica profesional del contador y las expectativas de la familia sobre su rol en la empresa como mediador para la resolución de diversos tipos de problemáticas. Así pues, todos los factores anteriores se relacionan con la ineficiencia de un sistema de control interno que, si bien puede ser básico, debería garantizar la razonabilidad de las operaciones que se desarrollan en la entidad y propender por mejorar el entorno y la competitividad de las organizaciones que hacen un buen uso de dichos sistemas, que pueden, además, estar integrados con herramientas tecnológicas.

Un argumento habitual para la justificación de la no existencia de controles se da respecto a la falta de recursos humanos o financieros para que su efectividad sea asegurada (Fernández y Nieto, 2005). En general, el uso de herramientas tecnológicas tiene una relación directa con el crecimiento de las organizaciones, por ello las MIPYMES han manifestado que la ausencia de personas dentro de su estructura que dominen los conocimientos administrativos suficientes para dirigir y controlar una organización impacta en su desempeño. En la medida en que incrementen el uso de herramientas tecnológicas, estas empresas podrán a su vez incentivarse a sí mismas a propender por una mejor gestión basada en el control no solo de los procesos, personal o departamentos (elementos internos), sino también de clientes, proveedores y Estado (elementos externos).

Por ejemplo, solo 5% de las pequeñas y medianas empresas que existen en Colombia utilizan masivamente las TICs para desarrollar sus negocios; lo que traduce que la mayoría de los empresarios no se relacionan con ninguno de los usuarios externos de su información mediante herramientas informáticas que les faciliten canales de interacción como la internet o las bases de datos (Forseilles, 2013).

Todas estas oportunidades de mejora inciden en que las MIPYMES tengan un alto grado de vulnerabilidad ante los factores externos a la entidad. Dado que, tal y como se ha mencionado, las problemáticas a las que se enfrentan las organizaciones no solo provienen de ellas mismas. El nuevo contexto demanda que todas las empresas se concentren tanto en los aspectos internos como los externos que puedan tener influencia en la estructura organizacional. Esto porque las MIPYMES tienden a enfocar su gestión basadas en lo que hace la competencia o al curso de los negocios de empresas líderes del sector (Monge, Alfaro y Alfaro, 2005; Gómez, Villarreal y Villarreal, 2015)).

Ello toma relevancia en la medida que pueden descuidarse aspectos internos de la entidad, sacrificando desempeño y competitividad que podrían fortalecerse a través del entrenamiento, la comunicación interna y estructuras administrativas sólidas, enfocadas en la integración como requisito de supervivencia para la resolución de problemáticas presentadas inicialmente al interior de la entidad y, posteriormente, evaluar mecanismos de prevención para situaciones del entorno, en las que además toma gran relevancia el uso de tecnologías que faciliten la ejecución automática de controles, de manera que se logre consolidar a través de estos la cultura de control que tanto se requiere en este tipo de entidades (Stone, 2014).

En esta vía, las herramientas de control, por más sencillas que sean, son las que en gran medida permiten la integración de las diferentes áreas, procesos y personal, permitiendo que la empresa se dirija a un accionar más eficiente y dinámico frente a los cambios tanto internos como externos.

Al respecto de los controles que se establezcan, es destacable una realidad común, antes mencionada, que se presenta en las MIPYMES y está dada en el sentido de que son los mismos propietarios de la entidad quienes se encargan de diseñar, implementar y monitorear los controles que ellos mismos consideran pertinentes (Castañeda, 2013). Dicha característica genera controversias entre subjetividades del responsable del control interno de la entidad y posibles aspectos o situaciones que requieren miradas más holísticas y objetivas para la resolución de conflictos con proveedores, clientes, colaboradores y, en general, cualquier agente de interés, de tal forma que, en la medida de lo posible, requiere de la participación de varios agentes que propicien espacios de evaluación objetiva e independiente de los procesos aplicados.

En el contexto de las MIPYMES, es válido afirmar que éstas contemplan (sobre todo de manera implícita) algún plan de negocios en el que los propietarios establecen prioridades al menos en el mediano plazo. Dicho modelo a su vez se encuentra sujeto a los cambios que experimenta el mercado en el cual se desenvuelve. Al ser las condiciones del mercado un elemento externo a la empresa se hace necesario ejercer un control en los cambios que puedan resultar en un impacto material para la continuidad de la organización.

No obstante, es claro que la influencia que cualquiera de estas organizaciones pudiese ejercer sobre las condiciones del mercado es casi nula por lo que deben tomar, en su defecto, actitudes proactivas que tiendan a garantizar su estabilidad en el tiempo. Al respecto, González (2010) manifiesta que las empresas deben atender al crecimiento en el uso de nuevas tecnologías que facilitan el trabajo y generan resultados mucho más eficientes, modificando constantemente no sólo la forma en la que dichas tecnologías participan en el mercado sino también la forma en cómo se realiza la gestión de la organización con la intermediación de dichas herramientas. Lo anterior permite inferir que en definitiva las nuevas

realidades económicas conllevan al uso de herramientas que les permitan a empresarios tener un control de los procesos y a su vez faciliten un ajuste de los sistemas de información internos que propicien escenarios para análisis mucho más completos y fidedignos de la realidad organizacional.

Otra parte destacable de la investigación se ha enfocado hacia el estudio de las figuras de vigilancia que pueden recaer sobre los procesos de control que se tengan en la entidad. En este sentido, por ejemplo, toma relevancia la figura del auditor externo que, si bien tiene implícita la responsabilidad de la evaluación del sistema de control interno de la entidad, es muy probable que la mayoría de las organizaciones que cumplen con los criterios para ser consideradas como MIPYMES no estén en la obligatoriedad de tener dicha figura de control y mucho menos probable que la implementen de manera voluntaria, dados los costos que ello acarrea (Bentley, Newton y Thompson, 2017).

En general, han sido muy variados los enfoques que se han tomado para abordar los asuntos de gestión en las MIPYMES, tanto a nivel local como internacional. Sin embargo, es necesario asentar la discusión en torno a los procesos específicos en que se usan los mayores controles que se implementen en una región geográfica y que se den discusiones en torno a ello para alcanzar un nivel de profundización respecto a la implementación de sistemas de control interno y la identificación de oportunidades de mejora que surjan de dicho análisis.

III. Metodología

De acuerdo con la información de la Cámara de Comercio del oriente antioqueño, la población total de MIPYMES para la región en el año 2015 fue de 26.627 (ver tabla 1), que representó el 99,6% del total de empresas ubicadas en esta zona geográfica. En este sentido, para encontrar la cantidad apropiada y representativa de empresas a las que se les aplicaría la encuesta, se utilizó la fórmula de muestreo para poblaciones finitas, considerando un factor de éxito-fracaso del 50% con miras a maximizar el tamaño de esta. Para ello se estableció un error permitido de 5%, para un nivel de confianza de 95%, lo que dio como resultado una muestra total de 379 entidades. Asimismo, se procedió a tomar el total de MIPYMES por cada municipio del oriente antioqueño y se estratificó la muestra inicialmente obtenida para cada uno de ellos, en consideración a su participación proporcional consolidada en el global de entidades reportadas tal como se muestra en la tabla 1.

Tabla 1: Estratificación de la muestra

Municipio	MIPYMES	Muestra	% de la Muestra
Rionegro	8861	126	33.2%
La Ceja	3168	45	11.9%
Marinilla	2458	35	9.2%
Carmen de Viboral	2354	33	8.7%
Guarne	1880	27	7.1%
Retiro	1320	19	5.0%
Santuario	1305	19	5.0%
La Unión	541	8	2.1%
San Vicente	485	7	1.8%
Guatapé	446	6	1.6%
Peñol	409	6	1.6%
San Carlos	365	5	1.3%
San Rafael	300	4	1.1%
Granada	194	3	0.8%
Alejandría	140	2	0.5%
Concepción	127	2	0.5%
Sonsón	762	11	2.9%
Abejorral	413	6	1.6%
Nariño	157	2	0.5%
Argelia	156	2	0.5%
Cocorná	361	5	1.3%
San Luis	255	4	1.1%
San Francisco	168	2	0.5%
Población	26.627	379	100%

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Cámara de Comercio del Oriente Antioqueño.

Con base en el número de muestras a evaluar por cada uno de los municipios, se procedió a visitar y aplicar el cuestionario o encuesta a las empresas seleccionadas a través de la estratificación de la muestra (ver tabla 1), el instrumento estuvo compuesto por un total de 42 preguntas (ver anexo 1), en las 379 MIPYMES que permitieron el acceso al equipo investigador. El período en el cual se diligenciaron los cuestionarios fue el año 2016. Dentro del cuestionario se indagó específicamente en seis preguntas orientadas a lo que se puede denominar el control interno contable, dentro de las que se toman las que hacen referencia al uso de tecnologías de la información, pues el uso de

estas tecnologías en sí mismo busca la eficiencia en los procesos contables, financieros y de control organizacional.

La validez del cuestionario utilizado para la recolección de la información está dada en términos de los estudios preliminares como Miranda, Castaño y Coronado (2016), Miranda, González y Castaño (2015), Álvarez, López y Mejía (2014), Castaño y Zamarrá (2012), Castaño y Correa (2010), Correa, Ramírez y Castaño (2009) y Correa y Jaramillo (2008), y la información base que se tenía sobre las empresas de la región en estudio y sus particularidades, de manera que se enfocaron las preguntas con miras a la obtención de respuestas que fueran razonables y que le permitieran al equipo realizar un análisis completo sobre la situación de dichas empresas en torno a la caracterización de las mismas desde el ámbito contable y financiero.

Para efectos de este texto, y como ya se mencionó, se seleccionaron para la realización de los análisis las preguntas que tienen mayor incidencia en los asuntos relacionados con el control interno y, en general, con las figuras de control que aplican sobre las empresas y, además, sobre las preguntas que se relacionan con el uso de las tecnologías de la información para la optimización de procesos y evaluaciones interna (preguntas 25 a la 30, ver anexo 1). La confiabilidad se verificó con el alfa de Cronbach con un resultado de 0.92, lo cual es un resultado que da una alta fiabilidad al trabajo y que tiene una alta relación con la consistencia de las respuestas de los encuestados.

Luego de haber efectuado la fase de indagación y recolección de la información en los diferentes municipios se realizaron los análisis sobre los resultados obtenidos. Dichos análisis guardan relación con estudios de tipo exploratorio, dado que se tomaron las respuestas y se tabularon para caracterizar las particularidades de la gestión financiera de las MIPYMES del oriente antioqueño y en este caso en particular, las tendencias al control interno de la organización con un enfoque en el proceso de información financiera.

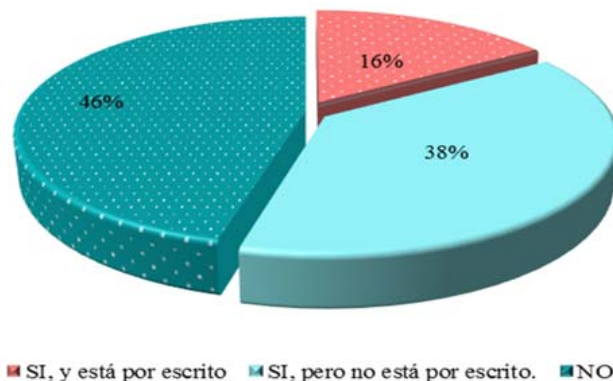
IV. Resultados

Sin duda alguna uno de los elementos principales en la determinación y evaluación de cualquier sistema de gestión está dado en torno a la existencia de dicho sistema de gestión. En este caso puntual, la encuesta estuvo orientada a la identificación de la existencia o no de un sistema de control interno dentro de las empresas que hicieron parte de la muestra a las cuales se les aplicó el instrumento, sin importar si dicho sistema estaba o no documentado formalmente.

En ese orden de ideas, se consultó a las MIPYMES por la existencia de controles internos dentro de la entidad, a lo cual 16% de las respuestas afirmaron tener establecido un sistema de control interno (SCI) documentado, implementado y funcionando en el tiempo. Por su parte, 38% de los encuestados afirmó sobre la existencia de controles que funcionan regularmente, pero sin tenerlos

documentados, lo que hace inferir que todo el proceso se hace de manera empírica. Finalmente, 46% de las respuestas estuvieron orientadas en términos negativos hacia la existencia de algún tipo de control (ver gráfico 1).

Gráfico 1: Existencia del Sistema de Control Interno



Fuente: Elaboración propia.

Con respecto a estos últimos empresarios que manifiestan no hacer uso de herramientas de control en sus entidades, los mismos han manifestado que la causa principal de la no existencia de controles está soportada en que los propietarios de la organización son los que se encargan de la operación de éstas y no consideran importante establecer controles, puesto que al ser ellos mismos los administradores, no existen riesgos que los puedan afectar desde el punto de vista operativo o financiero, dado un “control directo” que ellos mismos tienen (Leenders y Waarts, 2003).

Esta manifestación deja en evidencia una falencia que de por sí ya era previsible (Speckbacher y Wentges, 2012), en el sentido que representa una oportunidad de mejora importante en cuanto a la cultura del control o, en su defecto, autocontrol que no es característico en las MIPYMES, puesto que, por ejemplo, los empresarios no tienen ningún control ni siquiera manual y periódico sobre procesos básicos que se ejecutan día a día como lo son las compras y las ventas. Estos controles, si bien no requieren de gran experticia por parte del propietario, resultan pertinentes a la hora de evitar obsolescencia de mercancía, desabastecimiento de productos, y demás sucesos que incrementan los costos a causa de una carente toma de decisiones respecto del rumbo y la planeación y evaluación de las actividades.

Este hallazgo denota, por demás, un aspecto que se había mencionado en la contextualización teórica de esta investigación y que hace referencia a la diferencia práctica entre los profesionales de la contabilidad y los administradores de micro y pequeñas empresas que conlleva a que estos últimos no sientan la

necesidad de recurrir a los servicios profesionales y de asesoría ofrecidos por los expertos. En buena medida la anterior situación puede darse debido a que estos empresarios tienen sus propios mecanismos de administración y no es de su agrado incluir a personas externas en el manejo de la empresa, aun cuando son conscientes de que dichos profesionales poseen los conocimientos y las capacidades para atender de manera satisfactoria e integral las problemáticas que se detecten en la organización.

Otro aspecto importante de indagación estuvo orientado a la determinación de los procesos en los que se tienen establecidos controles internos. En este ítem se evidenció que 43,52% de los propietarios o administradores encuestados no cuentan en sus empresas con ningún proceso de control interno financiero implementado (ver tabla 2). Los resultados muestran que, en su mayor parte, los controles están establecidos sobre los procesos más básicos de la entidad como lo son las ventas y las compras. Siguiendo esta línea los controles internos sobre procesos como los de inventarios y de nómina han venido tomando fuerza y sobre todo en entidades de tamaño medio en las que tienen mayor aplicabilidad dada una mayor cantidad de productos que se ofertan o un mayor número de personal sobre el que recaen todas las responsabilidades de tipo legal que conlleva todo el proceso de contratación en Colombia.

Tabla 2: Procesos de control interno implementados

Proceso	% aplicación en MIPYMES del oriente antioqueño
Compras	43,78%
Inventarios	38,86%
Informes financieros	11,92%
Capital y deuda	13,47%
Nómina	29,01%
Ventas	46,89%
Todos los procesos de control financiero	0,65%
Ningún proceso de control financiero	43,52%

Fuente: Elaboración propia.

En este punto es importante aclarar que, dadas las condiciones propias de las empresas, documentar estos procesos requiere un amplio conocimiento sobre el funcionamiento y la estructura de la entidad, que por ser los mismos dueños quienes administran la entidad es una tarea que queda relativamente cubierta en una manera fácil y rápida. No obstante, las características de las empresas y lo evidenciado en la investigación, conlleva a pensar que los controles

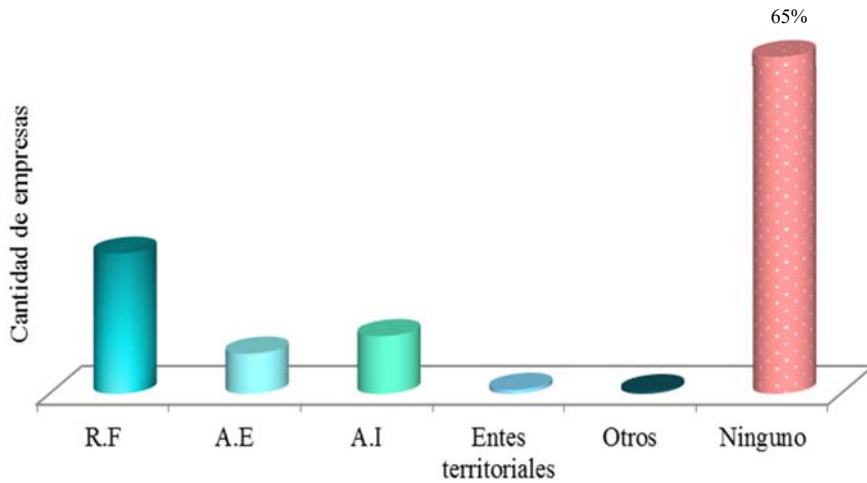
se aplican muy empíricamente y de forma manual, por lo que son escasas las herramientas tecnológicas que se usan para dichos propósitos o los procedimientos de documentación que se tengan sobre los mismos, sobre todo en el contexto de las micro y pequeñas empresas.

Un aspecto importante respecto a ello es que los controles internos de este tipo de empresas están muy enfocados al área operacional como tal. Si bien ello no está mal, es factible mencionar la necesidad de un mayor número de actividades de control encaminadas directamente hacia la vigilancia de los saldos contables de la entidad para una mayor eficiencia de los recursos y la implementación de herramientas de gestión como los presupuestos periódicos y el control sobre la ejecución de estos.

Por su parte, el control contable que recae sobre los procesos financieros en las MIPYMES se ha convertido en un elemento del día a día que opera de manera manual en las empresas micro y las de categoría pequeña empresas se hace de manera automatizada mediante *software* o herramientas de Office como Excel en las medianas empresas. Lo anterior toma relevancia si se considera que la mayoría de estas empresas solo atienden deberes contables en los casos en que por alguna normatividad específica o por su tamaño y responsabilidades están obligados a hacerlo y que, en muchos de los casos, ni siquiera cumplen con la totalidad de los requerimientos que le son hechos desde ese punto de vista legal y financiero con importantes consecuencias en materia fiscal por la evasión o elusión que estas entidades pueden realizar (Bedoya y Rua, 2016).

Otro punto a tratar fueron los agentes de control que intervienen en las empresas, respecto a los cuales se obtuvo que 65% de las empresas encuestadas no poseen un agente de control (ver gráfico 2), bien sea porque no es requerido por la ley o porque son pequeñas organizaciones que no ven la necesidad de tener o implementar estos procesos de seguimiento, por lo cual, las empresas que poseen revisor fiscal es porque están constituidas como un tipo societario que lo requiere (en ningún caso por voluntad), mientras que aquellas que tienen alguna figura similar al auditor externo y/o interno, lo tienen principalmente porque son medianas empresas que están constituidas con personería jurídica, por lo cual buscan dar fiabilidad sobre la información contenida en los Estados Financieros, aspecto que logran al tener un mayor control sobre sus operaciones.

Gráfico 2: Agentes de control que intervienen



Agentes de control: R.F. Revisor Fiscal A.E. Auditor Externo A.I. Auditor Interno

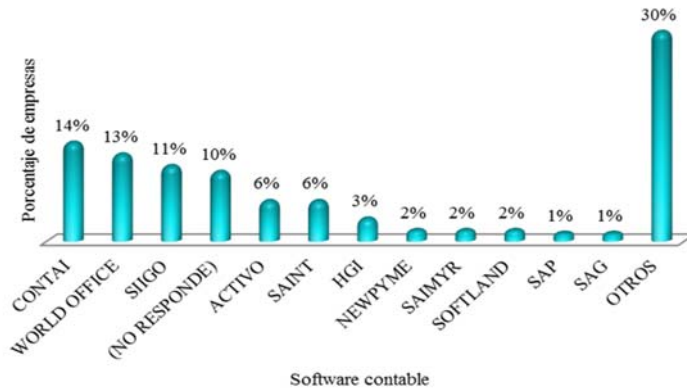
Fuente: Elaboración propia.

Este último hallazgo tiende a delimitar la existencia de medidas de control en las entidades estudiadas. Sin embargo, su aplicación, como ya se ha mencionado, solo atiende a coyunturas o eventualidades que requieren de la evaluación de personas externas con el conocimiento para ayudar a resolver dicha problemática y que, aun después de identificada dicha situación problema, no es atendida de manera preventiva *a posteriori*.

Respecto al procesamiento de la información contable y a la necesidad de utilizar herramientas tecnológicas que permitan que esta labor se lleve de manera ordenada dentro de una organización, se indagó acerca de los programas computarizados o *software* que permiten procesar los datos de la operación contable de las organizaciones, que el 38% de las empresas no utiliza ningún *software*, lo que da a suponer que recurren a los antiguos métodos de registro manual en los distintos libros de contabilidad, siendo poco tecnificados. Por su parte, 62% afirmó tener un *software* contable y/o administrativo como tal.

El *software* utilizado se caracteriza por ser muy variado (ver gráfico 3), dentro de los aplicativos tecnológicos más usados se encuentran Contai con un 14%, World Office con un 13%, seguido de SIIGO con un 11%. Sin embargo, no se evidencian tendencias marcadas en la utilización de un *software* contable específico. Adicionalmente, las microempresas que utilizan algún *software* en su mayoría utilizan pocos módulos de estos, ya que no tienen un amplio conocimiento acerca de la parametrización de estos.

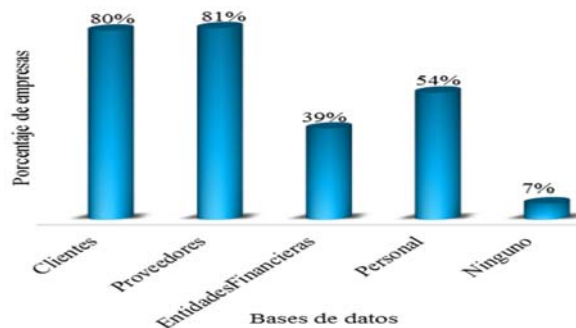
Gráfico 3: Software contable utilizado



Fuente: Elaboración propia.

En lo que se refiere a las bases de datos, como se observa en el gráfico 4, se encontró que solo 7% de las empresas encuestadas no cuenta con ninguna base de datos actualizada; es de aclarar que hay empresas que cuentan con varias bases de datos, por lo que el 80% de estas posee base de datos actualizada de sus clientes, 81% tiene bases de datos de sus proveedores, 54% cuenta con información actualizada de su personal, y el 39% de las empresas identifica a las entidades financieras. Como se observa, la mayoría de las empresas cuentan en promedio con dos bases de datos actualizadas, lo cual es fundamental para tener una adecuada gestión de los distintos procesos de una organización, como las ventas, las compras, la financiación, entre otros, puesto que se facilita la comunicación con terceros.

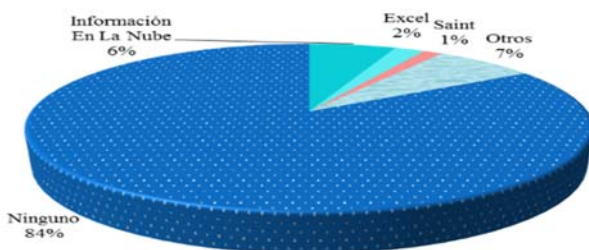
Gráfico 4: Bases de datos actualizadas



Fuente: Elaboración propia.

En lo referente a los sistemas de información diferentes a los *softwares* contables, en el gráfico 5 se observa que un 16% de las empresas utiliza otros tipos de herramientas dentro de las cuales se encuentra que las más usadas son la información en la Nube con un 6%, seguido de Excel con 2% y otros con un 7%; dentro estos se encuentran opciones de respuesta como ERP, Business Intelligence y programas de nómina. Por otro lado, el 84% restante de las empresas no utilizan otras herramientas tecnológicas, por lo que se observa que no se le otorga gran importancia o que debido al tamaño de las organizaciones no lo consideran de utilidad, ya que gran parte de sus procesos son manuales.

Gráfico 5: Otras herramientas tecnológicas



Fuente: Elaboración propia.

Es en este punto donde toma relevancia la integración que pueden hacerse entre los sistemas de información y los controles internos que se implementen en la organización para optimizar el uso tanto de unos como de otros y aprovechar al máximo las oportunidades que brindan estas herramientas de gestión al ser utilizadas con fiabilidad en las MIPYMES de cualquier sector en general.

V. Conclusiones

Los análisis descritos anteriormente, permiten inferir que las MIPYMES del oriente antioqueño aún presentan en buena medida oportunidades de mejora en torno a la implementación de sistemas de control interno que les permitan realizar una gestión adecuada de los riesgos a los que se enfrenta la compañía, en búsqueda de una gestión integral de la organización. Lo cierto es que la gestión de riesgos que se hace es poca, incluso en aquellas entidades de mayor tamaño, en las que es estrictamente necesario tener algunos controles, solo se aplican de manera correctiva y no preventiva, de manera que la administración pueda aprovechar recursos importantes en la maximización de resultados y mejoras operacionales en lugar de pasar el tiempo en la resolución de problemas.

Sin embargo, también es válido concluir que dichas herramientas de gestión están ausentes en el sector, debido a un desconocimiento generalizado que afecta en mayor medida a las micro y pequeñas empresas, y en las cuales es

muy importante generar campañas para incentivar y concientizar sobre las facilidades, beneficios y ventajas competitivas que genera un sistema, aunque sea básico de control interno. Los gerentes, administradores y propietarios de estas entidades deben comprender la importancia de los sistemas de control interno de manera que dimensionen su influencia en el cumplimiento de los objetivos y metas de la organización, así como su incidencia en la determinación de políticas, procedimientos y oportunidades para la empresa.

Adicionalmente, es relevante y rescatable que existan, en buena medida, algunos sistemas de información y gestión contable en las medianas empresas, que faciliten y optimicen la toma de decisiones por parte de la administración. En este sentido, también es importante destacar la influencia que en estas entidades puede tener, el tipo de administración, más aún si está a cargo de los dueños de la entidad, pues no siempre están capacitados adecuadamente para distinguir sus necesidades personales y separarlas de las de la empresa.

La integración entre sistemas tecnológicos y sistemas de control interno tampoco ha resultado eficaz en las empresas encuestadas, puesto que solo en algunos casos de empresas de tamaño mediano, se ha determinado la existencia tanto de sistemas de control como de *software* o elementos tecnológicos que contribuyan a la gestión conjunta. No obstante, en los casos en los que se dio dicha coincidencia no se integraban ambos sistemas de manera óptima, puesto que ambos procesos eran coordinados de manera independiente.

En concreto, los procesos financieros y de control interno que afrontan las MIPYMES del oriente antioqueño son muy similares a las del resto del país y, en general, a las empresas de dicho tamaño en el mundo. Sus riesgos, problemas, desventajas y oportunidades de mejora se mantienen, más aún cuando las gestiones son desorganizadas y desenfocadas, esto se convierte en una de las principales causas de la disolución y liquidación anticipada de estas organizaciones.

El logro de un desempeño deseado y, por lo tanto, de una mayor competitividad no puede quedar supeditado a la existencia o no de un sistema de control, pero no puede negarse la importancia que el mismo tiene para el alcance de los objetivos de corto, mediano y largo plazo. Hay claras ventajas en su utilización e implementación en el tiempo, que van desde la generación de una cultura de cumplimiento y transparencia hasta la optimización de las decisiones que son tomadas en la dirección de la entidad, bajo información confiable y razonable sobre la gestión que se ha hecho y los problemas que en el camino van surgiendo y se van solucionando, con miras a la consecución de sus objetivos y la sostenibilidad de la MIPYME en el tiempo.

Existen múltiples oportunidades de investigación respecto a estos temas de control interno y figuras de control, más aún si se enfocan en las MIPYMES, en cuanto a las oportunidades de mejora para la consolidación de procesos confiables que contribuyan al fortalecimiento del sector y permitan ahondar en las

consideraciones y discusiones investigativas en pro de la mejora continua de las herramientas que facilitan la toma de decisiones en las organizaciones. Así mismo, es necesario revisar la articulación entre las políticas públicas y la gestión de las MIPYMES, pues esta falta de integración a llevado a la ineficacia del uso de recursos públicos en actividades que finalmente no logran los objetivos inicialmente planteados (Quintanilla-Ortiza y Díaz-Jiménez, 2019).

Por último, se establecen retos para la formación de contadores públicos comprometidos con las organizaciones de la región y que entiendan las situaciones del contexto latinoamericano (Rojas, 2017) y en procura de información que trascienda lo meramente financiero y considere la importancia de la sostenibilidad en el largo plazo sin importar el tamaño organizacional (Bernal y Santos, 2018).

Anexos

Anexo 1. Cuestionario

Caracterización de las prácticas de gestión contable y financiera de las MIPYMES del Oriente Antioqueño

El objetivo de esta encuesta es identificar las principales características de las prácticas de gestión contable y financiera de las MIPYMES del Oriente Antioqueño. Este estudio es realizado por un grupo de Investigadores de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia; agradecemos su colaboración, respondiendo las siguientes preguntas.

El contenido de esta encuesta solo se utilizará con fines académicos objeto de esta investigación y serán de absoluta confidencialidad. Los resultados obtenidos serán enviados al correo electrónico que aparezca diligenciado en el formato.

1. Nombre de la empresa: _____
2. Seleccione el sector al que pertenece la empresa

Industrial Comercial Servicio

Sub - sector: _____

3. Cargo del responsable del Cuestionario: _____
4. Página web y/o correo electrónico de la empresa: _____
5. Municipio donde está ubicada la empresa: _____
6. Valor de los activos del último año (a Diciembre 31 de 2015)

SMMLV: Salario Mínimo Legal Mensual Vigente

- Hasta 500 SMMLV (\$ 322.175.000)
 - Entre 501 – 5.000 SMMLV (\$ 322.819.350 - \$ 3.221.750.000)
 - Entre 5001 – 30.000 SMMLV (\$ 3.222.394.350 - \$ 19.330.500.000)
 - Más de 30.000 SMMLV
7. Número de empleados de la empresa (a Diciembre 31 de 2015)
- Entre 1 – 10
 - Entre 11 – 50
 - Entre 51 – 200
 - Más de 200
8. Ingresos del último año (a Diciembre 31 de 2015)
- Hasta 6.000 SMMLV (\$ 3.866.100.000)
 - Más de 6.000 SMMLV
9. ¿Cuántos años lleva funcionando su empresa?
- Entre 0 – 3 años
 - Entre 4 – 6 años
 - Entre 7 – 10 años
 - Más de 10 años

Formalización

10. Su empresa funciona como:
- Persona natural
 - Empresa unipersonal
 - Entidad Sin Ánimo de Lucro
 - Sociedad comercial

Tipo de Sociedad Comercial	
Sociedad colectiva	
Sociedad de responsabilidad limitada	
Sociedad anónima	
Sociedad en comandita simple	
Sociedad en comandita por acciones	
Sociedad por acciones simplificada	

Organizacional

11. ¿Cuenta con una estructura organizacional definida (organigrama o algo similar)?
- SI NO
12. En caso de que la respuesta anterior sea afirmativa, ¿la empresa identifica el área contable o financiera dentro de esta estructura?
- SI NO

13. De los siguientes elementos seleccione los que están contemplados en la empresa formalmente (por escrito)
- Misión
 - Visión
 - Objetivos
 - Valores
 - Manual de funciones y procedimientos
 - Plan Estratégico
 - Flujogramas
14. ¿La empresa cuenta con procesos de planeación?
- SI NO
15. Si la respuesta anterior es afirmativa, seleccione los plazos establecidos para estos.
- Corto plazo (Menos de 1 año)
 - Mediano plazo (Entre 1 y 3 años)
 - Largo plazo (Más de 3 años)
16. ¿Cuál es el nivel de estudios del administrador de la empresa?
- Primaria
 - Secundaria
 - Tecnológica ¿Cuál? _____
 - Profesional ¿Cuál? _____
 - Especialización ¿Cuál? _____
 - Maestría ¿Cuál? _____
 - Doctorado ¿Cuál? _____
17. ¿Tienen identificados los principales competidores de su empresa?
- SI NO

Gestión contable

Informes contables

18. ¿Cuáles Estados Financieros se elaboran actualmente en la empresa?
- Estado de Resultados
 - Balance General
 - Estado de Cambios en la situación Financiera
 - Estado de Flujos de Efectivo
 - Estado de Cambios en el patrimonio
 - Notas a los estados financieros
 - Ninguno de los anteriores
19. ¿Cuál es la periodicidad de los Estados Financieros?
- Mensual
 - Trimestral
 - Semestral

- Anual
 Otra ¿Cuál? _____
20. ¿Qué respaldo tienen los estados financieros frente a terceros?
 Certificados
 Dictaminados
 Ninguno
21. ¿Qué fines persigue la elaboración de estados financieros?
 Cumplimiento legal
 Gestión administrativa
 Acceso a la financiación
 Acceso a inversión
 Responsabilidad social
22. ¿Qué otros informes contables elabora, diferentes a los estados financieros?
 Informes de gestión
 Informes social
 Informes de sostenibilidad
 Informes estratégicos de control de gestión
 Otros ¿Cuál? _____
23. ¿Qué forma de contratación tiene el Contador Público de la empresa?
 Tiempo completo
 Medio tiempo
 Prestación de servicios – tiempo parcial
 No tiene contador
24. ¿Cuenta la empresa con políticas establecidas para la presentación de informes internos?
 SI NO
 ¿Cuáles? _____

Control Interno Contable

25. ¿La empresa cuenta con un sistema de control interno establecido?
 SI NO
26. En caso de que la respuesta anterior sea afirmativa ¿En qué tipo de procesos contables y financieros es utilizado este sistema?
 Ventas
 Compras
 Inventarios
 Nómina
 Capital y deuda
 Informes financieros

27. ¿Qué agentes de control intervienen en la empresa?

- Auditor externo
- Auditor interno
- Revisor Fiscal
- Ninguno de los anteriores

Tecnologías de la información

28. ¿Utiliza la empresa algún *software* de procesamiento de información contable?

- SI ¿Cuál? _____
- NO

29. ¿Cuenta con bases de datos actualizadas de?

- Clientes
- Proveedores
- Entidades Financieras
- Personal

Otros _____

30. ¿Qué otro tipo de tecnologías utiliza la empresa en sus procesos contables y financieros? Por ejemplo: Información en la nube, ERPs, Bussines Inteligent, Big data, entre otros

Gestión financiera

31. ¿Cuáles de las siguientes herramientas son utilizadas por la empresa para la gestión financiera?

- Presupuestos
- Cuadro de mando integral
- Planeación financiera
- Indicadores financieros
- Análisis estructural de los estados financieros
- Cálculo del costo de capital
- Análisis del capital de trabajo
- Evaluación de proyectos
- Matemáticas financieras
- Sistema de costos
- Benchmarking
- Otros ¿Cuáles ? _____

32. Marque con una X, ¿Con qué frecuencia se actualizan y analizan estas herramientas?

	Mensual	Bimestral	Trimestral	Semestral	Anual
Presupuestos					
Cuadro de mando integral	_____	_____	_____	_____	_____
Planeación financiera	_____	_____	_____	_____	_____
Indicadores financieros	_____	_____	_____	_____	_____
Análisis estructural de EEFF	_____	_____	_____	_____	_____
Cálculo del costo de capital	_____	_____	_____	_____	_____
Análisis del capital de trabajo	_____	_____	_____	_____	_____
Evaluación de proyectos	_____	_____	_____	_____	_____
Matemáticas financieras	_____	_____	_____	_____	_____
Sistema de costos	_____	_____	_____	_____	_____
Benchmarking	_____	_____	_____	_____	_____
Otros	_____	_____	_____	_____	_____

33. Si tiene sistemas de indicadores financieros, ¿cuáles indicadores utilizan en la compañía?

- Razón corriente
- Prueba Ácida
- Rotación de Cuentas por Cobrar
- Rotación de Inventarios
- Rotación de Cuentas por Pagar
- Nivel de endeudamiento
- Rentabilidad del activo
- Rentabilidad del Patrimonio
- Márgenes de utilidad
- EBITDA
- Margen EBITDA
- EVA
- Otros ¿Cuáles? _____

34. Si calcula el EVA, ¿se ha generado valor en los últimos dos años?

- SI NO

35. Organice los siguientes medios de financiación de los más utilizados a los menos utilizados. (1 más utilizado, 6 menos utilizado). No enumere aquellas que no utiliza.

- Crédito con el sistema financiero
- Apoyo del Gobierno
- Crédito Informal
- Capital propio (aportes nuevos)

Generación interna de fondos (utilidades)

Créditos con los proveedores

36. ¿La empresa ha contratado servicios de asesoría y/o consultoría en temas contables y/o financieros?

SI NO

¿En qué temas particulares se han contratado las asesorías y/o consultorías?

Proceso de toma de decisiones

37. ¿Dentro de la estructura organizacional está claramente definido quiénes son los principales tomadores de decisiones en temas como inversión, financiación y distribución de utilidades o excedentes?

SI ¿Quiénes? -----

NO

38. ¿Se utilizan los informes contables y financieros en el proceso de toma de decisiones?

SI ¿En qué decisiones? -----

NO

39. ¿La información proporcionada por el sistema de control interno (en caso de que este exista), es utilizada en la toma de decisiones?

SI ¿En qué decisiones? -----

NO

40. Si la empresa realiza presupuestos y proyecciones, ¿Qué beneficios le ha generado? -----

41. Ordene de acuerdo a su nivel de importancia para la toma de decisiones los siguientes estados financieros, (1 más importante, 5 menos importante).

Estado de Resultados

Balance General

Estado de Flujos de Efectivo

Estado de Cambios en el patrimonio

Notas a los estados financieros

42. ¿Se tiene en cuenta el costo de oportunidad para tomar decisiones sobre el financiamiento de la empresa?

SI NO.

VI. Referencias bibliográficas

- Álvarez Orozco, N., López Ramírez, C., y Mejía Serna, P. Y. (2014). Los Retos de las Mipymes Rionegreras frente a la Gestión Financiera Integral, para la toma de decisiones y Continuidad Empresarial a Partir del Modelo de Gestión Financiera Integral para Mipymes. *Adversia* (14), 1-24. Recuperado de: <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/viewFile/20902/17493>
- Alonso, J.; Saraite, L.; Haro de Rosario, A.; Caba-Pérez, C. (2016). Sector bancario a nivel mundial y los factores que influyen en su información sobre responsabilidad social corporativa. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 68, 213-233.
- Aguirre, R., y Armenta, C. (2012). La Importancia del Control Interno en las Pequeñas y Medianas Empresas en México. *Revista El Buzón de Pacioli* (76), 1-17.
- Arango, A. (2019). *Mipymes representan más de 90% del sector productivo nacional y generan el 80% del empleo en Colombia*. Ministerio de Trabajo de Colombia. Recuperado de: <https://www.mintrabajo.gov.co/prensa/comunicados/2019/septiembre/mipymes-representan-mas-de-90-del-sector-productivo-nacional-y-generan-el-80-del-empleo-en-colombia-ministra-alicia-arango>
- Balcazar, A. (2018). Gobernanza corporativa, una propuesta para el mejoramiento en la gestión administrativa y financiera en el hospital E.S.E Nuestra Señora del Carmen Tabio - Cundinamarca. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 73, 13-32. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a01>
- Bardhan, I., Lin, S., & Wu, S. (2015). The quality of internal control over financial reporting in family firms. *Accounting Horizons*, 1(29), 41-60.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management* (17), 199-220.
- Bedoya, O. H. y Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (69), 69-97. Recuperado a partir de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/328431>
- Bentley, K., Newton, N., & Thompson, A. (2017). Business Strategy, Internal Control over Financial Reporting, and Audit Reporting Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 36(4), 49-69.
- Bernal, M.; Santos, E., (2018). Una mirada a la contabilidad ambiental. Postulados y retos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 73, 199-209. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a08>
- Cámara de Comercio del Oriente Antioqueño. (Agosto de 2015). Análisis Comparativo Empresarial y Regional (ACER). Recuperado de: http://www.ccoa.org.co/contenidos/categorias/crecimiento_regional.php
- Castañeda, L. (2013). Los sistemas de información contable una herramienta para la gestión integral de las Pymes. *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)* (11), 31-40.
- Castaño Rios, C. E. y Correa García, J. A. (2010). Reflexiones sobre la gestión financiera integral en MIPYMES. *Colombian Accounting Journal*, 4, 125-147.

- Castaño Ríos, C. E. y Zamarra Londoño, J. E. (2012). *Gestión financiera en las MIPYMES colombianas: diagnóstico y propuestas de mejoramiento en escenarios de competitividad global*. En XIII Asamblea General de ALAFEC, 9 al 12 de octubre. Buenos Aires, Argentina.
- Castaño, C. E., Zamarra, J. E. y Salazar, E. J. (2017). Caracterización de la gestión contable y financiera en Mipymes del oriente antioqueño (Colombia). *Escenarios: Empresa y Sociedad*, 6 (8), pre-print.
- Cesaroni, F., & Sensuti, A. (2017). Accountants' Role in the Management of Succession: Empirical Evidence from Italy. *Journal of Family Business Management*, 3(6), 270-290.
- Choe, J. (1996). The relationships among performance of accounting information systems, influence factors, and evolution level of information systems. *Journal of Management Information Systems*, 4(12), 215-239.
- Correa García, J. A., Jaramillo Betancur, F. (2008). *Modelo de gestión financiera integral para PYMES: prospectiva en escenarios de competitividad global*. Proyecto de investigación. Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Antioquia.
- Correa García, J. A., Ramírez Bedoya, L. J. y Castaño Ríos, C. E. (2009). Modelo de gestión financiera integral para MIPYMES en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (50), 187-201. Recuperado de: <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/16343/14176>
- Correa, J., Ramírez, L., y Castaño, C. (2010). La importancia de la planeación financiera en la elaboración de los planes de negocio y su impacto en el desarrollo empresarial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, XVIII(1), 179-194.
- Deshmukh. (2004). A conceptual framework for online internal controls. *Journal of Information Technology Management*, 4(15), 23-32.
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 5(82), 1141-1170.
- Efferin, S., & Hartono, M. (2015). Management Control and Leadership Styles in Family Business: An Indonesian Case Study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(11), 130-159.
- European Commission. (2009). Overview of family–business–relevant issues: Research, networks, policy measures and existing studies. *Final report of the expert group*, 1-33.
- Fernández, Z., & Nieto, M. (2005). Internationalization strategy of small and medium-sized family businesses: Some influential factors. *Family Business Review*, 1(18), 77-89.
- Forseilles, S. (2013). *Expo MIPYME Digital*. Recuperado de: http://www.easyfairs.com/es/events_216/expo-mipyme-digital-caribe2013_48673/expo-mipyme-digital-caribe-2013_48674/
- Fuentes-Doria, D, Toscano-Hernández, A, Díaz-Ballesteros, J, y Escudero-Garrido, Y. (2019). Ética y sostenibilidad en la gestión contable: Un análisis documental en el contexto Mundial en los periodos 2009-2018. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 75, 43-67. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n75a02>
- Giraldo Ruiz, C., Sinisterra Rincón, E., & Arteaga Londoño, M. (2018). Prácticas contables generalmente utilizadas en el sector informal: Caracterización de las microtiendas

- de la comuna cuatro de Medellín. Contaduría Universidad De Antioquia, (72), 59-80. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n72a04>
- Gómez, L., Cruz, C., Berrone, P., & De Castro, J. (2011). The Bind that Ties: Socioemotional Wealth Preservation in Family Firms. *The Academy of Management Annals*, 5(1), 653-707.
- Gómez, Y., Pérez, R., & Ramirez, Y. (2017). *Guía de mejores prácticas de control interno en las microempresas*. Recuperado de: <https://usbcalivirtual.edu.co/portal/biblioteca-digital/>
- Gómez, J., Villarreal, M. y Villarreal, F. (2015b). Las incapacidades de aprendizaje organizacional y su relación con los estilos de aprendizaje organizacional en la Mipyme. *Revista Contaduría y Administración*, 60(3), 686-702
- González, P. (2010). Avances y desafíos sobre la enseñanza de la contabilidad de gestión en Colombia desde una perspectiva de mipymes y de la educación superior. *Revista Universo Contábil*, 3(6), 140-155.
- González, L., Viga, C. y Fierro, S. (2017). Prospección Del Riesgo Operativo De Las Mipymes En Colombia. *Suma Negocios*, 8(18)79-87.
- Henri, J. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society* (31), 77-103.
- La República (de agosto de 2019). Mipymes representan 96% del tejido empresarial y aportan 40% al PIB. La república. Recuperado de: <https://www.larepublica.co/economia/mipymes-representan-96-del-tejido-empresarial-y-aportan-40-al-pib-2903247>
- Leenders, M., & Waarts, E. (2003). Competitiveness and Evolution of Family Businesses: The Role of Family and Business Orientation. *European Management Journal*, 6(21), 686-697.
- Li, Y., Liu, Y., Duan, Y., & Li, M. (2008). Entrepreneurial orientation, strategic flexibilities and indigenous firm innovation in transitional China. *International Journal of Technology Management* (41), 223-246.
- López, Y.; Venereo, N.; Albuerno, M.; Casas, Y. (2016). Administración financiera del capital de trabajo en la empresa mixta Havana Club International S.A. Contaduría Universidad de Antioquia, 68, 255-285.
- Lozano, M. (2015). Strategic decisions of family firms on cash accumulation. *RAE: Revista de Administração de Empresas*, 55(4), 461-466.
- Miranda Torres, J. P., Castaño Ríos, C. E. y Coronado Rincón, O. (2016). *Pequeñas empresas productoras de alimentos de Navojoa y su gestión financiera*. VI Congreso de investigación financiera FIMEF, 25 y 26 de agosto. Guadalajara: México.
- Miranda Torres, J. P., González Velásquez, L. M. y Castaño Ríos, C. E. (2015). *Diagnóstico de la gestión financiera integral en las Mipymes de Navojoa, Sonora*. Obtenido de XIX Congreso internacional de investigación en ciencias administrativas.
- Monge, R., Alfaro, C. y Alfaro, J. (2005). *TICs en las PYMES de Centroamérica: impacto de la adopción de las tecnologías de la información y la comunicación en el desempeño de las empresas* (Primera ed.). Costa Rica: International Development Research Centre.
- Pereira, R. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*., 12(25), 159-188.

- Quintanilla-Ortiz, D. y Díaz-Jiménez, M. (2019). Una revisión conceptual y de aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 35-57. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a02>
- Rivera-Godoy, J. A., y Rendón-Perea, J. D. (2019). Sector avícola en Colombia: rendimiento contable y EVA. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (74), 127-151. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a06>
- Romero, F., Melgarejo, Z., Vera, M. (2015). Fracaso empresarial de las pequeñas y medianas empresas (pymes) en Colombia. *Suma Negocios*. 6(13), 29-41.
- 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
- Saha, A., & Mondal, K. (2012). Internal control policy in the RMG sector of Bangladesh. *Asian Business Review* (1), 67-71.
- Sonrensen, J. (2002). The strength of corporate culture and the reliability of firm performance. *Administrative Science Quarterly*, 1(47), 70-91.
- Speckbacher, G., & Wentges, P. (2012). The Impact of Family Control on the Use of Performance Measures in Strategic Target Setting and Incentive Compensation: A Research Note. *Management Accounting Research*, 1(23), 34-46.
- Stone, M. (2014). The new (and ever-envolving) direct and digital marketing ecosystem. *Journal of direct, data and digital marketing practice* (16), 71-74.

Quinche, F., Cabrera, A., y Bedoya, M. (2021). Complementar, contestar, dialogar y emancipar: Una aproximación a la literatura sobre contabilidad exterior. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 105-127. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a04>

Complementar, contestar, dialogar y emancipar: Una aproximación a la literatura sobre contabilidad exterior

Fabián Leonardo Quinche Martín

Fundación Universitaria Los Libertadores

flquinchem@libertadores.edu.co

Orcid: 0000-0001-6005-1553

Andrés Cabrera Narváez

Universidad Central

acabreran@ucentral.edu.co

Orcid: 0000-0002-0458-9292

Mateo Bedoya García

Fundación Universitaria Los Libertadores

mbedoyag01@libertadores.edu.co

Orcid: 0000-0003-4938-3316

¡Que cambie todo a fondo! ¡Que de las raíces de la humanidad surja el nuevo mundo! ¡Que una nueva deidad reine sobre los hombres, que un nuevo futuro se abra ante ellos! En el taller, en las casas, en las asambleas, en los empleos, ¡que cambie todo en todas partes! –

Hölderlin

Complementar, contestar, dialogar y emancipar: Una aproximación a la literatura sobre contabilidad exterior

Resumen: *El presente documento se aproxima y discute la literatura sobre contabilidad exterior: contabilidad sobre las entidades, producida por entidades externas. Se argumenta que dicha contabilidad es necesaria ante la necesidad de mejorar las formas de control social y la rendición de cuentas. La literatura es clasificada en cuatro categorías provenientes tanto de la misma revisión como de la discusión con ella: Sistemáticas, Militantes, Dialógicas y Emancipadoras. Se concluye que son diversos los mecanismos y los objetivos por los cuales se puede llevar a cabo una contabilidad exterior. Se plantea la necesidad de llevar a cabo más revisiones sistemáticas de contabilidad exterior en Colombia, así como mayor investigación en las formas de contabilidad exterior existentes en el país.*

Palabras clave: *Contabilidad exterior, rendición de cuentas, Contabilidad Social y Ambiental; cuentas emancipadoras.*

Complementing, replying, dialoguing and emancipating: An approximation to the literature on external accounting

Abstract: *The present article approaches and discusses the literature on external accounting: accounting on entities produced by external entities. It is argued that said accounting is necessary given the need for improving ways of social control and accountability. The literature is classified into four categories derived from the review itself as well as from the discussion with it: Systematic, Partisan, Dialogic and Emancipator. It is concluded that the mechanisms and aims by which an external accounting can be carried out are diverse. The need is raised for carrying out more external accounting systematic reviews in Colombia, as well as greater research on existing ways of external accounting in the country.*

Keywords: *External accounting, Accountability, Social and Environmental Accounting; Emancipating Accounts.*

Complementar, responder, dialogar e emancipar: uma aproximação á literatura sobre a contabilidade exterior

Resumo: *O presente documento se aproxima e discute a literatura sobre a contabilidade exterior: contabilidade sobre as entidades, produzida por entidades externas. Argumenta-se que tal contabilidade é necessária ante a necessidade de melhorar as formas de controle social e a rendição de contas. A literatura é classificada em quatro categorias provenientes tanto da mesma revisão como da discussão com ela: Sistemáticas, Militantes, Dialógicas e Emancipadoras. Conclui-se que são diversos os mecanismos e os objetivos pelos quais pode-se implementar uma contabilidade exterior. Planteia-se a necessidade de implementar mais revisões sistemáticas de contabilidade exterior na Colômbia, assim como maior pesquisa nas formas de contabilidade exterior existentes no país.*

Palavras Chave: *Contabilidade exterior, rendição de contas, contabilidade social e ambiental; contas emancipadoras.*

Complémenter, répondre, dialoguer et émanciper : une approche de la littérature sur la comptabilité externe

Résumé: *Ce document discute et s'approche de la littérature sur la comptabilité externe, c'est-à-dire, la comptabilité sur les entités menée par des organismes externes. On fait valoir qu'une telle comptabilité est nécessaire compte tenu du besoin d'améliorer les formes de contrôle social et de responsabilisation. La littérature est classée en quatre catégories provenant de la même révision ainsi que de ce qui y s'en discute : Systématiques, Militantes, Dialogiques, Émancipatrices. Il est conclu que les mécanismes et les objectifs d'une comptabilité externe sont variés. Il est nécessaire donc de procéder à des examens plus systématiques de la comptabilité externe en Colombie, ainsi qu'à des recherches plus poussées sur ses formes existant dans le pays.*

Mots-clés: *comptabilité externe, responsabilisation, comptabilité sociale et environnementale, comptes émancipateurs*

Complementar, contestar, dialogar y emancipar: Una aproximación a la literatura sobre contabilidad exterior

Fabián Leonardo Quinche Martín, Andrés Cabrera Narváez y Mateo Bedoya García

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a04>

Primera versión recibida en julio de 2020 – Versión aceptada en noviembre de 2020

I. Introducción

Mucho de lo que hoy se denomina Contabilidad Social y Ambiental (CSA) se refiere a los procesos de comunicación de información en torno al desempeño socio-ambiental que asumen, en su mayoría, las organizaciones empresariales. Este tipo de información, por lo general, se emite desde una perspectiva centrada en la organización y dirigida a un público *externo*. En ocasiones, este tipo de información es divulgada de manera distorsionada por las organizaciones para legitimar, reproducir y mantener relaciones de poder que ponen en tensión la vida social y natural (Tinker y Neimark, 1987; Spence, 2007; Archel, et al., 2009). Por ello, múltiples críticas han emergido para señalar la incapacidad de este tipo de información por no cuestionar e interrogar la ideología corporativa dominante, oscureciendo los impactos socioeconómicos, de salud y ambientales generados por estas empresas (Adams, 2004; Archel, et al., 2011; Dey, et al., 2012).

Por consiguiente, la generación de formas alternativas de representación, problematización, visibilización e intervención se vuelve necesaria para complementar, contestar, confrontar y dialogar en torno a la información provista por las organizaciones, con la finalidad de interrogar y responsabilizar a las organizaciones por sus conductas socio-ambientales inapropiadas. En este marco, la contabilidad exterior se erige como una posibilidad para desarrollar formas alternativas de contabilidad centradas en las organizaciones, pero producidas desde fuera de ellas (Dey y Gibbon, 2014). Actualmente, este tipo de contabilidad se consolida como un importante campo de acción e investigación (Dey, 2007; Dey, et al., 2011; Gray, et al., 2014; Dey y Gibbon, 2014; Tregidga, 2017),

que se viene consolidando desde hace varias décadas (Medawar, 1976; Harte y Owen, 1987; Gray, 1997; Adams, 2004; Gallhofer, et al., 2006).

En consecuencia, este documento explora la literatura en contabilidad exterior a partir de una revisión de alcance o *scoping review*. Se siguen las categorías de Dey, et al. (2012), Dey y Gibbon (2014) y Thomson, et al. (2015) en torno a la producción e investigación en cuentas exteriores *sistemáticas, militantes, de contra-gobierno y dialógicas*. Producto de la revisión y la discusión, se decide redefinir las cuentas de contra-gobierno como cuentas emancipadoras, abordadas en último lugar. Así, este trabajo realiza dos importantes aportes. En primera medida, contribuye a la discusión sobre la literatura en contabilidad exterior para proporcionar ideas sobre el desarrollo del campo; en segundo lugar, examina los principales aportes en esta materia con el propósito de caracterizarlos, evaluarlos y proveer futuros caminos de acción para conducir la investigación en contabilidad desde contextos situados y alternativos a los tradicionales.

El documento se organiza de la siguiente manera: primero, se expone la perspectiva abordada sobre la contabilidad con el ánimo de señalar la necesidad e importancia de las cuentas exteriores; segundo, se señala la metodología utilizada para el desarrollo de este texto; seguidamente, se presenta una caracterización de la literatura sobre la contabilidad exterior siguiendo y discutiendo a Dey *et al.* (2012) y Thomson *et al.* (2015). De este modo, se clasifica la literatura en cuatro categorías: Cuentas Sistemáticas, Cuentas Militantes, Cuentas Dialógicas y Cuentas Emancipadoras. Finalmente, se discuten las cuentas exteriores enfatizando en su importancia, tanto en su aplicación como en su investigación y se exhorta a la profundización en estas temáticas.

II. Contabilidad, control y rendición de cuentas

Para abordar la contabilidad exterior es necesario clarificar nuestra posición respecto a la contabilidad, los procesos de rendición de cuentas y su rol social. La contabilidad, al decir de Miller (1994) y Carrasco y Larrinaga (1996), tiene un poder constitutivo; es decir, la contabilidad, a través de su lenguaje particular y las lógicas que (re)produce, construye la realidad al darle significado y sentido. Esta concepción, según Miller (1994) ha permitido el surgimiento de diversas perspectivas no funcionalistas, no positivistas, que indagan en el papel de la contabilidad en la sociedad.

Las miradas interpretativas, con apoyo de la sociología, la lingüística, entre otras disciplinas, muestran cómo la contabilidad permite la construcción de la realidad (Morgan, 1988; Hines, 1988; Amernic, 2013). De este modo, se considera que la contabilidad es un actor importante en la configuración de las mismas organizaciones en las que ella opera (Burchell, et al., 1980; Burchell, et al., 1983). La teoría neo-institucional asume a la contabilidad como un mecanismo

importante en la asimilación de prácticas sociales dentro de las organizaciones (isomorfismo) (Larrinaga, 2007; Moll, et al., 2006).

No obstante, como muestran perspectivas de orden más crítico, este poder puede llegar a ser destructivo (o negativo). Por ejemplo, la teoría de la legitimidad ha demostrado que la información contable es usada constantemente por las empresas para manipular la percepción que de ellas tiene la sociedad para, consecuentemente, lograr su aceptación (Deegan, 2006; 2007). Por su parte, las perspectivas foucaultianas consideran que la contabilidad es un dispositivo importante en la construcción de subjetividades dóciles y obedientes que permiten la puesta en marcha de diferentes regímenes de gobierno (Miller y O'Leary, 1987; Hoskin, 1998; 2017; Flor, 2013 y Knights y Bloom, 2018). Por otro lado, las miradas desde la economía política y el análisis crítico del discurso han mostrado, que la información contable produce y reproduce un discurso ideológico, permite la distribución de los recursos y construye un orden social (Cooper y Shearer, 1984; Tinker y Neimark, 1987; Dillard, 2006; Tregidga, 2007; Higgins, 2010; Quinche, 2017).

Así, se puede decir que la visión tradicional de la contabilidad la ubica en la empresa, por la empresa y para la empresa. Pero esta visión es un ejercicio monológico de expresión. En otras palabras, la contabilidad se muestra comúnmente como representativa de la realidad empresarial según lo expresado por la misma empresa. Las mismas perspectivas funcionalistas (Teoría de la Agencia, Teoría Positiva, Consecuencias Económicas) consideran que hay una alta incidencia de la administración de la empresa en la definición de lo que la contabilidad dice. Por ende, no resulta exagerado afirmar que la contabilidad representa unos intereses particulares, principalmente los intereses de los poseedores de capital económico y financiero.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la contabilidad puede verse comprometida en los procesos sociales de distribución de la riqueza y construcción del orden social. Sin embargo, en tanto dicho ejercicio sea monológico y unilateral, está destinada a reproducir la visión predominante, el pensamiento único (Brown, 2009; Russell et al., 2017; Dillard y Vinnari, 2019). De allí que las perspectivas críticas, anteriormente mencionadas, aboguen por una contabilidad que deleve los discursos ideológicos, incluya las voces de otros y/o conduzca a la transformación y emancipación. Una contabilidad, entonces, que vincule otros lenguajes (Macintosh, 2001), que sea más abierta al diálogo y la participación, orientada a procesos profundos de rendición de cuentas (Dillard y Vinnari, 2019), y que se movilice por diferentes actores, con miras a la emancipación social (Gallhofer y Haslam, 2003; 2019).

A su vez, en el contexto colombiano, se ha planteado que la contabilidad permite el control de los recursos en el relacionamiento del ser humano, las organizaciones y la naturaleza (Ariza, 1990; Gracia, 2004; Quinche, 2008; 2017).

Así, se considera que es necesario contemplar que tanto el control que realiza la contabilidad, como el proceso de rendición de cuentas que posibilita, no son un ejercicio exclusivo de la empresa (o la organización en general) y su administración, sino que también debe estar en manos de otros grupos de interés (stakeholders). Estos grupos pueden realizar un control sobre la organización, y para ello, pueden construir sus propias formas de contabilidad, con miras a dialogar o confrontar a la organización misma y su contabilidad.

III. Metodología

Dado que no se trata de la elaboración de un estado del arte, ni de un marco teórico, este documento no se propone servir de referencia para aplicar unas categorías o una perspectiva particular. A diferencia de trabajos que constituyen una búsqueda de antecedentes sobre una temática (Grajales, et al., 2013) o revisiones exhaustivas de literatura en un campo teórico concreto (Ocampo, 2018), este trabajo pretende una exploración de un tema poco frecuente y de difusión escasa en nuestro contexto.

Es en esta vía que surge la cuestión: ¿qué se conoce en la literatura académica sobre el uso de la contabilidad exterior? Para ello, se realizó una exploración de los trabajos alojados en bases de datos como Sciece Direct, Scopus y EBSCO, en las que se buscaron los términos relacionados en una ecuación; este proceso se asemeja al tipo de revisión de literatura denominado revisión de alcance o *scoping review* (Arksey y O'Malley, 2005).

En esta modalidad de revisión, el objetivo es, en términos generales, aventurar dos maneras diferentes de considerar la función o el propósito de un estudio de alcance: por un lado, puede considerarse que el estudio de alcance sea percibido como una parte de un proceso de revisión en total, cuyo objetivo final es producir una revisión sistemática de literatura completa; por otro lado, el estudio de alcance podría concebirse como un método en sí mismo, que conduce a la publicación y difusión de los resultados de la investigación en un campo de investigación en particular. “El objetivo de identificar las brechas en la base de evidencia existente es claramente importante, y puede o no conducir en última instancia a una revisión sistemática completa” (Arksey y O'Malley, 2005, p. 22). Así mismo, aunque los requerimientos de este tipo de revisión implican otras etapas, y se adopta una perspectiva que incorpora documentos que aparecen sobre la marcha del proceso, la Ilustración 1 representa tal ciclo que ocurre reiteradamente.

Ilustración 1: Etapas de la *scoping review*



Fuente: elaboración propia con base en Arksey y O'Malley (2005).

De este modo, para la identificación y selección de los estudios relevantes, se definieron unos criterios de depuración que permitieron la inclusión y exclusión de los documentos a tratar en esta revisión y que se presentan a continuación.

III.I. Criterios de depuración

Criterios de exclusión: los documentos que fueron encontrados, al utilizar la ecuación de búsqueda en cada una de las bases de datos, fueron objeto de los criterios de exclusión, teniendo en cuenta la pertinencia o relevancia de la información contenida en los documentos, aplicando la siguiente prelación:

- 1) **Título:** el título del documento debe estar directamente relacionado con el tema de investigación, para este caso fueron tenidos en cuenta términos como: cuentas externas o exteriores, cuentas silenciosas, contracuentas, cuentas en la sombra, etc.
- 2) **Resumen:** el resumen del documento debe reflejar si el contenido del documento aportará o no al tema de investigación, allí se buscaron expresiones relacionadas con problemáticas como el conflicto social, la justicia ambiental, contestación social, entre otras.
- 3) **Palabras clave:** el documento debe contener palabras claves utilizadas en la ecuación de búsqueda, para ello, se identificaron categorías como movimientos sociales, conflicto informativo, disputas empresariales, etc.

Criterios de inclusión: los documentos que fueron encontrados, al utilizar la ecuación de búsqueda en cada una de las bases de datos, fueron objeto de los criterios de inclusión, teniendo en cuenta la pertinencia o relevancia de la información contenida en los documentos, aplicando la siguiente prelación:

- 1) Documentos No Excluidos: fueron revisados y analizados solo aquellos documentos que no fueron excluidos al aplicar los criterios de exclusión.
- 2) Documentos con Relación Directa: fueron revisados, analizados y estudiados aquellos documentos que guardaron una relación directa con el tema de investigación.

A continuación, se presenta la caracterización de la literatura en contabilidad exterior, que resultó del proceso de revisión.

IV. Una caracterización de la contabilidad exterior

La contabilidad exterior ha manifestado la posibilidad de generar formas alternativas de representación, problematización, visibilización e intervención que se vuelven necesarias para complementar, contestar, confrontar y dialogar en torno a la información provista por las organizaciones con la finalidad de interrogarlas y responsabilizarlas por sus conductas socio-ambientales inapropiadas. De esta manera, la contabilidad exterior permite desarrollar formas alternativas de contabilidad dedicadas a las organizaciones, pero producidas desde fuera de ellas y desde diversas perspectivas (Dey et al., 2014). Por consiguiente, a continuación, proporcionamos una caracterización de los tipos de contabilidad exterior introducidos en la literatura por Dey, Russell y Thomson (2012), Dey y Gibbon (2014) y Thomson, et al. (2015) alrededor de las cuentas *sistemáticas*, *militantes*, de *contra-gobierno* y *dialógicas*. Sin embargo, hemos denominado cuentas emancipadoras a las cuentas de contra-gobierno, ubicándolas en último lugar. La Tabla 1 sintetiza las principales características y ejemplares de las categorías revisadas.

Tabla 1: Características de la Contabilidad Exterior

Categoría	Característica	Ejemplares
Cuentas sistemáticas	Buscan complementar la información organizacional oficial	<i>Auditoría Social</i> (Medawar, 1976)
	Siguen un formato	<i>Cuentas silenciosas</i> (Gray, 1997)
	Aportan pruebas, nuevo conocimiento Impugnan el comportamiento organizacional	<i>Cuentas en la sombra</i> (Dey, 2003; Adams, 2004; Texeira de Sousa, 2018)
Cuentas militantes	Presentan evidencias que permiten denunciar el mal comportamiento organizacional	<i>Anti-informes</i> <i>Contra-Cuentas</i> (Gallhofer, et al., 2013)
	Buscan el cambio en el comportamiento organizacional	<i>Información divulgada por stakeholders</i> (Rodríguez, 2014)

Categoría	Característica	Ejemplares
Cuentas dialógicas	Todas las voces de los grupos de interés son importantes en la construcción de un nuevo orden Información organizacional como producto del diálogo entre diversos grupos de interés Información como medio para la construcción de un nuevo orden organizacional y social	<i>Cuentas-dialógicas</i> (Contrafatto <i>et al.</i> , 2015; Denedo <i>et al.</i> , 2017, 2019; Vinnari y Laine, 2017; Perkiss <i>et al.</i> , 2019) <i>Arena Política</i> (Georgakopoulos y Thomson, 2007)
Cuentas emancipadoras	Cuestionamiento al comportamiento organizacional Cuestionamiento al orden social Información sobre el desempeño organizacional como medio para la emancipación	<i>Contabilidad para la emancipación</i> (Gallhofer y Haslam, 2003; Gallhofer <i>et al.</i> , 2006; Paisey y Paisey, 2006) <i>Cuentas Subalternas</i> (Alawattage y Wickramasinghe, 2009; Alawattage y Fernando, 2017) <i>Cuentas de los inmigrantes y las prisioneras</i> (Lehman, 2017; Lehman <i>et al.</i> , 2018) <i>Cuentas de los conflictos socio-ambientales</i> (Quinche y Cabrera, 2020)

Fuente: Elaboración propia a partir de la revisión.

IV.1 La mirada pragmática de la contabilidad exterior: las cuentas sistemáticas

La divulgación de memorias de sostenibilidad y/o informes de responsabilidad social se ha constituido como una práctica de comunicación de información sobre el desempeño social y ambiental de las empresas. Su evolución se puede sintetizar en tres importantes fases: experimentación, expansión e implementación (Gray, 1997). No obstante, la masificación de estas prácticas de divulgación de información social y ambiental, han sido objeto de críticas diversas por su incapacidad para construir una realidad social completa de las compañías y de su desempeño. Por esta razón, emergieron nuevas formas de producción y comunicación de información social y ambiental, denominadas: *cuentas sistemáticas*.

Este tipo de cuentas permite “impugnar la aceptabilidad de un aspecto específico de la conducta o intención de la organización objetivo, aportando nuevos conocimientos, como pruebas de las consecuencias de esa conducta/intención” (Dey y Gibbon, 2014, p. 116). Asimismo, por medio de estas cuentas se desafían las consecuencias de algunos elementos específicos dentro de un régimen de gobierno, que son consideradas inaceptables (Thomson, *et al.*, 2015) y se propende por generar mayor cooperación con las estructuras de poder y recursos existentes (O’Sullivan y O’Dwyer, 2009; Thomson *et al.*, 2015). Estas cuentas pueden ser de varios tipos, incluyendo una vigilancia a las actividades

de la organización y, también, una notificación más específica de sus conductas inapropiadas (Thomson *et al.*, 2015).

Las cuentas sistemáticas emergieron de la práctica, pero pronto fueron parte de la experimentación académica. Dentro de sus primeras expresiones se destacan las Auditorías Sociales de Social Audit Ltd.¹, las cuales se basaban en la producción de información que examinaba y daba cuenta del desempeño de las empresas y su afectación a los trabajadores, consumidores, comunidades locales, entre otros, cuestionando, igualmente, la labor gubernamental que no controlaba la generación de impactos negativos en materia social y ambiental (Medawar, 1976). Posteriormente, la desindustrialización de la economía de Reino Unido en los años 90 dio paso al surgimiento de nuevas formas de contabilidad exterior relacionada con las Auditorías de Cierre de Plantas. Este tipo de contabilidad exterior cuestionaba la desindustrialización de las empresas y, sobre todo, proporcionaba datos derivados del análisis del costo, para medir el impacto que generaba realmente el cierre de las plantas empresariales en la economía y las comunidades locales (Harte y Owen, 1987).

En esa misma década, la academia experimentó el uso de las denominadas *cuentas silenciosas* y *cuentas en la sombra*. De acuerdo con Gray (1997), las cuentas silenciosas reconstruyen la realidad social de las compañías, identificando a quién ignora y sobre qué temas es necesario proporcionar mayor información. La reconstrucción de la realidad empresarial no pretende ilustrar mejores prácticas sociales y ambientales, sino mostrar lo que se puede hacer con las prácticas convencionales. En consonancia con lo anterior, estas cuentas contribuyen a la generación de un modelo de divulgación de información social y ambiental que permite juzgar sistemáticamente la información contenida en los informes organizacionales sobre el desempeño social y ambiental (Gray, 1997).

Por su parte, las cuentas en la sombra comparten similitudes con las cuentas silenciosas, pero haciendo énfasis en las voces de otras partes interesadas y algunas fuentes más amplias de información de dominio público como medios de comunicación y organizaciones independientes (Dey, 2003). Adicionalmente, Adams (2004) demostró que este tipo de cuentas tiene potencial suficiente para problematizar los informes empresariales que ocultan y oscurecen algún tipo de información relacionada con el desempeño social y ambiental.

En la actualidad, se pueden destacar algunos trabajos que hacen uso de este tipo de información para cuestionar el desempeño empresarial, como, por ejemplo, los trabajos de Lodhia (2014), Do Nascimento-Moreira, et al. (2017), McDonald-Kerr (2017), Texeira de Sousa (2018), entre otros.

1 Convertido hoy en The Social Audit Network <http://www.socialauditnetwork.org.uk/>

IV.2 La respuesta al lavado verde: las cuentas militantes

Por su parte, la segunda categoría de la tipología abordada en la literatura caracteriza este tipo de cuentas como formas de resistencia partidaria. Esto implica que se busque transformar las formas de gobierno (o partes de ellas) que conducen o generan un comportamiento inaceptable en las organizaciones. Este tipo de transformación se ubica en el marco de la institucionalidad y no pretende modificar las estructuras.

Sin embargo, esta información no le apunta a complementar la información organizacional sino a contestar por medio de los informes exteriores la actividad social y ambiental organizacional que se considera inaceptable (Dey, et al., 2012). Así las cosas, dentro de esta categoría es frecuente ubicar formas efectivas de contrarreacción para comunicar quejas que persiguen iniciar el conflicto (Thomson, et al., 2015). De acuerdo con Thomson, et al. (2015), la información militante puede abordarse, por un lado, desde una forma de retórica específica, como la deconstrucción irónica (Spence, 2009), y, por otro, desde una crítica immanente (Gallhofer y Haslam, 2003; Dey, 2007).

En esta categoría es común ubicar los ejercicios de Anti-reportes realizados por la Counter Information Services entre las décadas de los 1970 y 1980; podría decirse que los Anti-informes fueron una de las prácticas que impulsaron y promovieron la expansión en el uso de la contabilidad exterior. Igualmente, las contra-cuentas (Gallhofer, et al., 2006; Boiral, 2013), la información divulgada por los stakeholders (Rodrigue, 2014) y los informes de las ONG que trabajan en defensa de los derechos humanos o el medio ambiente se pueden ubicar en este tipo de cuentas. Los trabajos por destacar en esta tipología se centran en diferentes aspectos del ejercicio de contestación y contrarreacción, exhortando, incluso, a desincentivar la inversión en las empresas con conductas inaceptables, a causar daños reputacionales y a contrastar, confrontar y contra argumentar la información organizacional oficial respecto de su desempeño y sus logros.

Desde esta perspectiva, se han promovido debates en torno a la transparencia y la rendición de cuentas organizacional (Boiral, 2013); las dinámicas de información entre organizaciones y stakeholders respecto de su gestión ambiental (Rodrigue, 2014); el uso de tácticas y métodos de presentación para gestionar la impresión e imagen organizacional (Cooper y Slack, 2015); la contabilidad de las personas (Roslender, et al., 2015); las brechas en la divulgación de información organizacional (Moerman y Van der Laan, 2015); la mitigación del impacto ambiental y la reducción de contingencias (Do Nascimento-Moreira, et al., 2016); la satisfacción de las necesidades de la comunidad de Reino Unido por parte del sector bancario islámico (Riaz, et al., 2017); la gestión de la legitimidad organizacional en el sector minero rumano (Alexander, et al., 2018); la cuentas obligatorias para el avance social hacia la sostenibilidad (Leong y

Hazelton, 2019); el rol de la contabilidad en la interrelación poder-resistencia en el fascismo italiano (Papi, et al., 2019); el uso alternativo de la auditoría forense para resolver conflictos y mejorar la rendición de cuentas en Nigeria (Abdul-Baki, 2019); entre otros.

IV.3 La contabilidad exterior como promotora de diálogo

Una de las expresiones más prominentes de la contabilidad exterior es la contabilidad dialógica. Esta perspectiva proviene inicialmente de asumir la educación dialógica, siguiendo a Freire, en la educación contable (Thomson y Bebbington, 2004). En el mismo ejercicio pedagógico, se lleva a cabo la construcción de una cuenta sombra (Coulson y Thomson, 2006) entre estudiantes y profesores alrededor de la empresa. El marco teórico dialógico también es desarrollado desde autores como Habermas, Giroux o Mouffe, quienes también son asumidos en esta perspectiva. De allí que se asuma como un marco teórico específico para la construcción y análisis de la contabilidad (no solamente CSA) (Bebbington Brown, et al., 2007; Brown, 2009; Brown y Dillard, 2013; Dillard y Vinnari, 2019).

Desde esta perspectiva, se plantea que:

...es posible resolver las contradicciones en diferentes visiones del mundo, no por la negación de sus diferencias sino por la negación de la invasión de la visión de mundo del uno por la del otro e identificando el soporte y comunalidad que cada visión ofrece al otro. (Bebbington *et al.*, 2007, p. 364)

Lo que se promueve es el diálogo entre actores con diferentes intereses en pro de la construcción de un solo resultado. No se trata, sin embargo, de convencer al otro, sino de ponerse en sus zapatos, de sentirlo y de comprometerse con el mismo. Según los autores, el proceso dialógico se desarrolla en tres pasos: identificar una situación límite, llevar a cabo un proceso de diálogo que constituya un marco para la *praxis* y, de este modo, alimentar la misma redefinición de la solución del problema.

Esta perspectiva se basa en planteamientos tales como: la necesidad de reconsiderar la agencia humana como importante en la construcción de nuevos órdenes con base en el diálogo y el conocimiento; la necesidad de constituir plataformas múltiples de expresión para aquellas voces que han sido históricamente oprimidas, con el fin de que sea posible una sociedad de multiplicidad de lenguajes; el reconocimiento de la comunidad no como un todo sino constituida por múltiples comunidades con diversas identidades que se constituyen continuamente; el proceso de construcción de significado se enmarca en un contexto y unas dinámicas importantes para su definición; la necesidad de construir instituciones y democracias más deliberativas y participativas que representativas; el reconocimiento de múltiples perspectivas para interacción heterogénea y la necesidad de profesionales o expertos que reconozcan sus límites y que acepten las interpelaciones continuas a su conocimiento.

La perspectiva dialógica ha sido desarrollada, entre otros, por Contrafatto, et al. (2015), Denedo et al. (2017; 2019), Vinnari y Laine (2017), o Perkiss, et al., (2019). Georgakopoulos y Thomson (2007) desarrollan también la mirada dialógica a través de la metáfora de la *arena política*, en esta, la información empresarial (incluyendo la CSA) es continuamente debatida, contestada, por información producida por los grupos de interés. La arena política que estudiaron fue la industria piscicultora, particularmente del salmón, la cual es altamente vigilada y cuestionada por los reguladores, los medios y los grupos ambientalistas. Esta metáfora ha sido usada en los textos de Dey y Russell (2014) y Thomson *et al.* (2015) para señalar que las entidades contables no sólo son empresas u organizaciones específicas, sino también entidades como el Río Tummel, afectado por la energía hidroeléctrica, y los conflictos por el tabaco, respectivamente.

IV.4 Contabilidad exterior como visibilización y confrontación: las cuentas emancipadoras

Se considera aquí que las cuentas dialógicas son posibles en sociedades con una democracia bien arraigada y con posibilidades efectivas de una participación continua de los ciudadanos. Sin embargo, es claro que en los países con menor tradición democrática la participación ciudadana es bastante limitada, no tanto por la configuración institucional sino por las dinámicas económicas y de poder, desequilibradas, que los caracteriza. De este modo, mientras que para Dey, Thomson, Brown y otros, las cuentas dialógicas son un ideal de llegada, en esta revisión se considera que es necesario promover el desarrollo, uso y estudio de cuentas de contra-gobierno o emancipadoras en contextos como el nuestro. Este tipo de cuentas no solamente se construyen para oponerse a una organización específica, sino que cuestionan la validez del estilo de gobierno imperante, del modelo de desarrollo impuesto, y buscan la transformación, la emancipación, a través del cambio de ellos.

El texto de Gallhofer y Haslam (2003) contiene dos capítulos dedicados a la posibilidad de la contabilidad como movilizadora de la emancipación y a la visualización de la CSA como *alma de la justicia*. En el capítulo 3, los autores muestran evidencias históricas acerca de la forma en que la contabilidad era usada por los sindicatos para fortalecer los argumentos de sus exigencias. Sin embargo, esta no era solamente la contabilidad de las mismas empresas, sino una contabilidad propia construida por los trabajadores que servía para contraponer lo dicho por sus patronos. Los autores teorizan a la contabilidad como un sistema de comunicación que permite la interacción entre los actores, en este caso patronos y obreros. Aunque, diferente a otras perspectivas, se considera que la contabilidad, gracias a esa capacidad interactiva, puede tener un potencial emancipador. De esta forma, la contabilidad se mueve en un *continuum* entre la represión y la emancipación.

En el capítulo 4, haciendo una evaluación de todo el movimiento de la CSA hasta el momento, consideran que los ejercicios de contra-cuentas pueden tener un potencial emancipador. En un ejercicio similar Gallhofer *et al.* (2006) y Paisey y Paisey (2006), evalúan el potencial de la información de contra-cuentas a través de internet. Se considera que este medio tiene la paradoja de estar en una vía de comunicación libre, pero también de estar en una red a la cual no todas las personas pueden acceder. Esto puede llevar a que las contra-cuentas tengan mayor resonancia en otros contextos que en su contexto mismo de producción. Por otro lado, se considera que a pesar de las múltiples posibilidades de hacer contra-cuentas a través de internet, la posibilidad de ser vigilados puede llevar a censuras o, incluso por temor, a la no construcción de las contra-cuentas. Sin embargo, los autores consideran que las potencialidades son más amplias que los obstáculos.

Los trabajos de Alawattage y Wickramasinghe (2009) y Alawattage y Fernando (2017) asumen miradas postcoloniales para interpretar el papel de las cuentas emancipadoras. En el primer caso, las autoras conceptualizan la resistencia subalterna como una forma de contabilidad emancipadora. Estas cuentas que las autoras denominan subalternas provienen del lenguaje propio de los indígenas en Ceylon y sirvieron como un mecanismo a través del cual los subalternos adquieren capacidad agencial. Las comunidades subalternas lograron la transformación en las plantaciones de té, en tanto rompieron con estructuras de gobierno y con la predominancia de los latifundios, para darle paso a un sistema económico de mayor productividad basado en los minifundios.

Lehman, et al. (2016), Lehman, (2017) y Lehman, et al. (2018) llevan a cabo, ellas mismas, un proceso de construcción de contra-cuentas que buscan, en el primer caso, cuestionar las políticas de inmigración de tres países (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido) y sus informes oficiales, así como dar voz a los inmigrantes mismos; mientras que, en los otros dos textos, se busca analizar y evaluar el sistema penitenciario de Estados Unidos y dar voz a las mujeres encarceladas en él. En Lehman *et al.* (2016) se lleva a cabo un análisis en el que se considera que las tecnologías contables de registro y de auditoría son dispositivos importantes en los modelos de inmigración, lo cual es contrastado con la narrativa de los propios inmigrantes. En Lehman (2017) y Lehman *et al.* (2018), los textos son definidos en sí mismos como contra-cuentas. Se busca mostrar cómo las prácticas de encarcelamiento, vigilancia, y disciplinamiento de las mujeres dentro de las cárceles tiende a objetivar su cuerpo, así como tiende a reproducir las divisiones de clase, género y raza.

Otros textos que asumen esta perspectiva incluyen a Toms y Sheperd (2017), Jollands y Quinn (2017), Skilling y Tregidga (2019), Quinche y Cabrera (2020) y Yang, et al. (2020).

V. A modo de discusión: necesidad e investigación de las cuentas exteriores

Las miradas socio-críticas de la contabilidad social y ambiental (Archel y Husillos, 2009; Archel, 2014), en especial la Teoría de la Legitimidad (Lindblom, 2010; Deegan, 2007) o la Economía Política de la Contabilidad (Tinker, 1985; Archel *et al.*, 2009), han mostrado cómo la información social y ambiental, al ser emitida por las mismas organizaciones de manera discrecional, es usada, por un lado, en la búsqueda de la aceptación por parte de la sociedad de las acciones organizacionales o, por otro lado, en la reproducción o construcción de un orden social en el que las corporaciones cada vez más gobiernan la sociedad.

Por lo tanto, es necesario interrogar e ir más allá de la información producida por las organizaciones, especialmente empresariales, en tanto no constituyen un proceso completo y honesto de rendición de cuentas ante la sociedad en general. Es necesario trabajar para identificar mecanismos alternativos de elaboración de información sobre el desempeño organizacional que permitan un mayor control por parte de los actores de la sociedad civil, así como la construcción de un nuevo modelo de sociedad, más incluyente, más participativo.

De este modo, este texto concibe la contabilidad de manera amplia, desligada de la empresa y más allá de lo financiero. Esta mirada le atribuye un rol sociopolítico a la contabilidad que defiende su capacidad movilizadora y transformadora de la acción social para problematizar, representar, visibilizar e intervenir, de manera alternativa, el desempeño organizacional. Por ello, la elaboración y divulgación de cuentas exteriores potencia la posibilidad de disputar el poder con autonomía e independencia, pensando y actuando con arreglo al decir y hacer ver la verdad sobre y en la vida de las organizaciones (Foucault, 2009). Así, se consideran necesarias las cuentas exteriores para promover el control social de los recursos, para rendir cuentas respecto del (ab)uso de los mismos o de procesos llevados a cabo por las organizaciones y para tomar decisiones democráticas. Por tanto, los informes organizacionales, en especial empresariales, no solamente están en manos de las organizaciones, sino que, cada vez más, se encuentran en manos de otros. Estos otros, en un proceso de control social, de rendición de cuentas abierta y dialógica, tienen la capacidad de construir cuentas exteriores que les permitan resistir al ejercicio del poder y sus formas para des-sujetarse del juego político de la verdad.

Las cuentas exteriores, por tanto, sirven de base para ejercer la práctica política de disputar el poder, de interrogar e interpelar a un interlocutor poderoso y de ejercer una actitud crítica con autonomía, sinceridad y en relación con la verdad y su compromiso con ella. Para este fin, se considera a los movimientos sociales como aquellos grupos con mayor capacidad de ejercer con dinamismo la resistencia contra los generadores de conflictos, aumentando la conciencia

global de las crisis socioecológicas y responsabilizando a las organizaciones por su actuación controversial (Apostol, 2015; Dey y Gibbon, 2014), sobre todo en el contexto latinoamericano. Debido a su rol activo, crítico y de denuncia, se piensa que estos grupos tienen el potencial de exigir cuentas y producir contra-cuentas respecto del desempeño organizacional; su movilización contra las empresas y los gobiernos vehiculiza la acción social y defiende el interés público. Por esta razón, los movimientos sociales y su diversidad de expresiones (protestas, bloqueos, boicots, demandas, canales de YouTube, blogs, informes, comunicados, foros, etc.), incluyen formas contraconductuales de problematización, representación, visibilización e intervención de los asuntos organizacionales y gubernamentales que reclaman más desarrollos de la contabilidad exterior y, en sentido estricto, de cuentas militantes y emancipadoras.

Por consiguiente, este texto ha pretendido introducir la literatura sobre la contabilidad exterior en nuestro contexto. La revisión realizada muestra que, aunque reciente, el campo de la contabilidad exterior ha tenido desarrollos importantes. Estos desarrollos se muestran en la asunción de diversos marcos teóricos para comprender y construir las cuentas exteriores; en la consolidación de categorías relativas a cada perspectiva; en la constitución de comunidades de investigación en torno a ella e, incluso, en las diversas revisiones que sobre el mismo campo se ha hecho.

En particular, esta revisión enseña que está abierto el campo para que en contextos como el latinoamericano, en general, o el colombiano, en particular, se desarrollen contra-cuentas o cuentas exteriores. Incluso, se busca que los movimientos sociales, las organizaciones no gubernamentales, las mismas autoridades estatales de control, produzcan continuamente cuentas exteriores, de manera sistemática o no, acerca del comportamiento o desempeño de las empresas (u otras organizaciones) en relación con lo ambiental y lo social. Como contadores públicos, una tarea importante es identificar esas formas de cuentas exteriores, participar en su elaboración y ayudar, de ser necesario, a cualificarlas. Del mismo modo, como investigadores, la tarea consistirá en analizar estas prácticas llevadas a cabo por los diferentes grupos sociales y teorizar utilizando marcos como los ya presentados en esta revisión, o marcos propios como la mirada decolonial, feminista o los estudios culturales, entre otros. La invitación está abierta.

VI. Referencias bibliográficas

- Abdul-Baki, Z. (2019). The role of accounting in conflicts resolution. The case of PwC's forensic audit of the Nigerian Petroleum Corporation. *Managerial Auditing Journal*, pp. 1-19. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2018-1835>
- Adams, C. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, auditing and accountability journal*, 17(5):731-757. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570410567791>

- Alexander, D., Tiron-Tudor, A. y Dragu, I. (2018). Implications of corporate accountability in civil society. The case of Rosia Montana Gold Corporation. *Meditari Accountancy Research*, 2(1): 145-169. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2017-0233>
- Amernic, J. (2013). Perspectives on the role of metaphor. En: *The Routledge Companion to Accounting Communication* (pp. 76-93). Abingdon: Routledge.
- Archel, P. (2014). Perspectivas críticas de investigación en contabilidad: una revisión de la literatura y una visión personal. Conferencia presentada en Segundo Congreso Global en Contabilidad y Finanzas, Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Económicas, Agosto 27-29, en Bogotá, Colombia. Recuperado de: <http://fce.unal.edu.co/congresocf/congresos-antecedentes/2014.html>
- Archel, P. y Husillos, J. (2009). Divulgación de información social y medioambiental: Una revisión de la literatura. En: Archel, P., Husillos, J., Gil, J.M. and Rojas, W. (Eds.), *Irrupciones significativas para pensar la contabilidad*, Cali, Universidad del Valle, pp. 13-60.
- Archel, P., Husillos, J., Larrinaga, C., y Spence, C. (2009). Social disclosure, legitimacy theory and the role of the state. *Accounting, Auditing y Accountability Journal*, 22(8): 1284-1307. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570910999319>
- Archel, P., Husillos, J., y Spence, C. (2011). The institutionalisation of unaccountability: Loading the dice of Corporate Social Responsibility discourse. *Accounting Organizations and Society*, 36(6): 327-343. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.06.003>
- Ariza, E. D. (1990). Una aproximación dialéctica de la contabilidad. Ponencia Presentada en el I Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia. Medellín.
- Arksey, H., y O'Malley, L. (2005). Scoping studies: towards a methodological framework. *International Journal of Social Research Methodology*, 8(1), 19–32. DOI: <https://doi.org/10.1080/1364557032000119616>
- Bebbington, J. Brown, J., Frame, B., Thomson, I. (2007). Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(3): 356-381. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570710748544>
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(7): 1036-1071. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-00998>
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20: 313-342. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.08.002>
- Brown, J. y Dillard, J. (2013). Agonizing over engagement: SEA and the “death of environmentalism” debates. *Critical Perspectives on Accounting*, 24: 1-18. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.001>
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. y Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1): 5-27. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)
- Burchell, S., Clubb, C. y Hopwood, A. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 14(4): 381-413. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90002-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90002-9)

- Carrasco, F., y Larrinaga, C. (1996). El poder constitutivo de la contabilidad. Consideraciones sobre la cuestión medioambiental. En: Ensayos sobre contabilidad y economía: en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla, Vol. 2 (pp. 65-84). Madrid: ICAC.
- Contrafatto, M., Thomson, I., y Monk, E. A. (2015). Peru, mountains and los niños: Dialogic action, accounting and sustainable transformation. *Critical Perspectives on Accounting*, 33: 117-136. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.04.009>
- Cooper, D. y Sherer, M. (1984). The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3-4): 207-232. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90008-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90008-4)
- Cooper, S. y Slack, R. (2015). Reporting practice, impression management and company performance: a longitudinal and comparative analysis of water leakage disclosure. *Accounting and Business Research*, 45(6-7): 801-840. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1081554>
- Coulson, A., y Thomson, I. (2006). Accounting and sustainability, encouraging a dialogical approach; integrating learning activities, delivery mechanisms and assessment strategies. *Accounting Education: an international journal*, 15(3): 261-273. DOI: <https://doi.org/10.1080/09639280600850695>
- Deegan, C. (2006). Legitimacy Theory. En: Hoque, Z. (Ed.) *Methodological Issues in Accounting Research* (pp. 161-182). London: Spiramus.
- Deegan, C. (2007). Organizational Legitimacy as a Motive for Sustainability Reporting. En: Unerman, J., Bebbington, J. y O'Dwyer, B. (2007) *Sustainability Accounting and Accountability* (pp. 127-149). London: Routledge.
- Denedo, M., Thomson, I. y Yonekura, A. (2017). International advocacy NGOs, counter accounting, accountability and engagement. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(6): 1309-1343. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2468>
- Denedo, M., Thomson, I. y Yonekura, A. (2019). Ecological damage, human rights and oil: local advocacy NGOs dialogic action and alternative accounting practices. *Accounting Forum*, 43(1): 85-112. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.09.001>
- Dey, C. (2003). Corporate 'silent' and 'shadow' social accounting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 23(2): 6-9. DOI: <https://doi.org/10.1080/0969160X.2003.9651696>
- Dey, C. (2007). Developing silent and shadow accounts. En: *Sustainability Accounting and Accountability*, ed. J. Unerman, J. Bebbington, and B. O'Dwyer, 307-326, Abingdon: Routledge.
- Dey, C., S. Russell, y I. Thomson. (2011). Exploring the potential of shadow accounts in problematising institutional conduct. En: *Social accounting and public management. Accountability for the common good*, ed. A. Ball and S. P. Ousborne, 64-75. New York: Routledge.
- Dey, C., S. Russell, y I. Thomson. (2012). Problematising organisational conduct: The transformative potential of external accounting. Paper presented in British Accounting and Finance Association Scottish Group Conference, April in Glasgow.

- Dey, C. y Gibbon, J. (2014). External Accounts. En: Bebbington, J., Unerman, J. y O'Dwyer (eds.) *Sustainability, Accounting and Accountability* (pp. 108-123). Abingdon: Routledge.
- Dey, C. y Russell, S. (2014). Who speaks for the river? Exploring biodiversity accounting using an arena approach. En: Jones, M. (ed.) *Accounting for Biodiversity* (pp. 245-266). Abingdon: Routledge.
- Dillard, J. (2006). The Labour Process. En: Hoque, Z. (Ed.) *Methodological Issues in Accounting Research* (pp. 271-290). London: Spiramus.
- Dillard, J. y Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: from accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62: 16-38. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.10.003>
- Do Nascimento-Moreira, F., De Sousa-Ferreira, A. y Maia de Sequeira, R. (2017). Relatorios sombra e silencioso: estabelecendo uma agenda de pesquisa na avaliação da sustentabilidade de empresas brasileiras. Ponencia presentada en CASI 2017.
- Do Nascimento-Moreira, F., De Sousa-Ferreira, A., Maia de Sequeira, R. y Reis-Irigaray, H. (2016). Sombras e Silêncio: análise dos relatórios socioambientais do setor elétrico. *Sociedade, Contabilidade e Gestao*, Vol. 11, No. 1, pp. 49-69.
- Flor, N. (2013). La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana. *Cuadernos De Contabilidad*, 14(34): 133-158. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/6071>
- Foucault, M. (2009). *El gobierno de sí y de los otros: curso en el Collège de France (1982-1983)*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- Gallhofer, S. y Haslam, J. (2003). *Accounting and Emancipation. Some critical interventions*. London: Routledge.
- Gallhofer, S. y Haslam, J. (2019). Some reflections on the construct of emancipatory accounting: Shifting meaning and the possibilities of a new pragmatism. *Critical Perspectives on Accounting*, 63: 1-18. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.01.004>
- Gallhofer, S., Haslam, J., Monk, E. and Roberts, C. (2006). The emancipatory potential of online reporting: The case of counter accounting". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(5): 681-718. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570610689668>
- Georgakopoulos, G. y Thomson, I. (2008). Social reporting, engagements, controversies and conflict in an arena context. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(8): 1116-1143. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570810918788>
- Gracia, E. (2004). Control, contabilidad y sociedad. Un asunto para repensar. *Lúmina*, No. 5, pp. 237-251. DOI: <https://doi.org/10.30554/lumina.05.1163.2004>
- Grajales, J. S., Cuevas, J. J. y Usme, W. A. (2013). Balance de las publicaciones sobre IFRS en dos revistas colombianas. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), 1183-1207.
- Gray, R. (1997). The practice of silent accounting. En: *Building Corporate Accountability. Emerging Practices in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting*, ed. S. Zadek, P. Pruzan, and R. Evans, 201-217. London: Earthscan.
- Gray, R., Brennan, A. y Malpas, J. (2014). New accounts: Towards a reframing of social accounting. *Accounting Forum*, 38, 258-273. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.10.005>

- Harte, G. F. and Owen, D. (1987). Fighting de-industrialisation: the role of local government social audits. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2): 123-141. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90002-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90002-X)
- Higgins, C. (2010). *Social and Environmental Reporting. A critical discourse analysis*. Saarbrücken, Alemania: LAP Lambert Academic Publishing.
- Hines, R. (1988). Financial accounting. In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3): 251-261. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
- Hopwood, A. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3): 287-305. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90035-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90035-1)
- Hoskin, K. (1998). Emerging accounts and accounting for management: inverting understandings of 'the economic'. En: McKinlay, A. y Starkey, K. (eds.) *Foucault, Management and Organization Theory* (pp. 93-110). London: SAGE.
- Hoskin, K. (2017). Getting to the Surface of Things. Foucault as theorist and historian of Management and Accounting. En: McKinlay, A. y Pezet, E. (eds.) *Foucault and Managerial Governmentality. Rethinking the Management of Populations, Organizations and Individuals* (pp. 33-53). London: Routledge.
- Jollands, S. y Quinn, M. (2017). Politicising the sustaining of water supply in Ireland - the role of accounting concepts. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(1): 164-190. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2018>
- Knights, D. y Bloom, P. (2018). Foucault. En: Roslender, R. (Ed.) *The Routledge Companion to Critical Accounting* (pp. 91-108). Abingdon: Routledge.
- Larrinaga, C. (2007). Sustainability reporting: insights from neoinstitutional theory. En: Unerman, J., Bebbington, J. y O'Dwyer, B. (2007) *Sustainability Accounting and Accountability* (pp. 150-167). London: Routledge.
- Lehman, C. (2017). Unshackling accounting in prisons: race, gender and class. En: *Advances in Public Interest Accounting. Accounting in Conflict: Globalization, Gender, Race and Class*, 19: 89-112. DOI: <https://doi.org/10.1108/S1041-706020160000019006>
- Lehman, C. Annisette, M., y Agyemang, G. (2016). Immigration and neoliberalism: three cases and counter accounts. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(1): 43-79. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2013-1470>
- Lehman, C. Hammond, T. y Agyemang, G. (2018). Accounting for crime in the US: race, class and the spectacle of fear. *Critical Perspectives on Accounting*, 56: 63-75. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.01.002>
- Leong, S. y Hazelton, J. (2019). Under what conditions is mandatory disclosure most likely to cause organisational change?, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(3): 811-835. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2015-2361>
- Lindblom, C.K. (2010). The implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance Disclosure. En: Gray, R., Bebbington, J. and Gray, S. (Eds.), *Social and Environmental Accounting. Volume II. Developing the field*. (pp. 51-63). London: Sage Publications.

- Lodhia, S. (2014). Towards a pragmatic social accounting. *Accounting Forum*, 38: 288-290. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2014.04.003>
- Macintosh, N. (2001). *Accounting, Accountants and Accountability. Poststructuralist Positions*. London: Routledge.
- McDonald-Kerr, L. (2017). Water, Water, everywhere. Using silent accounting to examine accountability for a desalination project. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(1): 43-76. Doi: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2015-0116>
- Medawar, C. (1976). The social audit: a political view. *Accounting, organizations and society*, 1(4): 389-394. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(76\)90041-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(76)90041-6)
- Miller, P. (1994). Accounting as social and institutional practice. An introduction. En: Hopwood, A., y Miller, P. (eds.) *Accounting as social and institutional practice* (pp. 1-31). Cambridge: Cambridge University Press.
- Moerman, L. y Van der Laan, S. (2015). Exploring shadow accountability: the case of James Hardie and Asbestos. *Social and Environmental Accountability Journal*, 35(1): 32-48. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(76\)90041-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(76)90041-6)
- Moll, J., Burns, J. y Major, M. (2006). Institutional Theory. En: Hoque, Z. (Ed.) *Methodological Issues in Accounting Research* (pp. 183-206). London: Spiramus.
- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5): 477-485. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90018-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90018-9)
- Ocampo, C. A. (2018). Un panorama del efecto Foucault en contabilidad y gestión pública: temáticas, autores y retos de investigación desde la gubernamentalidad. *Cuadernos de Contabilidad*, 19(47), 60-79.
- Paisey, C. y Paisey, N. (2006). And they all lived happily ever after? Exploring the possibilities of mobilising the internet to promote a more enabling accounting for occupational pension schemes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(5): 719-758. Doi: <https://doi.org/10.1108/09513570610689677>
- Papi, L., Bigoni, M., Deidda, E. y Funnell, W. (2019). Accounting for power and resistance: The university of Ferrara under the Fascist regime in Italy. *Critical Perspectives on Accounting*, 62: 59-76. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.11.001>
- Perkiss, S., Dean, B. y Gibbons, B. (2019). Crowdsourcing Corporate Transparency through Social Accounting: Conceptualising the 'Spotlight Account'. *Social and Environmental Accountability Journal*, 39(2): 81-99. Doi: <https://doi.org/10.1080/0969160X.2019.1591292>
- Quinche, F. L. (2008). Una Evaluación Crítica a la Contabilidad Ambiental Empresarial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 16(1): 197-216. Recuperado de: <https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/rfce/article/view/4492>
- Quinche, F. L. (2017). La Cuestión Ambiental en los Informes de Responsabilidad Social Empresarial y el Papel de la Contabilidad. Un Análisis Crítico del Discurso a los Informes de Responsabilidad Social Empresarial de las Empresas Generadoras de Energía en Colombia en el Periodo 2003-2013. Tesis de Maestría. Universidad Nacional de Colombia.

- Quinche, F. L. y Cabrera-Narváez, A. (2020). Exploring the potential links between Social and Environmental Accounting and Political Ecology, *Social and Environmental Accountability Journal*, 40(1): 53-75. DOI: <https://doi.org/10.1080/0969160X.2020.1730214>.
- Riaz, U., Burton, B. y Monk, L. (2017). Perceptions on islamic banking in the UK - Potentialities for empowerment, challenges and the role of scholars, *Critical Perspectives on Accounting*, 47: 39-60. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.11.002>
- Rodrigue, M. (2014). Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(1): 119-149. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1305>
- Roslender, R., Marks A., y Stevenson, J. (2015). Damned if you do, damned if you don't: conflicting perspectives on the virtues of accounting for people. *Critical Perspectives on Accounting*, 27: 43-55. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.06.002>
- Russell, S., Milne, M. J., y Dey, C. (2017). Accounts of nature and the nature of accounts. Critical reflections on environmental accounting and propositions for ecologically informed accounting. *Accounting, auditing and accountability journal*, 30(7): 1426-1458. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2017-3010>
- Spence, C. (2007). Social and environmental reporting and hegemonic discourse. *Accounting, Auditing y Accountability Journal*, 20(6): 855-882. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570710830272>
- Skilling, P. y Tregidga, H. (2019). Accounting for the 'working poor': analysing the living wage debate in Aotearoa New Zealand. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(7): 2031-2061. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2016-2532>
- Texeira de Sousa, I. (2018). A utilização do shadow e do silent report como instrumentos de evidenciación das informações socioambientais: o caso da Barragem da Samarco S.A. em Mariana (MG). Tesis de pregrado. Universidade Federal do Rio de Janeiro.
- Thomson, I. y Bebbington, J. (2004). It doesn't matter what you teach? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4-5): 609-628. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00049-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00049-2)
- Thomson, I., Dey, C., y Russell, S. (2015). Activism, arenas and accounts in conflicts over tobacco control. *Accounting, auditing and accountability journal*, 28(5): 809-845. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2013-1439>
- Tinker, A. (1985). *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*. New York: Praeger.
- Tinker, A. y Neimark, M. (1987). The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917-1976. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1): 71-88. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90017-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90017-1)
- Toms, S. y Sheperd, A. (2017). Accounting and social conflict: Profit and regulated working time in the British Industrial Revolution. *Critical Perspectives on Accounting*, 49: 57-75. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.03.002>
- Tregidga, H. (2007). *Power and Politics of Organizational Sustainable Development: An Analysis of Organisational Reporting Discourse*. Tesis de Doctorado. Universidad de Otago, Dunedin, Nueva Zelanda.

- Tregidga, H. (2017). 'Speaking truth to power': analysing shadow reporting as a form of shadow accounting. *Accounting, auditing and accountability Journal*, 30(3): 510-533. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1942>
- Vinnari, E. y Laine, M. (2017). The moral mechanism of counter accounts: the case of industrial animal production. *Accounting, Organizations and Society*, 57: 1-17. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.01.002>.
- Yang, D., Dumay, J. and Tweedie, D. (2020). Accounting's role in resisting wage theft: a labour process theory analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, in press. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2019-4268>.

Macías, W., y Chavez, N. (2021). Hacia un itinerario en contabilidad ecológica: Actores, racionalidades y sistemas de valoración ecológica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 129-154. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a05>

Hacia un itinerario en contabilidad ecológica: Actores, racionalidades y sistemas de valoración ecológica

William Bernardo Macías Orozco

Corporación Universitaria Comfacauca- Unicomfacauca

wmacias@unicomfacauca.edu.co

Orcid: 0000-0001-9025-0318

Nancy Liliana Chavez Palomino

Corporación Universitaria Comfacauca- Unicomfacauca

lilianapalomino71@gmail.com

Orcid: 0000-0001-8945-3636

Hacia un itinerario en contabilidad ecológica: Actores, racionalidades y sistemas de valoración ecológica

Resumen: *En las últimas décadas, lo ambiental se posiciona en campos disciplinares heterogéneos, debido a las realidades de la crisis ambiental contemporánea. En las ciencias económicas prima la visión de la economía ambiental centrada en la valoración monetaria de la naturaleza como premisa para la solución de los problemas ambientales; subsidiaria de tal visión, la contabilidad ambiental se orienta en el mismo sentido. Sin embargo, la imposición de sistemas de valoración ajenos a la racionalidad de los actores involucrados en un contexto determinado profundiza los problemas y conflictos ambientales. Se propone, entonces, la construcción conceptual de la contabilidad ecológica centrada en reconocer y comprender las formas plurales de racionalidad ambiental que sustentan diversos actores. Esto permitirá comprender formas de representación y valoración de la naturaleza diferentes y en algunos casos contradictorios. Para ejemplificar este itinerario teórico-metodológico se aborda el estudio de las racionalidades subyacentes a los actores que confluyen en el Macizo Colombiano, región altamente biodiversa, identificando tres posibles formas de representación y valoración, diferentes e irreductibles.*

Palabras claves: *Contabilidad ecológica, racionalidad ambiental, sistemas de valoración ecológica.*

Towards an itinerary in ecological accounting: Actors, rationalities and ecological valuation systems.

Abstract: *In the last decades, environmental issues have been positioned in heterogeneous disciplinary fields, due to the realities of the contemporary environmental crisis. In the economic sciences, the vision of environmental economics focused on the monetary valuation of nature as a premise for the solution of environmental problems prevails; subsidiary to such vision, environmental accounting is oriented in the same direction. However, the imposition of valuation systems alien to the rationality of the actors involved in a given context deepens environmental problems and conflicts. The conceptual construction of ecological accounting is then proposed, focused on recognizing and understanding the plural forms of environmental rationality supported by different actors. This will allow understanding different, and in some cases contradictory, forms of representation and valuation of nature. To exemplify this theoretical-methodological itinerary, the study addresses the underlying rationality of the actors that converge in the Macizo Colombiano, a highly biodiverse region, identifying three possible forms of representation and valuation, different and irreducible.*

Keywords: *Ecological accounting, environmental rationality, ecological valuation systems.*

Rumo a um itinerário em Contabilidade ecológica: Atores, racionalidades e sistemas de valorização ecológica

Resumo: *Nas últimas décadas, o ambiental tem se posicionado em campos disciplinares heterogêneos, devido às realidades da crise ambiental contemporânea. Nas ciências econômicas prevalece a visão da economia ambiental focada na valoração monetária da natureza como premissa para a solução dos problemas ambientais; subsidiária dessa visão, a contabilidade ambiental orienta-se no mesmo sentido. No entanto, a imposição de sistemas de valoração alheios à racionalidade dos atores envolvidos em um contexto determinado aprofunda os problemas e conflitos ambientais. Propõe-se então, a construção conceitual da contabilidade ecológica centrada em reconhecer e compreender as formas plurais de racionalidade ambiental que sustentam diversos atores. Isto permitirá compreender a natureza através de diversas formas de representação e valoração que em alguns casos são contraditórias. Para exemplificar este itinerário teórico-metodológico aborda-se o estudo das racionalidades subjacentes aos atores que convergem no Maciço Colombiano, região que apresenta uma alta biodiversidade, identificando três possíveis formas de representação e valoração, diferentes e irreduzíveis.*

Palavras chave: *Contabilidade ecológica, racionalidade ambiental, sistemas de valoração ecológica.*

Vers un itinéraire en comptabilité écologique : acteurs, rationalités et systèmes d'évaluation écologique

Résumé: *Au cours des dernières décennies, les questions environnementales ont été positionnées dans des champs disciplinaires hétérogènes, en raison des réalités de la crise environnementale contemporaine. Dans les sciences économiques, la vision de l'économie environnementale axée sur l'évaluation monétaire de la nature comme prémisses à la solution des problèmes environnementaux prévaut ; subsidiairement à cette vision, la comptabilité environnementale est orientée dans le même sens. Cependant, l'imposition de systèmes d'évaluation étrangers à la rationalité des acteurs impliqués dans un contexte donné aggrave les problèmes et les conflits environnementaux. Il est donc proposé que la construction conceptuelle de la comptabilité écologique se concentre sur la reconnaissance et la compréhension des formes plurielles de rationalité environnementale soutenues par divers acteurs. Cela permettra de comprendre des formes différentes et parfois contradictoires de représentation et d'évaluation de la nature. Pour illustrer cet itinéraire théorique-méthodologique, l'étude des rationalités sous-jacentes des acteurs qui convergent dans le Massif colombien, une région à forte biodiversité, est ici abordée en identifiant trois formes possibles de représentation et de valorisation, différentes et irréductibles.*

Mots clés: *Comptabilité écologique, rationalité environnementale, systèmes d'évaluation écologique.*

Hacia un itinerario en contabilidad ecológica: Actores, racionalidades y sistemas de valoración ecológica

William Bernardo Macías Orozco y Nancy Liliana Chavez Palomino

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a05>

Primera versión recibida en noviembre de 2020 – Versión aceptada en marzo de 2021

[...] La propiedad solo existe dentro de un límite que no sólo es determinable sino determinado, no sólo medible sino medido.

El valor es la existencia social de la propiedad, la palabra lógica con la que adquiere comprensibilidad y comunicabilidad social.

KARL MARX

I. Introducción

La premisa de este trabajo plantea que la valoración económica del ambiente enlaza el discurso del desarrollo sostenible con el neoliberalismo, pues la valoración monetaria de la naturaleza legitima y gestiona la mercantilización de las condiciones de existencia de los pueblos. Al mercantilizar-capitalizar la naturaleza, suponiendo el mercado como panacea para la sustentabilidad natural y la equidad social, se profundizan los conflictos ecológicos distributivos en torno a la apropiación, uso y significación de la naturaleza. Conflictos que devienen en choques a nivel de lenguajes de valoración, intereses, racionalidades, formas de saber y formas sociales.

Lo anterior hace necesario problematizar la contabilidad ambiental como disciplina encargada de generar tecno representaciones economicistas fundadas en los postulados del desarrollo sostenible, la economía ambiental y los métodos de valoración económica del ambiente. Este cuestionamiento permite mostrar las débiles bases epistemológicas de la contabilidad ambiental al desconocer las distribuciones de poder, conflictos ecológico-distributivos, actores, intereses, dinámicas, racionalidades y lenguajes de valoración plurales. Por

ende, es necesario deconstruir el cuerpo doctrinal de la contabilidad ambiental en sus fundamentos, a través de categorías socio-históricas y ecológicas, propias del ecologismo popular, las demandas de justicia socio ambiental y la pluralidad de lenguajes de valoración. (Quinche, 2008), (Gómez-Villegas y Martínez-Pulido, 2015), (Cardona, 2016), (Gómez Muñoz, 2018), (Quintero y Ramírez, 2016). Esto con el fin de dar cuenta de mejor manera de las realidades socio-ecológicas contemporáneas.

En términos epistémicos tal cuestionamiento a la monocultura científica, al pensamiento económico y ambiental dominante, es posible y necesario desde plataformas interdisciplinarias como las de la economía política y la ecología política. Estas estudian los conflictos ecológicos distributivos y los lenguajes de valoración, en el amplio contexto de la acumulación capitalista mostrando sus contradicciones e irracionalidades. (O'Connor, 2002), (Martínez, 2004), (Gómez Muñoz, 2018). Así abren la posibilidad de reconocer otras formas de relación entre las redes vitales planetarias, formas diversas de valoración y racionalidad ambiental; tarea constitutiva de un nuevo saber sobre la naturaleza: la contabilidad ecológica.

En un primer apartado se aborda la contabilidad ambiental como derivada de la economía ambiental y del desarrollo sostenible. Se define a la contabilidad ambiental como extensión de la racionalidad de la contabilidad financiera. Se muestra que la contabilidad ambiental en cuanto discurso racionalizado tiene su lugar de enunciación y producción en transnacionales del pensamiento hegemónico con intereses en la mercantilización de la naturaleza y un tratamiento tecnocrático, fragmentario e instrumental del problema ambiental. Con ello lo ambiental deviene así en una variable del proceso de valorización de capital. Las tecno representaciones de la contabilidad ambiental instituyen al mercado y a las corporaciones globales como protectores eficientes del medio ambiente, objetivando las relaciones entre el capital, el proceso de acumulación y el lugar subalterno que impone a la naturaleza. La crisis ambiental y lo ambiental se convierten en oportunidad para los negocios mientras miles de seres humanos y sistemas ecológicos se debaten al límite de la extinción.

En un segundo apartado se argumenta que la contabilidad ambiental se convierte en un mecanismo de producción de lo no existente. En ese sentido, la operación de valorar monetariamente y mercantilizar la naturaleza, cosifica los territorios y declara inválidas, ignorantes e ineficientes las diversas formas de valoración que los pueblos hacen de sus condiciones de existencia y territorios en cuanto soportes de vida y significación.

En contraposición la contabilidad ecológica como forma de saber contra hegemónica debe, en un doble movimiento, hacer una crítica al carácter irracional y devastador de la vida planetaria de las racionalizaciones y objetivaciones impuestas por la contabilidad ambiental, y al mismo tiempo aunar esfuerzos para

hacer visible la existencia de formas de vida y valoración de la naturaleza no subordinadas al valor de cambio y la acumulación de capital. Este “hacer visible la existencia” implica contar y narrar desde la interpretación diversos sentidos y formas de valoración de la naturaleza. Por lo anterior, en el tercer y cuarto apartado se abordan las categorías de la ecología política que la contabilidad ecológica puede emplear para su tarea contra hegemónica; también se la caracteriza como un saber ambiental.

En el quinto apartado se ejemplifica una primera forma de trabajo contra hegemónica desde la cual la contabilidad ecológica puede aportar a las formas de vida que resisten la actual devastación medioambiental provocada por el capital. Tal itinerario muestra una manera concreta de contar y narrar, desde la interpretación, los sentidos sobre la naturaleza expuestos por actores que convergen en el escenario del Macizo colombiano.

Metodológicamente se llevó a cabo una revisión de la literatura a partir de bases de datos de revistas nacionales. El alcance de la revisión fue narrativo y descriptivo, a fin de aproximarse a las perspectivas críticas sobre la contabilidad ambiental, deconstrucciones de dicho concepto y propuestas de reconceptualización. Para desarrollar la revisión se hizo una clasificación de los documentos en contabilidad ambiental y posturas alternativas; se empleó una ficha bibliográfica en la cual se abordaron las categorías: crítica a la contabilidad ambiental, contabilidad ecológica y posturas alternativas. Con base en lo anterior y a partir de categorías emergentes se construyeron las reflexiones de los primeros cuatro apartados. Respecto del quinto apartado se procedió mediante una aproximación interpretativa y descriptiva, que usó datos derivados de un diseño documental, entrevistas y sistematizaciones adelantadas en el proyecto “Análisis del marco cognitivo agro ambiental del Comité de Integración del Macizo Colombiano: Producir cuidando la naturaleza (2016-2020). Uno de los objetivos del proyecto, se dirige a identificar actores que convergen en el territorio concreto del Macizo colombiano con visiones diferenciadas de la naturaleza para identificar las categorías: actores, sus racionalidades, formas sociales, sistemas de valoración que despliegan y sus tensiones. Las observaciones derivadas de dicho proyecto sirven como base para sustentar el itinerario hacia la contabilidad ecológica desarrollado en ese apartado.

II. Contabilidad ambiental como derivada del desarrollo sostenible y de la economía ambiental

Un primer acercamiento permite definir la contabilidad ambiental como extensión de la racionalidad de la contabilidad financiera a lo ambiental. Usando las categorías tradicionales de la contabilidad se trata de cuantificar-monetizar a nivel macroeconómico o de la empresa individual los activos, pasivos, patrimonio, costos, bienes y daños ambientales. A nivel de la empresa se pretende el

establecimiento de políticas que permitan reflejar, en sus estados económicos-financieros, el consumo humano de recursos naturales. Así se haría posible la protección del medio ambiente y el patrimonio natural bajo preceptos de responsabilidad social, gestión ambiental y eco eficiencia. En suma, la contabilidad ambiental tendría como objetivo suministrar información útil encaminada a la gerencia y administración del asunto ambiental, para lo cual debe medir monetariamente los aspectos ambientales (Mantilla Pinilla, 2006), (Lezca, 2002).

A nivel macroeconómico la contabilidad ambiental, también llamada “contabilidad de los recursos” o “contabilidad económica y ambiental integrada”, se refiere a la modificación del Sistema de Cuentas Nacionales para incorporar en éste el uso o agotamiento de los recursos naturales¹ de un país, siguiendo la misma racionalidad de la contabilidad ambiental al nivel microeconómico (Naciones Unidas, 2002). Se trata de la generación de información sobre la contribución del ambiente en el crecimiento económico y la “adopción de decisiones en materia de desarrollo y sostenibilidad”. Dicho de otra forma, la contabilidad daría cuenta de las funciones ambientales de la naturaleza y su contribución a la acumulación de capital y su sostenibilidad, permitiendo el cálculo del PIB verde.

La contabilidad ambiental en cuanto discurso racionalizado tiene su lugar de enunciación y producción en transnacionales del pensamiento hegemónico. Particularmente desde la ONU, con la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1987 y a través del Programa 21 de la Conferencia de Río de Janeiro, República Federativa del Brasil - junio de 1992, se estableció la adopción de un sistema de contabilidad ecológica y económica integrada, bajo una serie de principios basados en el concepto de desarrollo sostenible y el cuerpo teórico de la Economía Ambiental. Ello para lograr medir la contribución de los recursos naturales al PIB y servir de base al diseño de políticas de protección y conservación ambiental o del “capital natural”.

Entre los centros de enunciación hegemónicos pueden ubicarse junto con la ONU, la Comisión Europea con el documento “Hacia un desarrollo sostenible”; el EMAS-Reglamento 1836/93 del Consejo europeo, Reglamento 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, la Recomendación 2001/453/CE; la Organización Internacional de Normalización (ISO) o el Global Reporting Initiative GRI. La Contabilidad ambiental o “verde” propende por la implantación de un sistema de información y control de la gestión ambiental, la eco eficiencia, la responsabilidad ambiental a través de declaraciones ambientales, la auditoría medioambiental y la eco estrategia (Naciones Unidas, 2002) (Lezca, 2002). Esto

1 En el caso de la gestión de la empresa, se señala que: “Los desafíos que la contabilidad ambiental tiene por delante son: mejorar el nivel de comunicación; mejorar las normas de registro y gerenciamiento contable; mejorar la contribución contable a las prácticas de administración del asunto ambiental en la empresa y por último; descontaminar los balances que hoy omiten activos consumidos, y que precisan ser mensurados y registrados”, (Lezca, 2002, p. 33).

visto no desde la protección de la naturaleza sino en tanto oportunidad de mercado, pues se supone que la sociedad cada vez más adquiere *preferencia por las empresas ecológicamente responsables*.

El surgimiento de la contabilidad ambiental se justifica desde el discurso dominante en premisas tales como: el deterioro medio ambiental es superable mediante acciones tecno científicas y la creencia en el *desarrollo sostenible* según el cual es posible mantener un ritmo de crecimiento y bienestar sin comprometer las condiciones ambientales de generaciones futuras. Cabe señalar que “El ethos fundamental de la concepción Brundtland del Desarrollo sostenible es profundamente liberal en términos económicos (Escobar, 1997; Ariza, 2000). En este sentido, la sostenibilidad del crecimiento económico es, quizás, su mayor preocupación” (Gómez, 2004, p. 92). Bajo tal perspectiva la contabilidad ambiental asume supuestos como: la creencia en que *las empresas mediante acciones fragmentarias pueden y desean controlar el impacto ambiental*; el hecho de que la sociedad ha ido considerando la protección del entorno como importante; el supuesto de que el mercado es mejor mecanismo para la protección del ambiente que la regulación y control; la desmaterialización de la economía basada en el optimismo en la adopción en las tecnologías y procesos productivos limpios como solución de los problemas ambientales; la concertación de intereses en torno a la sostenibilidad y “el futuro común” del planeta sin cuestionar el crecimiento ilimitado; la creencia en que la empresa capitalista puede ser guiada por criterios de responsabilidad social y ambiental sin necesidad de intervención estatal o comunitaria. Estos supuestos son asumidos en los discursos hegemónicos sin explicar los hechos fácticos que los corroboren y sin análisis críticos previos.

A nivel corporativo, se considera que las corporaciones son ambientalmente amigables si incorporan sistemas de gestión medioambiental (SGMA). Estos sistemas establecen políticas, planes ambientales, objetivos, mecanismos de control y adopción de correctivos los cuales se supone permiten adecuar la relación de la unidad empresarial con el medio ambiente. La contabilidad ambiental deviene en sistema de información, el cual, a través de mediciones, documenta e informa sobre la ecoeficiencia del SGMA y la responsabilidad medioambiental de la corporación (Naciones Unidas, 2002) (Lezca, 2002). De esta forma, se resolvería la compleja contradicción capital-ambiente. Al tiempo, las empresas de manera “voluntaria” emitirían información socio ambiental a través de los informes de sostenibilidad o responsabilidad social ambiental como se plantea a través de las ISO 14000 o a través de la adopción de los parámetros del Global Reporting Initiative GRI, entre otras directivas globales. Ello además teniendo como objetivo, desde una lógica instrumental, el incremento del “valor de la empresa”, la generación de marcas verdes y la cotización en el mercado de valores.

Los derivados financieros enlazan la naturaleza con las oportunidades de negocios especulativos. Así sucede con la creación desde 1999 del Índice de Sostenibilidad Dow Jones (DJSI World) que pretende dar cuenta del *ranking* de las empresas (y países) con mejor desempeño socio ambiental y más responsables de entre las corporaciones globales; dicho *ranking* presenta como ambientalmente responsables empresas de todos los sectores económicos, incluso algunas con conflictos ambientales y países con modelos neoliberales. Con ello emerge el negocio de las firmas globales encargadas de “investigar”, desarrollar, medir y certificar este tipo de indicadores. Se supone que estos índices reflejan la gestión de las corporaciones y orientan las decisiones de los inversores inteligentes. En las bolsas de valores, los inversionistas, y en particular los inversionistas institucionales, se orientarían por un enfoque de inversión que tendría en cuenta los aspectos ambientales, sociales y de gobierno corporativo. A esto, se suman los mercados de pólizas de seguro frente a riesgos medioambientales, los mercados de derechos de emisión de gases generadores de efecto invernadero, entre otros “mercados verdes”. Todo ello, en un círculo virtuoso propio de los “eficientes” automatismos de mercado, redundando en que las empresas consideren lo ambiental “más allá del aspecto financiero”, garantizando por efecto derrame la protección del medio ambiente.

La responsabilidad ambiental agenciada por la contabilidad ambiental se sustenta en la concepción de su carácter voluntario, (en acciones empresariales y científicas fragmentarias) en la lógica de la no intervención del Estado en el mercado, y abstracto, según la cual la actividad humana en general deteriora la naturaleza, primando la preocupación de la conservación de hábitats sin intervención humana, pero sí con intervención del capital. Según se asevera, la empresa capitalista no es la responsable del deterioro ambiental. El medio ambiente es patrimonio común de la humanidad y según la UNESCO, su defensa y preservación corresponde a la humanidad. *El concepto de responsabilidad abstracto y voluntario asignado a la humanidad se convierte así en algo ambiguo y etéreo que no establece responsabilidades concretas sobre actores sociales específicos.* Por el contrario, fundamenta la mercantilización y abuso de la naturaleza al postular a las corporaciones transnacionales como protectoras y eficientes administradoras del ambiente². De este modo, nuevamente se reduce la problemática ecológica

2 Más aún cuando actores y comunidades no capitalistas son declarados, en abiertas posturas ecofascistas, como los únicos responsables del deterioro ambiental. Según este criterio, los pobres por ser pobres carecen de recursos para administrar eficientemente el ambiente. Véase el informe de las Naciones Unidas – sobre el desarrollo de los recursos hídricos en el mundo-Programa mundial de evaluación de los Recursos Hídricos, El suministro de agua y el saneamiento básico no pueden ser asumidos por los débiles gobiernos locales, ni por las comunidades debido a sus bajos ingresos. Las cifras estadísticas sobre la proporción de viviendas urbanas conectadas a conducciones de agua y a redes de alcantarillado, en las cuales se basan los análisis de las Naciones Unidas, evidencian que África, Asia, América Latina son las más ineficientes y presentan una notable falta

a los términos del mercado, pues se invisibilizan los conflictos sociales y ecológicos, así como la destrucción socio ambiental sistémica producto del modo civilizatorio y de prácticas económicas específicas de actores determinados.

Como consecuencia de lo anterior, la protección ambiental es producto del mercado, de la acumulación de capital y por efecto derrame, es un motor generador de “empleos” y aumento de la productividad (Naciones Unidas, 2002). La crisis ecológica y lo ambiental se convierten en oportunidad para los negocios mientras miles de seres humanos y sistemas ecológicos se debaten al límite de la extinción. Esta crisis es una oportunidad para el capital verde el cual mediante una serie de encierros disciplinares, materiales y discursivos logra mercantilizar la contaminación, los bosques, los páramos, la biodiversidad. Al tiempo elude los principales determinantes de los problemas ecológicos contemporáneos: la racionalidad instrumental, las acciones fragmentarias en el mercado gobernado por las corporaciones globales, y la acumulación de capital.

La contabilidad configura un tratamiento tecnocrático, fragmentario e instrumental del problema ambiental, fundado en la posibilidad de reconocer, medir y valorar económicamente (monetariamente) los activos, los pasivos, el impacto y coste ambiental. (Leff, 2004), (Gómez, Niño y Rojas, 2012), (Quinche, 2009). Como resultado la responsabilidad ambiental se convierte en una forma de vender a través de las marcas verdes, la idea de una empresa ecológicamente amigable, para lograr posicionamiento en el mercado, incrementar el valor intangible y legitimidad social. Lo ambiental deviene así en una variable más a tener en cuenta en el proceso de valorización de capital, siendo este proceso el central y determinante en la orientación de las tecno-representaciones de la contabilidad ambiental.

La contabilidad ambiental ha sido construida sobre bases economicistas de rentabilidad financiera, maximización de uso extractivo y mejoramiento de la imagen corporativa. Este modelo profundiza la crisis socio-ecológica y reproduce un modelo de producción cuyo principio fundamental es el crecimiento ilimitado. (Quinche, 2009, p. 71)

Por lo antes dicho, la contabilidad ambiental desconoce las implicaciones de la racionalidad instrumental propia de la sociedad capitalista, bajo la cual el ánimo de lucro y el crecimiento ilimitado es el fin principal de la organización corporativa, de modo que la transferencia de costes ambientales y sociales a los más pobres es el mecanismo predominante para elevar márgenes de utilidad y los niveles de acumulación de capital. Junto a esto, se invierte la realidad: la naturaleza deviene en fuente de valorización y la destrucción natural en

de instalaciones. Las corporaciones globales se apropian del agua en nombre de garantizar su uso sostenible. Queda así justificado el despojo del agua, lo cual debe ser considerado con todas sus implicaciones, en tanto es el agua condición vital de la existencia de nuestros pueblos.

oportunidad de negocio, este es el sentido de la pretendida eficiencia de los mecanismos de mercado para internalizar las externalidades.

La anterior lógica inherente a la contabilidad ambiental está en profunda consonancia con la economía neoclásica de los recursos naturales la cual trata al ambiente como externalidad y explica los problemas ambientales por la ausencia de precios y derechos de propiedad privada (Martínez, 2004), (Leff, 2004). El problema ambiental así planteado se ubica en el plano metodológico de la valoración monetaria, la asignación de precios, montos de compensación y derechos de propiedad privada (de las corporaciones globales). La valoración económica de la naturaleza asume el rol de tema central en el quehacer de la economía ambiental, y a su vez en el de la contabilidad ambiental. Esta última, en cuanto hija de la economía ambiental y sistema de información, considera los costos, gastos, activos, patrimonios ambientales, gestiona la naturaleza en términos del mercado y derechos de propiedad. Gestión ambiental considerada como premisa de la actividad empresarial para la conservación del ambiente y garantía a nivel macroeconómico de crecimiento sostenible.

La economía ambiental racionaliza el medio ambiente mediante la extensión de la lógica instrumental, los aparatos y dispositivos del pensamiento económico dominante. La contabilidad ambiental objetiva el lenguaje economicista para la transmutación de la naturaleza en recursos y mercancías valoradas económicamente, puestas en función de los procesos de acumulación capitalista:

[...] el carácter financiero de las cifras aportadas por los cálculos contables, da la sensación de objetivación de las interacciones organización-entorno que se desprende de los datos duros. La aparente solidez o realidad de la imagen que se desprende que surge del proceso contable en conjunción con los valores socialmente dominantes, en especial la importancia que asigna a lo financiero la sociedad occidental, la hace comparativamente mucho más influyente. Los cálculos contables instauran normas a partir de las cuales se juzgan y se gobiernan las actividades, el comportamiento de los individuos, la vida de las organizaciones y, en cada vez más facetas, el devenir de la sociedad. (Carrasco, citado en Ariza, 2000, p. 184)

La contabilidad y la economía ambiental imponen la objetividad y gobierno de la valoración económica como dispositivo de mercantilización y gobierno de la naturaleza. Bajo esa “aparente solidez” de los dispositivos disciplinares financiarizados despliega racionalidades, criterios de valoración, de juicio y comportamientos que encubren que lo principal no es la vida planetaria sino la acumulación de capital y el aplastamiento de la naturaleza para garantizar su sostenibilidad. Así la contabilidad ambiental, producto de la necesidad del capital para internalizar la destrucción ambiental en el mercado, instituye una realidad: la del mercado y las corporaciones globales, sus acciones y valoraciones, intereses y racionalidades como universalismos, objetivos, válidos y eficientes

para la protección ambiental. A ello es posible hacer referencia con el concepto de poder constitutivo de la contabilidad ambiental:

La instrumentalización realizada por parte de algunas expresiones de la contabilidad medioambiental (financiera, de gestión, de costos y la auditoría), revisten de valoración social positiva a las actuaciones de las organizaciones con su aplicación, ya que el poder constitutivo de la contabilidad entrega aparentes visibilidades sobre problemas que aparecen como “gestionados” para su mejoramiento o solución. Pero tales soluciones concebidas bajo el marco conceptual predominante del beneficio ampliado del capital y bajo los marcos referenciales de actuación y herramientas analíticas de la economía, la gestión y la contabilidad, preocupados por la eficiencia económica de la reducción del costo y de la maximización del beneficio privado, no logran cambios sustanciales en la dinámica de operación de la organización y terminan, gracias al prestigio racionalizador y al poder de las cifras financieras duras proporcionadas por la contabilidad, legitimando actuaciones bajo los parámetros de actuación de siempre, aquellos que conllevaron a la actual crisis ambiental. (Gómez, 2004, p. 104)

Reforzando el anterior argumento, puede decirse que la valoración monetaria objetivizante impuesta por la economía y contabilidad ambiental cuenta con graves problemas como los que señala Naredo (2010), entre otros: cierra los ojos a los deterioros sociales y ambientales, no procesa sistemáticamente los deterioros ecológicos, registra solo el coste de extracción y manejo de los recursos naturales pero no el de su reposición, hace abstracción de la sociedad profundizando conflictos y desigualdades sociales, no recoge información sobre los procesos ecológicos y aspectos físico-territoriales. Y es este reduccionismo monetario el que Naredo (2010) identifica como origen del problema ambiental. De igual forma, en el campo contable como lo señalan Mejía, Montilla y Montes (2009), la medición monetaria es arbitraria, irresponsable, insuficiente y centrada en el mercado por lo que no garantiza la protección y conservación del patrimonio ambiental. A lo que se agrega que dicha medición no es neutral, ni objetiva, está determinada por intereses lucrativos y legitima el daño ambiental.

En este contexto, frente a la adopción de un sistema de contabilidad ecológica y económica integrada, fundamentada en principios basados en el concepto de desarrollo sostenible y que se concreta en el caso colombiano en el Sistema de Cuentas Satélite Ambiental (SCSA) cabe señalar lo planteado por Gómez, Niño y Rojas (2012), en los siguientes términos:

En Colombia se requiere replantear la información que es generada por el SCSA, pues la información que es emitida por el DANE aporta poco a los temas ambientales prioritarios para el país, pues se centra más en brindar información que resulta de interés para actividades extractivas como la minería, las cuales presentan variados cuestionamientos por sus afectaciones ecológicas, económicas, sociales y culturales.

[...] En este sentido, las políticas esbozadas en los PND en materia ambiental se ven relegadas por las políticas de crecimiento económico, y más aún en el actual gobierno se proclaman los recursos minero energéticos como una locomotora de desarrollo para

el país justificando su extracción, disminución y agotamiento. Esto debido en gran medida a que la política pública ambiental de Colombia se encuentra enmarcada bajo un modelo desarrollista-productivista con énfasis en los mercados nacionales. La información suministrada por el SCSA no contempla el contexto, ni el interés común. Está orientada a una política pública ambiental para el mercado, no para lo que interesa a la comunidad. (Gómez, Niño y Rojas, 2012, p. 167)

En consecuencia, lo dicho anteriormente para la contabilidad ambiental corporativa es válido para la denominada contabilidad ecológica y económica integrada, puesto que, como se observa en el caso colombiano, a partir del trabajo citado de Gómez, Niño y Rojas, en ésta prima la no neutralidad de las mediciones, su determinación por intereses lucrativos de corporaciones mineras y la legitimación del daño ambiental al promover un modelo desarrollista-productivista orientado al mercado. En consecuencia, ni el bien común, ni la protección ambiental son los determinantes de la contabilidad ambiental, ecológica y económica, como tampoco de las políticas y sistemas de gestión públicos y corporativos.

III. Contabilidad ambiental como producción de lo no existente

Adicionalmente, la contabilidad ambiental como dispositivo instrumental para valorar monetariamente y mercantilizar la naturaleza, no solo instituye el modelo económico capitalista y el modelo de la ciencia occidental como únicos válidos; además, invisibiliza y declara inválidas, ignorantes, ineficientes e ilegítimas las diversas formas de relacionamiento con la naturaleza, organización social, cosmovisiones, saberes y formas de valoración que diversas comunidades hacen de sus condiciones de existencia y territorios en cuanto soportes de vida y significación. Dicho de otro modo, el poder constitutivo de la contabilidad que entrega aparentes visibilidades, es a la vez un poder para la producción de lo no existente e inválido, parafraseando a Santos (2006), al tratar sobre la sociología de las ausencias, puede decirse, que la contabilidad ambiental produce activamente lo no existente, “como una alternativa no creíble, como una alternativa descartable, invisible a la realidad hegemónica del mundo” (Santos, 2006, p. 23). En tal sentido son declarados no válidos los órdenes del saber, organización social y los lenguajes de valoración plurales del medio ambiente que no se ajusten al modo de producción capitalista y al modelo de ciencia positivista occidental.

Una esfera de producción de no válidos, se observa en el campo de la representación y valoración económica de la naturaleza, la cual se presenta como universal y única válida, y produce como ignorancia e ineficiencia cualquier otro lenguaje de valoración de la naturaleza. Ñoreda (2009) señala que los aspectos humanos, ambientales y culturales escapan a la representación contable, puesto que implica privilegiar hacer visibles las realidades que se suponen homogeneizables, numerables, cuantificables monetaria y económicamente; cuyo valor se

reduce al precio. De lo que se infiere que si los objetos no cumplen con dichos supuestos de la representación misma no son representados, no son válidas, ni existentes. Pero lo declarado como no válido e inexistente no son solo los objetos, sino de las formas de representación (por ende, las formas de saber, organización y actores) que no parten de dichos supuestos. De fondo se trata de mono culturas del saber científico y del productivismo capitalista (Santos, 2006) que declaran otras formas de representación y valoración de lo socio ambiental como descartables y desechables.

Pero además de producir lo no válido, la contabilidad ambiental produce lo que no debe ser visto: las amenazas planetarias producidas por la lógica instrumental del capital y la acción fragmentaria y cosificadora de la ciencia (Hinkelammert, 2001). También Quintero y Ramírez (2016) señalan que “el Estado y las organizaciones empresariales ven en lo que se ha conocido como contabilidad ambiental un elemento que potencializa la rentabilidad, validando el ilimitado crecimiento de la producción, y en consecuencia la destrucción de la naturaleza” (p. 300). Al mismo tiempo, dichos agentes se niegan a ver y niegan el derecho a ver que el tratamiento de la naturaleza como recurso al servicio del crecimiento ilimitado conduce al calentamiento global, la pérdida de biodiversidad, la destrucción de ecosistemas y culturas.

La contabilidad ambiental hace parte de los dispositivos de poder que naturalizan la lógica del desarrollo sostenible del capital y la racionalidad y modo de producción capitalistas. Pero no se trata solo de un dispositivo de gobierno sobre la vida, el poder constitutivo de la contabilidad es a la vez un poder necroconstitutivo, un dispositivo y una práctica social necropolítica (Mbembe, 2006) que dicta cómo ha de vivirse y cómo se debe morir; determina formas de destruir la naturaleza y los lenguajes de valoración, las formas de relacionamiento, los actores sociales y formas de vida no capitalistas. La contabilidad ambiental es un dispositivo que produce lo que no debe ser visto, otras formas de relacionamiento medioambiental; y que no ve lo que no quiere ver y no se quiere que sea visto, las amenazas planetarias producidas por el capital, su racionalidad y forma de relacionamiento con la naturaleza (Quinche, 2008; 2009), (Quintero y Ramírez, 2016).

El término contabilidad ambiental deviene así en una paradoja que junta dos opuestos: la contabilidad en tanto racionalización economicista del capital y la naturaleza en cuanto concepto crítico que exige la deconstrucción de la racionalidad y modo de civilización dominantes; pretende juntar la necropolítica con la vida. Es un dispositivo de simulación que presenta compatible el capital con la existencia de los pueblos y la naturaleza; legitima los procesos de devastación socio natural al sostener el paradigma del desarrollo sostenible y las tesis de valoración económica de la economía ambiental. Pero las contradicciones del capital con la naturaleza y la sociedad requieren de soluciones estructurales, lo

que cuestiona la capacidad de la contabilidad ambiental de transformar la unidad y lógica empresarial- corporativa hacia una relación de vida y de protección de la vida planetaria.

La contabilidad ecológica, partiendo de lo anterior, debe adelantar la crítica a la racionalidad capitalista anti ambiental, y procurar la emergencia de una pluralidad de formas de convivencia, representación y valoración de la naturaleza cimentada en la diversidad cultural, reconociendo además la existencia del conflicto socio ambiental intrínseco al modo de producción vigente. Una ruta posible implica acercarse a otras epistemes como el ecologismo de los pobres (Martínez, 2004), la racionalidad ambiental (Leff, 2004) y los saberes ecológicos propios de culturas campesinas, afros, indígenas y populares.

Por lo anterior, es imprescindible recurrir a las categorías de la ecología política de los conflictos ecológicos distributivos para hacer visible la multiplicidad de actores, intereses y la pluralidad sistemas de valoración; en particular para dar cuenta de la multiplicidad de formas de existencia y relacionamiento con la naturaleza que se observan en el despliegue de múltiples lenguajes de valoración; y sobre todo porque en la tensiones que se manifiestan a través de los conflictos ecológicos distributivos es posible entrever la segunda contradicción del capitalismo y al tiempo la multiplicidad que interpela la política de producción del otro como no existente. Es en dichas categorías donde la contabilidad ecológica puede encontrar elementos para dar cuenta de la existencia de diversos sistemas y lenguajes de valoración ecológica y visibilizar desde abajo otras formas de relacionamiento con la naturaleza.

III.1 Ecología política de los conflictos ecológicos distributivos

La racionalidad tecno económica y el modo de producción capitalista al convertir al hombre, los pueblos y la naturaleza en mercancías ficticias (Polanyi, 1957) devienen en la principal amenaza de destrucción socioambiental y causa de su profundización. Ni los pueblos con su historicidad y complejidad social, ni la naturaleza con sus ciclos y tiempos ecológicos, poseen tiempos y racionalidades compatibles con la lógica del proceso de valorización. La imposición de la racionalidad economicista y la lógica de la acumulación capitalista están en el origen de la problemática socioambiental como lo han mostrado Marx y Polanyi. La valorización del capital implica la desvalorización del hombre y de la naturaleza, el sometimiento del hombre y la naturaleza a los tiempos-racionalidades del capital, las cuales de ninguna manera garantizan su reproducción.

Históricamente, al modo de producción capitalista le son inherentes contradicciones sociales en las cuales existe una irreductible dimensión ecológica, aunque solo visibilizada recientemente, en la década del sesenta con la aparición de la crisis ambiental. Aunque los actores de los conflictos sociales no se dimensionan ecológicamente y sus intereses no se expresan en lenguaje am-

biental, los conflictos socioeconómicos originados por el modo de producción capitalista poseen una dimensión ecológica irreductible y son antecedentes directos de los conflictos ecológicos distributivos. La conflictividad social expresa contradicciones de intereses, racionalidades y formas de relación social entre los hombres y con la naturaleza donde se enfrentan diferentes formas de apropiación, uso y significación de las condiciones materiales de existencia de los pueblos.

Al comprobar que hubo casos históricos de conflictos ecológicos que no fueron representados en el lenguaje ecologista y ambientalista, podemos entonces interpretar casos actuales de conflicto social donde los actores son hoy en día todavía reticentes a llamarse a sí mismos ecologistas o ambientalistas. (Martínez, 2004, p. 82)

En el trabajo “Ecologismo Popular”, el investigador Martínez (2004), recopila una serie de conflictos socio-ecológicos en diferentes épocas pasadas y actuales, y en diferentes coordenadas del mundo. Lo general en ellos es la confrontación entre ricos y pobres por la apropiación, uso y significación de la naturaleza. Así mismo, es común el carácter sistémico de los conflictos ecológicos distributivos alrededor de las dinámicas y crisis del modo de producción capitalista.

Desde hace al menos más de tres décadas la visibilización de la dimensión ecológica en los conflictos sociales y en los intereses de los actores implicados en tales conflictos, pone de relieve que, además de las contradicciones sociales del modo de producción y racionalidad capitalistas, se profundiza una segunda contradicción entre el capitalismo y las condiciones de existencia de la vida de los pueblos: la naturaleza (O’Connor, 2001). De manera dramática esta segunda contradicción se revela en la destrucción, devastación, contaminación y procesos de acumulación por desposesión. La acumulación por desposesión como salida del capital a la crisis sistémica y forma de restaurar el poder de clase intensificó desde la década de los sesenta y setenta los conflictos ecológicos distributivos a nivel mundial.

Esto torna relevante el abordaje de la complejidad socio ambiental alrededor de los conflictos ecológicos distributivos, para visibilizar la multiplicidad de actores, intereses, valores, racionalidades y estrategias de poder las cuales entran en complicadas relaciones y contradicciones irreductibles. Los actores de los conflictos ecológicos distributivos se caracterizan por las diferencias irreductibles de intereses, estrategias de poder, formas de valoración, racionalidades y asimetrías de poder. Tales conflictos ecológicos distributivos a nivel del lenguaje de valorización, se expresan como choques de lenguajes caracterizados por la contradicción e irreductibilidad de valores: “el libro del contable no es conmensurable con el ritual de un entierro” (Martínez; 2004, p. 105).

La expresión de los conflictos ecológicos distributivos en lenguaje de valorización monetario depende de las correlaciones de fuerza y distribuciones de poder. Pero, por otra parte, los conflictos ecológicos distributivos son choques entre la racionalidad capitalista y las cosmovisiones propias de los pueblos que como actores de dichos conflictos emplean lenguajes de valoración plurales de sus territorios, la naturaleza y condiciones de existencia como forma de resistir la hegemonía de la valorización económica.

Así visto, los conflictos ecológicos distributivos pueden expresarse: a través de un solo lenguaje, por lo general monetario en el cual la disputa gira en torno a el monto de la compensación y se da por sentado la valorización económica de la naturaleza; o a través de la disputa sobre el sistema de valoración en el que debe expresarse en conflicto, caso en el cual existe un choque de sistemas de valoración: "Hay un choque de sistemas de valoración cuando los lenguajes de la justicia ambiental, los derechos territoriales indígenas o la seguridad ambiental son desplegados contra la valoración monetaria de los riesgos y cargas ambientales"(Martínez, 2004, p. 337). La resolución de la disputa está en función de niveles de poder y repertorios culturales.

Cuando se impone la valoración monetaria, se asume la racionalidad economicista y los intereses de las corporaciones globales como más importantes frente a otras racionalidades, intereses y valores:

[...] el valor monetario se verá como la medida de un sólo aspecto de valor que refleja un tipo particular de interés, el que se expresa principalmente a través del mercado comercial...Escoger una definición operacional de valor implica tomar una decisión sobre lo que es real e importante; otras definiciones reflejaran las creencias e intereses de otros actores (Martínez, 2004, p. 338).

De los conflictos ecológicos distributivos y los choques a nivel de lenguajes de valoración surge el postulado de la inconmensurabilidad de valores sustentado desde la Ecología Política como una clara defensa del principio de plurivaloración e irreductibilidad de valores, y no compensación. Los conflictos ecológicos, en tanto confrontación de actores diferentes con intereses inconmensurables, se relacionan con los lenguajes de valoración al menos en dos vías:

a) Que prime la valoración económica como lenguaje, lo cual está en función de la correlación de fuerzas sociales, estrategias de poder y esto deja entrever que se impone la supremacía de la racionalidad economicista y los intereses del capital; se acepta que la naturaleza puede ser valorada monetariamente. En estos casos la discusión versa sobre montos de compensación o la veracidad (no justeza) de los valores monetarios asignados a la naturaleza.

Que se visibilicen y generen choques a nivel de lenguajes de valoración, según los diferentes actores en conflicto donde los repertorios culturales, racionalidades y estrategias de poder de los movimientos ambientales se tornan relevantes. La ecología política trata de visibilizar la plurivaloración, la diversidad de lenguajes de valoración

de la diversidad de actores con fundamento en sus intereses, culturas y exigencias de justicia social.

De lo anterior, podemos afirmar, además, que los conflictos ecológicos distributivos son conflictos en múltiples y complejas dimensiones: son conflictos de intereses, de valores, de racionalidades, de procesos, de formaciones sociales y culturas diferentes e irreductibles.

El ecologismo de los pobres defiende la naturaleza como sustento de la vida recurriendo a los valores y sacralidades construidas por las culturas, como las comunidades indígenas que se fundamentan en la sacralidad de la tierra para rechazar la hegemonía del valor económico (Martínez, 2004). También con fundamento en sus cosmovisiones construyen racionalidades y formas sociales donde prima la solidaridad. Los conflictos ecológicos distributivos y el choque de lenguajes revelan el irresoluble antagonismo de la racionalidad instrumental economicista y formal del capitalismo, frente a la racionalidad ambiental, la cual cuestiona la razón e instituciones hegemónicas, hace énfasis en la racionalidad sustantiva y abraza la diversidad de culturas. Así la irreductibilidad e inconmensurabilidad de valores surge de esta complejidad social y ambiental, permitiendo visibilizar una pluralidad de lenguajes de valoración.

Con base en lo antes dicho, es posible entrever que el ecologismo de los pobres aborda el pluralismo de valores, pero no desde la comparabilidad fuerte o débil de valores desde perspectivas metodológicas o técnicas de valoración monetaria. El ecologismo de los pobres aborda el pluralismo de valores:

[...] mediante una estrategia de investigación distinta, a saber, la de analizar los conflictos ecológicos específicos desde abajo, sacando a la luz los diversos lenguajes de valoración empleados por los distintos actores sociales al plantear sus argumentos en las luchas caracterizadas como el <<ecologismo de los pobres>>. (Martínez, 2004, p. 339)

Por lo anterior podría señalarse que la configuración de una contabilidad ecológica “debe reconocer la particularidad de los sistemas naturales locales y regionales. Un paso es el diseño de modelos complejos y orgánicos de representación contable, más allá de la partida doble, más allá de la valoración monetaria” (Quinche, 2007, p. 213). Más aún se trata de superar las monoculturas del saber científico y la mercantilización capitalista, como únicas válidas, para permitir la democratización y emergencia de diversas formas de representación, valoración y relacionamiento con la naturaleza y con la vida planetaria.

IV. La contabilidad ecológica como saber ambiental

La economía y contabilidad ambientales, al imponer formas de valoración monetaria de la naturaleza presuponen como problema esencial para la sostenibilidad ambiental la asignación de derechos de propiedad y precios al ambiente. Tales disciplinas, al igual que el pensamiento económico dominante y la ideología oficial, son incapaces de superar el fetichismo de la mercancía, por lo cual, paradójicamen-

te proponen como panacea para la sostenibilidad social y ambiental lo que está en la raíz de la destrucción de los pueblos y la naturaleza: la racionalidad totalizadora y economicista. Así, frente a la catástrofe planetaria generada por el capitalismo y sus lógicas autodestructivas se hace necesario deconstruir el saber y la racionalidad dominante. En este sentido es vital señalar que:

El saber ambiental implica un proceso de deconstrucción de lo pensado para expresar lo aún no pensado, para desentrañar lo más entrañable de nuestro saber y para dar curso al futuro por venir. Es un saber que se sostiene en la incertidumbre y en el “aún no” del saber, movido por el deseo de vida que se proyecta hacia la construcción de lo inédito, a través del pensamiento y la acción, en la perspectiva del infinito, la diferencia y la alteridad. (Leff, 2004, p. 246)

En esta perspectiva surgen la ecología política y contabilidad ecológica que permiten develar la insostenibilidad social y ambiental de la racionalidad instrumental y los conflictos ecológicos distributivos. Al tiempo, estos saberes permiten otras formas de gestión del territorio en contextos de disputa por la apropiación, significación y uso de la naturaleza. Abren el campo al estudio de las racionalidades ambientales, los conflictos ecológicos distributivos y la justicia social-ambiental para la defensa de la vida planetaria. Desde estos saberes es posible pensar otras formas de saber contable ecológico y socialmente comprometido con la naturaleza que supere el fetichismo de la mercancía y aborde la pluralidad de sistemas de representación y valoración ecológica. Abordar y visibilizar la pluralidad valorativa en cuanto producto de formas de racionalidad y sociedad diferentes es quizá la tarea más urgente e importante de la contabilidad ecológica.

V. Contabilidad ecológica, saber interpretativo

Este ejercicio preliminar ubica a la contabilidad ecológica como una forma de saber interpretativo, cuyo objetivo fundamental es entender las racionalidades, sistemas de representación y valoración ambiental que despliegan diferentes actores convergentes en un territorio. La urgencia de la contabilidad ecológica no es medir, controlar o informar sobre las gestiones de recursos naturales dando por supuestos racionalidades, formas de valoración y relacionamiento con la naturaleza.

En primer lugar, se trata de dar cuenta de la diversidad de actores, lo que implica hacer visible la existencia de diversos sistemas o cosmovisiones de valoración/representación de la naturaleza y de proyectos sociales:

[...] es necesario que la contabilidad reconozca las prácticas locales, culturales, étnicas, de género en relación con el medio ambiente. Es decir, la contabilidad debe reconocer unas particularidades de relación humana. Las relaciones de las organizaciones sociales con la naturaleza son diversas como diversas son las organizaciones sociales. (Quinche, 2007, p. 213)

Tales racionalidades, sistemas de representación y valoración, no necesariamente son cuantitativos y monetarios. Se alude a que el oficio de la contabilidad ecológica es la interpretación y captación desde abajo del sentido de los sistemas y formas de representar y valorar lo ambiental, expresados por distintos actores sociales.

Lo anterior, en segundo lugar, implica la comprensión de las representaciones y racionalidades que diferentes actores interrelacionados hacen de la naturaleza. Antes de postular cualquier método de cuantificación de la naturaleza, la contabilidad ecológica se pregunta por sus condiciones de posibilidad y por los conflictos ecológicos derivados de las estrategias y racionalidades diferenciadas, desplegadas por una multiplicidad de actores con proyectos sociales distintos. Se pregunta además por la existencia de otras formas de valoración de lo ambiental e intenta dar cuenta de las racionalidades y formas sociales subyacentes a estas.

La contabilidad ecológica es por tanto una forma de saber, crítica, capaz de reconocer los conflictos socioambientales, e interpretativa, de las formas de representación y valoración ambiental desplegadas por actores que se interrelacionan en contextos locales biodiversos. Crítica, en el sentido de que es capaz de ir “más allá al formular interrogantes y cuestionar los regímenes contables existentes”, de las formas sociales, de saber y de racionalidad hegemónicas, “que favorecen el mercado y dejan atrás al ser humano, sus perspectivas sociales y ambientales” (Villareal y Córdoba, 2017; Gómez y Ospina, 2009). Tarea esta que ha sido adelantada hasta este punto, con un ejercicio de deconstrucción de la contabilidad ambiental. Interpretativa, en tanto las prácticas contables y su significado son productos intersubjetivos, construidos en interacción social (Larrinaga, 1999) en el marco de relaciones de poder y contextos sociales e históricos específicos. La contabilidad ecológica se ubica como una forma de saber contra hegemónica en tanto busca hacer visible lo existente que ha sido producido como no existente desde las lógicas del capital. Con ello, esta forma de saber pretende dar cuenta de los presentes y futuros abiertos y en disputa.

El objetivo del siguiente texto es el de ejemplificar cómo se puede desarrollar la tarea interpretativa en el itinerario de la contabilidad ecológica, la cual consiste en preguntarse por los actores, sus racionalidades, formas sociales y sistemas de valoración que despliegan en casos concretos, y hacer visibles sus tensiones. Para dar cuenta de esta primera tarea se presenta el caso de actores que convergen en el territorio concreto del Macizo colombiano con visiones diferenciadas de la naturaleza. Desde la contabilidad ecológica antes de dar por sentado un sistema de valoración para medir lo ambiental, se procede a identificar entonces los actores, racionalidades, sus formas de valoración, uso, apropiación y significación de la naturaleza que agencian y las tensiones que se despliegan.

VI. Contabilidad ecológica: actores, racionalidades y formas de representación-valoración socio ambiental en el Macizo colombiano

En lo que sigue se propone dar cuenta de la forma en que la contabilidad ecológica puede dar cuenta de la multiplicidad de actores, racionalidades y la pluralidad de formas de representación-valoración socio ambiental aproximándonos a los diversos actores que confluyen en el Macizo colombiano. ¿Por qué el macizo colombiano? El Macizo colombiano, según el documento CONPES 3461, se destaca entre los ecosistemas estratégicos presentes en el Cauca, “tiene el 70% de su área localizada en este Departamento” y cubre 20 municipios de suroccidente del departamento del Cauca.

Ilustración 1: Macizo colombiano



Fuente: Carvajal (2012).

Para comprender la importancia ecológica del macizo, cabe resaltar, según lo señalado por Molano (2011), que:

El Macizo Colombiano es una de las principales regiones productoras de agua dulce en el país. Allí se encuentra la Estrella Fluvial del Sur, reconocida por la Unesco como Reserva de la Biosfera. En esta región, también conocida como Nudo de Almaguer, nacen cinco de las arterias principales del país: el Cauca, el Magdalena, el Patía, el Putumayo y el Caquetá. (p. 1)

Este componente hídrico tiene carácter nacional al abastecer a más del 70% de la población colombiana.

Actualmente, el Ministerio de medio ambiente ha otorgado 64 títulos mineros (Molano, 2011), a la Anglo Gold Ashanti en La Vega y Almaguer. Desde el 2003 hace presencia la compañía Carboandes S.A. en las veredas Hueco Hondo y Santa Lucía, en los municipios de la Vega y la Sierra, respectivamente. La presencia de esta compañía ha generado un aumento de la conflictividad social y división en las comunidades negras de Santa Lucía. En ambas veredas, las organizaciones sociales, el proceso Campesino y Popular de la Vega Cauca y Consejo Comunitario en Santa Lucía han recibido amenazas. También hay una fuerte presencia de la minería ilegal. La roya, la erradicación forzada, la minería legal e ilegal han cambiado la configuración económica de la zona durante las últimas décadas. Adicionalmente, el Estado en sus diferentes niveles de institucionalidad, se plantea la implementación de programas, proyectos, “acciones de corto y mediano plazo” en temas que abarcan desde infraestructura en conectividad hasta la protección de los ecosistemas estratégicos en el Macizo Colombiano.

Por otra parte, como se evidencia parcialmente en la unidad espacial Macizo Colombiano, confluyen diversas organizaciones sociales para las cuales el Macizo es referente para la constitución de identidad colectiva y planes de vida. Entre estas se encuentran las organizaciones Comité de Integración del Macizo Colombiano (CIMA), el Cabildo Mayor del Pueblo Yanacona (CMY), el Movimiento Campesino de la Vega Cauca, entre otras, contándose entre ellas consejos comunitarios afros. Es este un contexto, existen distintas formas de representación y valoración de la naturaleza y territorio, desplegadas por actores que convergen en este territorio.

Como queda dicho, en el Macizo colombiano confluyen una serie de actores como son el Estado, multinacionales y organizaciones sociales. La propuesta es que la primera tarea de la contabilidad ecológica contra hegemónica es la de acercarse a las visiones y formas de apropiarse, interactuar y valorar la naturaleza que se enuncian por parte de las instituciones estatales, capitalistas, pero al tiempo hacer lo mismo para las organizaciones sociales y pueblos indígenas, campesinos y afros. Para esto, se documenta lo que los actores dicen sobre la naturaleza, las metáforas que usan para referirse a ella y sobre las formas de apropiación y uso de la naturaleza que enuncian; aquí la contabilidad ambiental queda reducida a su verdadera dimensión, un lenguaje más entre los múltiples lenguajes que disputan formas de significar y apropiar la naturaleza. Este itinerario de contabilidad ecológica se concreta en la siguiente matriz, la cual ha sido elaborada por los autores con fundamento en el proyecto “Análisis del marco cognitivo agro-ambiental del Comité de Integración del Macizo Colombiano: Producir cuidando la naturaleza (2016-2020)”, antes citado.

Tabla 1: Matriz de Actores, Racionalidades y sistemas de valoración en el Macizo colombiano

<p>Actores Estado (Institucionalidad) Multinacionales Organismos Transnacionales</p> <p>1. Racionalidad economicista A) Significación de la Naturaleza: La naturaleza al servicio del capital Fábrica de agua Bienes y servicios ambientales Reforestación comercial Bancos de germoplasma Potencial económico de la biodiversidad Macizo es un gran oferente ambiental Ecoturismo Reservorio de recursos genéticos Bosques como activos</p>	<p>Actores Comunidades campesinas Pueblo Indígena</p> <p>1. Racionalidades ecológicas A) Significación de la Naturaleza: El hombre pertenece a la naturaleza y es condición de identidad y existencia. Vida Identidad maciceña -Yanaconeidad Macizo como territorio Seres Sacralidad Condiciones de existencia</p>
<p>B) Apropiación Políticas ambientales Estrategia del desarrollo sostenible Privada Mercancía en función de la globalización Naturaleza sin comunidades (las comunidades son destructoras) Prácticas empresariales e institucionales conflictivas</p>	<p>B) Convivencia y complementariedad Comunal (Cabildos, Asambleas, Movimiento social) Local Agroecología, Planes de Vida, Plan de reconstrucción de la casa Yanacona.</p>
<p>C) Uso Sostenibilidad del capital</p> <p>2. Valoración: Monetaria de la Naturaleza 3. Forma social: Capitalismo</p>	<p>C) Uso Reproductividad de la Vida, la Identidad y el territorio. Lugar sagrado e interrelación 2. Formas plurales de valoración 3. Forma social: Resguardos indígenas y comunidades campesinas con relaciones comunitarias.</p>

Fuente: Elaboración propia, con base en documentación de las organizaciones y comunidades citadas.

En un primer paso la contabilidad ecológica identifica a actores en torno a conflictos ecológicos, entre los cuales se encuentran para el caso del Macizo colombiano el Estado (Institucionalidad), Multinacionales, Organismos Transnacionales y contrapuestos en términos de racionalidades y sistemas de valoración a las comunidades campesinas, pueblos indígenas y sus organizaciones. Tal contraposición, no unívoca, se sustenta en cuanto los primeros actores significan de la naturaleza como: fábrica de agua, bienes y servicios ambientales, reforestación comercial, bancos de germoplasma, potencial económico de la biodiversidad, el territorio como gran oferente ambiental, reservorio de

recursos genéticos y los bosques como activos. Desde tal perspectiva la naturaleza en cuanto cosa-mercancía está al servicio de la acumulación de capital.

Las comunidades indígenas, afros y campesinas significan la naturaleza en una relación en la cual el hombre pertenece a la naturaleza y es condición de identidad y existencia. Los significantes de naturaleza son entonces vida, identidad maciceña, yanaconeidad (identidad indígena), territorio, cultura, seres, sacralidad y condiciones de existencia.

De lo anterior, se derivan formas diferenciadas de apropiación y uso de la naturaleza. Por un lado, se apropia la naturaleza como mercancía y se usa para el desarrollo y sostenibilidad de los procesos de crecimiento económico. Del otro, se propende por la convivencialidad y complementariedad con la naturaleza, en los cuales la naturaleza hace parte de los planes y proyectos de vida de las comunidades como condición de su sustento y reproducción de la vida, la identidad y el territorio; y más allá en calidad de sujeto de derechos. Esto nos permite identificar de una parte una racionalidad economicista de la naturaleza la cual se expresa e impone mediante sistemas de valoración monetaria de la naturaleza y supone hegemónica la formación social capitalista. De otra parte, encontramos racionalidades ecológicas con formas plurales de valoración de la naturaleza como sacra, territorio, condición de existencia y reproducción de sus formas de vida, resguardos indígenas y comunidades campesinas.

Antes de postular cualquier método de cuantificación y monetización de la naturaleza, el itinerario de contabilidad ecológica exigiría resolver las preguntas por los actores, racionalidades y sistemas de valoración ecológica. Al hacerlo, como en el ejemplo de la matriz anterior, permite abordar los conflictos ecológicos derivados de las estrategias y racionalidades diferenciadas, desplegadas por una multiplicidad de actores. Partiendo de ello hace posible visibilizar desde abajo formas plurales de gestión, valoración, racionalidad y convivencia con la naturaleza. En estas, es posible encontrar apuestas de resistencia y vida, como las de las comunidades campesinas afros e indígena del Macizo colombiano, que devienen en experiencias concretas para superar los graves problemas socio-ambientales producidos por la civilización capitalista.

VII. Conclusión

Este trabajo a manera de reflexión y propuesta de programa de investigación preliminar, adelantó la crítica de la contabilidad ambiental que (en tanto hija de la economía ambiental y del discurso del desarrollo sostenible), es producto y mecanismo instituyente del mercado y de las corporaciones globales como eficientes protectoras del medio ambiente, con lo cual se profundiza la crisis ambiental, la devastación de la vida planetaria, la destrucción de las condiciones de existencia de miles de seres humanos y sistemas ecológicos que se debaten al límite de la extinción. La anterior lógica de la contabilidad ambiental muestra

que se convierte en un dispositivo de saber que incrementa los problemas socioambientales, que a su vez se convierte en un mecanismo de producción de lo no existente.

En tal sentido, la contabilidad ambiental como correlato de la economía ambiental y del desarrollo sostenible, hace parte de los dispositivos de financiarización y conversión en mercancías ficticias de las condiciones de la vida planetaria a costa de su destrucción. En tanto globalismo localizado, su fin último es la mercantilización de la naturaleza y un tratamiento tecnocrático, fragmentario e instrumental del problema ambiental. Hace de lo ambiental un recurso gestionable en el proceso de valorización del capital. Es un dispositivo de borradura de la condición humana y de las condiciones de vida planetaria

Por lo anterior, la contabilidad ambiental se convierte en un mecanismo de producción de lo no existente. Tal mecanismo, por un lado, opera convirtiendo en universal las formas de valoración monetarias; así la apropiación privada y la mercantilización de la naturaleza devienen en condiciones de su conservación. Por otro lado, al cosificar los territorios, opera declarando inválidas, ignorantes e ineficientes las diversas formas de valoración, la pluralidad de lenguajes de valoración y la multiplicidad de formas de relacionamiento y significación de la relación humanos-naturaleza. Pero más allá de ello es un universal absoluto autodestructivo en cuanto niega las amenazas globales que su propia lógica genera.

Por ende, la contabilidad ecológica como forma de saber contra hegemónica debe proceder en un doble movimiento: como crítica al carácter irracional y devastador de la vida planetaria de las racionalizaciones y objetivaciones impuestas por la contabilidad ambiental y el capitalismo, y como crítica que interpela la contabilidad ambiental como mecanismo de producción de lo no existente. Al mismo tiempo, la contabilidad ecológica debe proceder desde abajo y hacia la ecología política, para hacer visible la pluralidad de formas de valoración de la naturaleza y la multiplicidad de formas de vida; desde una perspectiva interpretativa desde abajo debe hacer visible, contar y narrar la diversidad de formas de vida y sus sentidos sobre la naturaleza y la vida. Como se ha afirmado aquí, el “hacer visible la existencia” conduce metodológicamente a contar y narrar desde abajo, haciendo emerger la diversidad de relacionamientos e interpretaciones sobre sentidos y formas de valoración de la naturaleza; constituirse como saber ambiental desde la multiplicidad. Adicionalmente, una mirada a las sociologías de las ausencias y emergencia, y a la hermenéutica diatópica, puede arrojar pistas sobre dicho proceder metodológico.

En suma, la contabilidad ecológica emerge como forma de saber contra hegemónica, la cual debe, en un doble movimiento, profundizar la crítica al carácter irracional y devastador de la vida planetaria de las racionalizaciones y objetivaciones instituyentes impuestas por la contabilidad ambiental; al tiempo

debe reconocer el conflicto socio ambiental inherente al sistema capitalista y la pluralidad de actores, algunos borrados por las monoculturas de la ciencia occidental y la mercantilización capitalista. Frente a esto, la contabilidad ecológica es un compromiso con hacer emerger la vida. Aportar a la emergencia de diversas formas de vida, es dar cuenta de la diversidad de actores, racionalidades y sistemas de valoración ecológica, y por ende de futuros posibles que son alternativa a los proyectos distópicos de la acumulación de capital y mercantilización de los territorios. La contabilidad ecológica podrá dar cuenta de las realidades socio ambientales y culturales, desde una hermenéutica diatópica que supere las necro políticas del valor monetario y la racionalidad instrumental, “para desentrañar lo más entrañable de nuestro saber y para dar curso al futuro por venir”.

VIII. Referencias bibliográficas

- Ariza, D. (1999). Contabilidad y medio Ambiente, Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental. *Revista Legis del Contador*. No 01. Bogotá.
- Departamento Nacional de Planeación. (2007). Acciones y estrategias para impulsar el desarrollo sostenible del departamento del Cauca. (Documento Conpes 3461). Bogotá, D.C.
- Cardona, J. (2016). Consideraciones epistemológicas para pensar la complejidad ambiental. Repercusiones para una contabilidad ambiental en debate ante la crisis civilizatoria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (68) 191–211.
- Gómez, M. (2004). Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: evaluación y posturas críticas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (18), 87-120.
- Gómez V, M.; Ospina Z, C. M. (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Escuela de Administración y Contaduría Pública –Universidad Nacional de Colombia. Departamento de Ciencias Contables – Universidad de Antioquia.
- Gómez Contreras, Jennifer; Niño Galeano, Claudia y Rojas Gómez, July. (2012). La información de las cuentas satélite de ambiente emitida en Colombia (1995-2010): una revisión crítica. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: investigación y reflexión*. No 20, 143-169.
- Gómez Muñoz, K. (2018). *Aportes de la ecología política a la contabilidad ambiental : una aproximación teórica desde una revisión bibliográfica*. Tesis de pregrado, Universidad del Valle.
- Gómez-Villegas, M., y Martínez-Pulido, V. (2015). La contabilidad y los conflictos ambientales en el sistema financiero: estudio de caso en el sector bancario argentino. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(41), 281-306. DOI: <http://dx.doi.org/10.11144/javeriana.cc16-41.ccas>
- Hinkelammert, F. (2001). *Las inauditas pretensiones de la Globalización: de la aldea global al mercado mundo*. Economía y sociedad. Recuperado de: <http://www.revistas.una.ac.cr/index.php/economia/article/view/1422/1342>

- Larrinaga G., Carlos. (1999). Perspectivas alternas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de contabilidad*, Enero-Junio, Vol. 2, No. 3. pp. 103-131.
- Lezca, J. (2002). Contabilidad ambiental. *Apuntes Contables*. 3.
- Leff, Enrique. (2004). Racionalidad Ambiental: La reapropiación social de la naturaleza. Primera edición. México D.F.: Siglo XXI editores S.A.
- Mantilla Pinilla, E. (2006). Contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible. *Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría* (Nº 25 Enero- Marzo), 133-160.
- Martínez, A. J. (2004), *El Ecologismo de los Pobres, Conflictos ambientales y lenguajes de valoración*. Primera edición. Barcelona: Editorial Icaria S.A.
- Mbembe, A. (2006). Necropolítica. Lo desacomodador. Escenas fantasmas en la sociedad global. En Okwui Enwezor (editor). Sevilla: Fundación BIACS.
- Mejía, E.; Montilla, O. de J. ; Montes, C. A. (2010). Análisis de los métodos de medición de las cuentas ambientales en el modelo contable financiero y concepciones alternativas. *Entramado* 12, 106-128.
- Marx, Karl. (1857-1858/1971). *Formaciones Económicas pre capitalistas*. Bogotá: Editorial Prisma Ediciones La Chispa.
- Molano, A. (2011). El trasfondo del conflicto en el Cauca: El macizo colombiano. (Artículo de prensa). Recuperado de: <http://www.elespectador.com/impreso/temadeldia/articulo-286548-el-macizo-colombiano/>
- Naciones Unidas. (2002). *Contabilidad ambiental y economía integrada manual de operaciones*. Recuperado de: https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/seriesf_78s.pdf
- Naredo, J. M. (2010). *Raíces económicas del deterioro ecológico y social. Más allá de los dogmas*. Segunda edición. Madrid: Siglo XXI editores.
- Noreña, S. L. O. (2009). Representación contable de lo inmaterial. *Contaduría Universidad de Antioquia*. (54), 205-223
- O'Connor, J. (2001). *Causas Naturales; Ensayos de Marxismo ecológico*. Primera edición. Bogotá: Siglo XXI editores.
- O'Connor, J. (2002). *¿Es posible el capitalismo sostenible?*. Recuperado de: <http://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/gt/20100930021858/3connor.pdf>
- Polanyi, K. (1957). *La gran transformación. Los orígenes políticos y económicos de nuestro tiempo*. México: Fondo de Cultura económica.
- Quinche, F. (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Militar Nueva Granada*, XVI(1).
- _____ (2009) Contabilidad y naturaleza: apuntes para una discusión. *Libre Empresa*, 12, 65-75.
- Quintero, A. y Ramírez, A. (2016). Por caminos contra-hegemónicos hacia una contabilidad ecológica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 68, 287-312.
- Santos, B. de S. (2006). La Sociología de las Ausencias y la Sociología de las Emergencias: para una ecología de saberes. En: *Renovar la teoría crítica y reinventar la emancipación social*. Buenos Aires: CLACSO. Recuperado de: <http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/edicion/santos/Capitulo%20I.pdf>
- Villarreal, J. y Córdoba J. (2017). Fundamentos para el estudio de las corrientes de investigación en contabilidad. *TENDENCIAS Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas*. Universidad de Nariño. XVIII, 2, 139-151.

Ruiz, E. y Oviedo, J. (2021). Bases sociales para la configuración de un modelo de gestión financiera con perspectiva solidaria en el contexto de organizaciones rurales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 155-177. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a06>

Bases sociales para la configuración de un modelo de gestión financiera con perspectiva solidaria en el contexto de organizaciones rurales

Erika Yissela Ruiz Muñoz

Universidad del Cauca

eyissela@unicauca.edu.co

Orcid: 0000-0002-3018-1768

Juan Ignacio Oviedo Pino

Universidad del Cauca

jioviedo@unicauca.edu.co

Orcid: 0000-0002-0548-9699

Bases sociales para la configuración de un modelo de gestión financiera con perspectiva solidaria en el contexto de organizaciones rurales

Resumen: *Las finanzas solidarias, a diferencia de las finanzas ortodoxas, se caracterizan por un enfoque social y relacional de los colectivos humanos; en esta línea, la presente investigación indaga sobre las bases sociales necesarias para la construcción de un modelo de gestión financiera congruente con el contexto de las comunidades rurales como las existentes en el departamento del Cauca (Colombia), atendiendo a sus experiencias de solidaridad y a los ejes de su realidad social y organizacional. Utilizando un enfoque mixto o triangulado, se fundamenta en metodologías de diagnóstico rural e investigación acción participativa. Como resultado se estructura una propuesta general que revaloriza los ejes de las denominadas finanzas solidarias.*

Palabras clave: *Economía social y solidaria, finanzas rurales, finanzas solidarias, gestión organizacional, contexto rural.*

Social bases for the configuration of a financial management model under a solidarity perspective in the context of rural organizations

Abstract: *Solidarity finance, unlike orthodox finance, is characterized by a social and relational approach of human collectives. In this line, the present research inquiries on the social bases needed for the construction of a financial management model consistent with the context of rural communities such as the ones existing in the Cauca state (Colombia), taking into account their solidarity experiences and the axes of their social and organizational reality. Using a mixed or triangulated approach, the work is founded on rural diagnostic methodologies and participative action research. As a result, a general proposal is structured which revalues the axes of the so-called solidarity finance.*

Keywords: *social and solidarity economy, rural finance, solidarity finance, organizational management, rural context*

Bases sociais para a configuração de um modelo de gestão financeira com perspectiva solidária no contexto de organizações rurais

Resumo: *As finanças solidárias, a diferença das finanças ortodoxas, estão caracterizadas por um enfoque social e relacional dos coletivos humanos; nesse sentido, esta pesquisa indaga sobre as bases sociais necessárias para a construção de um modelo de gestão financeira congruente com o contexto das comunidades rurais como as existentes no departamento do Cauca (Colômbia), atendendo a suas experiências de solidariedade e aos eixos de sua realidade social e organizacional. Utilizando um método misto ou de triangulação, fundamenta-se em metodologias de diagnóstico rural e pesquisa ação participante. Como resultado estrutura-se uma proposta geral que revaloriza os eixos das denominadas finanças solidárias.*

Palavras-chave: *Economia social e solidária, finanças rurais, finanças solidárias, gestão organizacional, contexto rural*

Des bases sociales pour la configuration d'un modèle de gestion financière avec une perspective solidaire dans le contexte des organisations rurales.

Résumé:

La finance solidaire, contrairement à la finance orthodoxe, est caractérisée par une approche sociale et relationnelle des collectifs humains. Dans ce sens, cette recherche étudie les bases sociales nécessaires à la construction d'un modèle de gestion financière congruent avec le contexte des communautés rurales telles que celles existant dans le département de Cauca en Colombie, tout en tenant compte de leurs expériences de solidarité et des axes de leur réalité sociale et organisationnelle. Au moyen de l'application d'une approche mixte ou triangulée, elle s'appuie sur des méthodologies de diagnostic rural et de recherche-action participative. En conséquence, une proposition générale est structurée, elle réévalue les axes de la soi-disant finance solidaire.

Mots clés: *économie sociale et solidaire, finance rurale, finance solidaire, gestion des organisations, contexte rural.*

Bases sociales para la configuración de un modelo de gestión financiera con perspectiva solidaria en el contexto de organizaciones rurales

Erika Yissela Ruiz Muñoz y Juan Ignacio Oviedo Pino

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a06>

Primera versión recibida en noviembre de 2020 – Versión aceptada en abril de 2021

I. Introducción

Como campo de conocimiento, las finanzas se han caracterizado por su orientación al manejo de recursos económicos en contextos de incertidumbre y riesgo con miras a alcanzar el mayor valor posible. Por ende, en el paradigma moderno se pueden encontrar vertientes como las finanzas corporativas y de mercado que han impuesto técnicas matemáticas y estadísticas como instrumentos adecuados de investigación, definiendo el papel economicista racional de los individuos, con un constructo teórico bajo un paradigma funcionalista y operativo.

Esta lógica racional ha venido siendo cuestionada de manera reciente, dando como resultado nuevas apuestas sobre la forma de tomar decisiones financieras, y posicionando la relevancia de estudiar el comportamiento humano, su complejidad y variabilidad. En efecto las finanzas como campo de conocimiento, sin abandonar en primera instancia su enfoque cuantitativo, se ha abierto a escenarios de mayor incertidumbre con la comprensión de las formas de vida de la gente, dando un importante espacio al estudio de las emociones y la cultura como elementos que afectan las decisiones individuales y colectivas, cobrando fuerza el campo de las finanzas del comportamiento (Nassar, 2019) y otras líneas con mayor o menor grado de heterodoxia, entre las que se pueden mencionar las finanzas populares, las finanzas rurales, las finanzas islámicas, las finanzas solidarias y las microfinanzas, las cuales comparten el hecho de ser visiones alternativas a la corriente principal y destacan el carácter social y relacional de los colectivos humanos. Como lo plantea Carrizo (2019) existen

finanzas en otras economías que se contraponen al imaginario del sujeto económico racional:

Un sujeto social e interdependiente que puede aportar al sistema y no solamente recibir, es al mismo tiempo, una ruptura y un cuestionamiento al mensaje mediático que asocia el éxito al hombre económico racional y maximizador de beneficios, que actúa en un sistema económico de suma cero. Si una persona que ha sido exiliada de la ecuación de suma cero, puede reproducir la vida con dignidad, es una constatación de las diferencias, de la diversidad y de la alteridad en todas sus potencias. (...) La alteridad se usa aquí desde el lazo social, desde la idea de sociedad que prioriza a la persona y al trabajo, a la solidaridad y al conjunto, independientemente de las particularidades de cada uno. Se trata del conjunto que se liga entre otros que no necesariamente son iguales. (pp. 30-31)

Lo anterior, ha llevado a inferir que los modelos contables y financieros de la economía imperante no se circunscriben a organizaciones del mundo rural o a sectores populares (Acosta, 2013). Desde esta postura, se torna fundamental aprender de experiencias dadas en comunidades de base rural cuya gestión de recursos les ha permitido sobrevivir a un entorno de alta competitividad y exclusión. Acercarse a dichas experiencias se convierte en un medio legítimo de sentar bases para la construcción de un modelo de gestión financiera solidaria, acorde con el entorno y con mayores posibilidades de ser apropiable en diferentes entornos rurales, lo cual implica, en primera instancia, desligar las relaciones sociales y la contabilidad del reduccionismo económico-financiero y monetario (Mejía, 2020), debido a que en la economía popular y solidaria el dinero es considerado en un segundo plano (León, 2018).

En conexión con lo anterior, la presente investigación busca configurar las bases sociales, entendidas estas como el conglomerado de actores sobre el que se sustenta las relaciones humanas, económicas, políticas, sociales, ambientales, con rasgos distintivos poblacionales y de territorio, necesarias para la construcción futura de un modelo de gestión financiera que defiende el acceso y uso sustentable de los recursos, involucrando variables culturales y ambientales¹, congruente con el contexto de las comunidades rurales como las existentes en una región particularmente marginada y azotada por la violencia, donde concurren poblaciones afros, indígenas y campesinos, entre otros, como es el departamento del Cauca (Colombia). Para esto, se realiza la investigación tomando como referencia las experiencias de cuatro organizaciones donde son evidentes

1 Esto se hace para emular el hecho que las finanzas convencionales se derivan de la vertiente económica neoclásica. Es por ello que las finanzas con perspectiva solidaria se plantean aquí como una rama de la denominada economía social y solidaria – ESS-, cuya novedad radica en “posicionar un discurso alternativo en materia de desarrollo humano y económico, fuertemente crítico con los resultados mostrados por el capitalismo neoliberal” (Guerra, 2010, p. 69).

los procesos- asociativos autogestionados y pensados desde el bien común, las cuales fueron escogidas por su disposición a la presente investigación².

Es un trabajo mixto o triangulado que articula diferentes fuentes teóricas, datos y métodos de investigación (Forni y De Grande, 2020), el cual parte de una visión agregada (departamental y municipal) para llegar a las organizaciones seleccionadas, con quienes son aplicadas herramientas cualitativas y en alguna medida cuantitativas; con esta metodología se logra evidenciar cómo en el departamento del Cauca han aplicado estrategias financieras acordes con el territorio, cultura, economía y población, y cuya caracterización es un insumo valioso para aproximarse a la definición de las bases de un modelo de gestión financiera en contextos rurales del mismo departamento y de la región.

Como complemento, se estructura una propuesta general que revaloriza los ejes de las denominadas finanzas solidarias, incorporando los insumos dados por las comunidades participantes de la investigación, y con lo cual se pretende contribuir a la construcción de una propuesta colectiva de gestión financiera en las comunidades rurales. Este tipo de ejercicio, sin la pretensión de construir un modelo genérico, deja algunos elementos de referencia para futuras investigaciones en el área de las finanzas solidarias en lo que respecta a su sinergia con las ciencias de la gestión y los estudios interdisciplinarios del desarrollo, además que brinda un resultado concreto donde la creación de conocimiento se hace de manera colaborativa con las comunidades rurales valorando sus saberes y experiencias.

II. Alternativas analíticas para las finanzas en contextos rurales

II.1 De las finanzas corporativas a la visión solidaria de las finanzas

Las finanzas en el sentido contemporáneo se fundamentan en el pensamiento de la escuela clásica europea en cabeza de Adam Smith, según la cual, la economía se orienta por principios individualistas, tendientes a la maximización de utilidades, constituyendo el carácter racional de los seres humanos (Landreth y Colander, 2006). Como rama de la economía (específicamente de la microeconomía), las finanzas convencionales se ocupan de la asignación de recursos escasos (Bodie y Merton, 2003). En esta dirección, las finanzas ortodoxas se han desarrollado en un marco pragmático que supone la generación de valor; en consecuencia, su alcance se ha visto acotado a tres conceptos fundamentales: presupuesto de capital, la estructura del capital y la administración del capital (Ross, Westerfield y Jaffe, 2012). Esta visión puramente financista ha alejado las

2 Las organizaciones rurales seleccionadas para el estudio se han visto beneficiadas por contribuciones de entidades públicas y privadas, entre las que se encuentra la Universidad del Cauca y la Federación Nacional de Cafeteros a través del Comité Departamental de Cafeteros del Cauca.

finanzas tradicionales del medio social en que subsiste, individualizando los resultados y *desdemocratizando* los controles populares (Pérez, 2016).

Por fortuna, las finanzas como campo de conocimiento han venido ampliando su alcance y aplicación práctica, al pasar de la teoría de portafolios hacia niveles más complejos de estudio como las finanzas sociales y las comportamentales (Saavedra, M. L. y Saavedra M. J, 2012). Si bien el sistema económico contemporáneo favorece el desarrollo y estudio de las primeras, lo económico no puede estar por fuera de la naturaleza (Coraggio, 2011) y por lo tanto, es posible hablar de apuestas alternativas donde la impronta es el carácter social de las relaciones humanas; estas alternativas tienen su origen en la llamada economía social y solidaria, en tanto vertiente que coloca al ser humano en la base, “con la finalidad de ampliar y/o mejorar las condiciones de vida -sea de sus propios integrantes, de un sector específico de la sociedad, de la comunidad local y/o del entorno” (Chiroque y Niño, 2019, p. 250), y en donde se dirigen los objetivos económicos, sociales y financieros a la satisfacción de las necesidades humanas³.

Desde la perspectiva de la ampliación de la cobertura de los servicios financieros, las finanzas solidarias constituyen una adecuación de estos, estableciendo relaciones duraderas y sustentables de economía y sociedad (Altadill, 2015), las cuales provocan identificación y autorreconocimiento dentro de economías alternativas (Gibson–Graham, 2007). Ahora bien, se debe aclarar que las finanzas solidarias así concebidas no tienen una definición establecida en la literatura y generalmente aceptada por los estudiosos de la economía solidaria, pero existen algunas aproximaciones como la planteada por Quiñones y Fernando (2003, p. 4) en el marco del denominado Taller FinSol de abril de 2001 donde:

...[se] intentó definir las Finanzas Solidarias como «un sello» de finanzas éticas, responsables y sustentables que sólo podría ser aplicado a ciertos tipos de instituciones que respetan abordajes y métodos y [estarían constituidas para proveer] (...) servicios orientados al refuerzo de relaciones sociales y a la producción de capital social.

La economía de la solidaridad, como modo especial y distinto de hacer economía (Guerra, 2014), se inserta en el conjunto de propuestas epistemológicas que intentan analizar la sociedad en sus múltiples dimensiones. La economía social y solidaria es una respuesta a la afirmación del Foro Social Mundial de que otra economía es posible (Coraggio, 2011). Esta surge como una forma de reafirmar los procesos de inclusión social, donde se gesta el crecimiento de las relaciones sociales. En esta línea, la ESS es un espacio común a las experiencias históricas del cooperativismo y mutualismo (Pastore, 2010).

3 En esta dirección el economista Manfred Max-Neef propone “una comprensión de la estructura y dinámica de aquellos aspectos de las actividades sociales que denominamos «sistema económico» desde la perspectiva de la atención de las necesidades humanas básicas, incluidas dentro del marco social y ecológico” (Max Neef, 1998, p. 14).

II.2 Aproximación a las características de las finanzas solidarias en contextos rurales

La economía social y solidaria en su conjunto, y en especial las finanzas solidarias como subrama, contribuyen en el ejercicio económico y financiero de las organizaciones del tercer sector, pero más en aquellas del sector rural, pues en ellas la gestión se realiza por medio del acuerdo colectivo de los integrantes de los grupos de trabajo u organizaciones basándose en la premisa de reciprocidad. Es así como desde el enfoque de las comunidades rurales, además de reconocer los elementos materiales necesarios para el crecimiento de la producción, el recurso principal son las personas, y es de ellas (y con ellas) donde surgen las iniciativas comunes.

En el marco de las alternativas analíticas sobre finanzas en el entorno rural, Nagarajan y Meyer (2005, p. 7) indagan sobre las denominadas finanzas rurales⁴ en donde se considera “a las poblaciones de las áreas rurales como susceptibles de recibir servicios bancarios a través de instituciones eficaces”. No obstante, es de anotar que, en la actualidad, a pesar del avance en las herramientas tecnológicas que contribuyen a llevar los servicios financieros a un número considerable de personas, aún existen limitantes para expandir los productos para los pobladores de zonas rurales en comparación con el financiamiento urbano.

De igual manera, otro referente conceptual son las finanzas populares, las cuales se inscriben en la diversidad y amplitud de ideas, proyectos y realidades que convergen en el planteamiento de crear y desarrollar propuestas y escenarios en torno a lo económico (Ortega, 2008), y que para el caso latinoamericano se representan a través de organizaciones de base, movimientos sociales, minorías, ONG, entre otros.

Finalmente, se encuentran las ideas principales de la teoría económica islámica – la lujuria de los bienes, el papel del dinero, la solidaridad, la justicia social que han derivado en principios generalmente aceptados para las llamadas finanzas islámicas —*riba* o interés, *le gharar* o incertidumbre, *le maysir* o especulación, acumulación de dinero, especulación, actividades ilegales— (Causse, 2012). Aquellas tienen lecciones para ser aprendidas por las finanzas convencionales, como quiera que estas por definición están fundamentadas en el individualismo.

Para puntualizar, Rafael Franco (2014), promotor de la contimetría propone cuatro ejes de estudio para un mayor acercamiento de las finanzas a la sociedad, los cuales se acuñan en el presente trabajo, a saber: territorio, población, cultura y economía. Ejes que si se trabajan en conjunto logran un desarrollo social integral.

4 Siguiendo a Nagarajan y Meyer (2005, p. 1): “el término finanzas rurales engloba tanto las finanzas agrícolas como las microfinanzas rurales, y constituye un sub-sector del sector financiero global”.

El territorio, como eje central, puede ser concebido como un espacio o lugar delimitado donde una o varias comunidades realizan sus prácticas productivas, ambientales, económicas, políticas, culturales y de relacionamiento social, este territorio puede contener un entorno natural específico y varias identidades por las características propias de sus pobladores; es decir, un territorio no es simplemente el lugar, su distinción como territorio se compone por su biodiversidad, creencias, tradiciones e ideologías.

La cultura como eje ha sido invisibilizado a la luz de las finanzas, la cual, en una lectura amplia, implica tradiciones, hábitos, educación, valores, sistemas productivos —producción y distribución—, así como la conducta y normas.

La población se ha analizado, principalmente, desde sus funciones como fuerza de trabajo, capacidades de carga entre grupos productivos y no productivos, ocupación formal, desocupación, subempleo, calificación de la mano de obra, presión laboral en los salarios, etc., y en el campo financiero como grupo objetivo de políticas de colocación de créditos, mas no en una dimensión social y solidaria. La comunidad, como concepto asociado, es una dimensión inseparable de la especie humana (Peña, 2017) y en lo interno y en principio son solidarias (Coraggio, 2009).

El eje económico involucra normas, valores, prácticas e instituciones, que una comunidad voluntariamente insta para organizar el “metabolismo seres humanos – naturaleza mediante actividades interdependientes”, en el denominado ciclo económico (Coraggio, 2009, p. 286), y de esta manera satisfacer las necesidades legítimas de todos.

II.3 Apuesta institucional sobre Economía y Finanzas Solidarias: el caso Colombia

En Colombia la economía solidaria se considera un sector especial de la economía, con una normatividad diferenciada a la que reglamenta a las empresas de capital privado, por lo cual es de importancia exponer lo que nos propone la perspectiva institucional sobre el tema.

Se hace necesario poner de antecedente, la existencia, en los años noventa del siglo pasado, de un sector cooperativo financiero, de ahorro y crédito que atendía las necesidades de las clases populares colombianas, y que para 1997 estaba conformado por tres bancos cooperativos. En esta época, dicho sector se enfrentó a situaciones que lo llevaron a una crisis tendiente a su desaparición, en cuanto se atenuó la recesión económica del país y la crisis del sector financiero tradicional; así las organizaciones del sector solidario quedaron a merced del financiamiento que ofrece la banca tradicional.

En consecuencia, el Estado colombiano actualmente ha dispuesto la Unidad Administrativa Especial de Organizaciones Solidarias UAEOS pensada para el fomento y fortalecimiento de este tipo de organizaciones, entre las que se

encuentran: cooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutuales, corporaciones, fundaciones, grupos de voluntariados, entre otros. En esta línea, la legislación colombiana reconoce dos categorías en las que se distribuyen las organizaciones del sector solidario: “Organizaciones de Economía Solidaria” y las “Organizaciones Solidarias de Desarrollo”; aquí es donde se pueden distinguir las personas jurídicas que constituyen las organizaciones solidarias formales, que, además de tener deberes sociales, tienen obligaciones legales y tributarias, con algunas excepciones por el cumplimiento de sus propósitos sociales.

De igual manera, también se tiene como referente institucional en Colombia el reciente denominado Plan Nacional de Fomento a la Economía Solidaria y Cooperativa Rural PLANFES, en el que se establecen unos objetivos específicos en procura de contribuir con la paz, la equidad y la educación. Estos objetivos se orientan hacia el fortalecimiento y la promoción de la cultura asociativa solidaria, para la generación de ingresos, de trabajo decente, inclusión social, igualdad de oportunidades y construcción de tejido social, como fundamento de una Colombia en paz.

A diferencia de las microfinanzas, las cuales intentan imitar a las finanzas solidarias sin poder lograrlo (Chao-Beroff y Prébois, 2001), los objetivos estratégicos de las finanzas solidarias se agrupan en tres ejes funcionales: las capacidades de autogestión comunitaria y cultura solidaria, la autogestión para la generación de ingresos y las sinergias institucionales. Las finanzas solidarias se desarrollan en torno a la iniciativa de una comunidad, con el establecimiento de unos principios y valores que buscan fortalecer las condiciones sociales, económicas, culturales y ambientales, en tanto que trabajan desde la reciprocidad de las personas consigo mismas y con su entorno.

En consonancia con lo planteado, se pueden apuntar cuatro ideas generales que permiten dar cierre al presente apartado:

1. El estudio de las finanzas contemporáneas es hoy más amplio, de modo tal que apuestas como las finanzas solidarias vienen cobrando una importancia relativa al diferenciarse de las finanzas corporativas en su objeto, enfoque, ejes, grupos de interés y escenarios de actuación.
2. Las finanzas solidarias son una alternativa analítica pertinente para los escenarios rurales que, si bien comparte planteamientos similares con las finanzas rurales, finanzas populares e islámicas, tiene unos atributos particulares derivados del cuerpo teórico provisto por la economía social y solidaria, en el cual tienen espacio las variables económicas del pensamiento convencional junto a otras de carácter alternativo.
3. Los estudios sobre finanzas solidarias deben sin duda involucrar elementos de la teoría financiera —eje económico—, de la sociología y antropología —eje poblacional y cultural— y de las ciencias naturales —eje territorial—, es decir, una aproximación interdisciplinaria, en tanto las finanzas

ortodoxas por sí solas dejan por fuera las variables sociales y del entorno al momento de tomar decisiones para la gestión financiera organizacional.

4. Para el caso colombiano, la revisión normativa institucional al sector de la economía solidaria y sus diversas prácticas, resulta importante para identificar los puntos diferenciadores de las finanzas solidarias ante las microfinanzas, en tanto estas últimas se enfocan en la maximización de utilidades por medio de la expansión de servicios financieros accesibles al tener menos exigencias que la banca convencional —incorporando solamente el eje económico—.

III. Caracterización y diagnóstico

Esta investigación se sustenta en la aplicación de las metodologías de Diagnóstico Rural Participativo (Chambers, 1997) e Investigación Acción Participativa (Pérez, Maya y Farra, 2001), en la que los objetivos son conocidos tanto por los investigadores como por la comunidad, promoviendo la construcción conjunta de conocimiento (Contreras, 2002). Entre las aproximaciones metodológicas se realizaron talleres grupales para la sistematización de experiencias con los miembros de las organizaciones rurales (FAO, 2012; Jara, 1994) y entrevistas individuales a profundidad con la(s) persona(s) encargada(s) de la información financiera. Se creó un instrumento híbrido que sintetiza la ficha de caracterización de competencias organizacionales usada para la elaboración de estrategias de inclusión productiva (Rivas, 2013), y el formato de encuesta para el análisis de condiciones financieras de organizaciones del sector agro en el Cauca (Díaz, 2016).

El ejercicio investigativo se llevó a cabo a partir de las actividades que se muestran a continuación:

- a) Diseño de un instrumento metodológico
- b) Acercamiento a experiencias organizacionales del sector rural
- c) Caracterización de organizaciones rurales
- d) Socialización / validación del ejercicio de caracterización y construcción de bases del modelo
- e) Consolidación de los hallazgos

Con fundamento en la metodología, para el desarrollo de la segunda actividad, se focalizaron organizaciones del centro, nororiente y sur caucano, a saber: la Asociación de Prosumidores Agroecológicos Agrosolidaria Seccional Piagúa (municipio de El Tambo – zona centro), Asociación de Productores Agropecuarios de Bolívar ASPABOL (municipio de Bolívar – zona sur), la Asociación de Productores Cristianos de Café Especial del Oriente Caucaño y Occidente del Huila ASPROFECH (Municipio de Páez – zona nororiente), y Enredarte con Identidad (municipios de Corinto, Caldone, Jambaló, Toribío y Silvia –zona nororiente). Estas organizaciones fueron seleccionadas, además, considerando su ubicación,

su trayectoria —etapas de éxito y obstáculos—, dinámicas productivas —actividades diferenciadas entre ellas—, impacto generado en su entorno —con beneficios a la comunidad—, su estructura organizacional, así como la filosofía y consigna organizacional enfocada al buen vivir, como seguidamente se aprecia.

Agrosolidaria Seccional Piagúa se constituye formalmente en el año 2010, logrando canalizar recursos de ayudas externas y apoyar procesos de fortalecimiento de la cadena de aguacate y en especies menores. ASPABOL es una organización formalizada en el año 1998, creada por agricultores, especialmente cultivadores de caña panelera. ASPROFECH es una iniciativa que se originó en la vereda San Luis al sur del municipio de Páez en octubre del 2012, como una reacción de la comunidad ante los bajos precios del café; la organización ha tenido gran acogida por la comunidad incrementando con el tiempo el número de asociados. Enredarte con identidad es una red de artesanas que reúne a Kumbiayca de Corinto, Filigranas de Caldon, Backuwe de Jambaló, Waka't kiwe de Toribío y de Manos Silvianas del municipio de Silvia. La red se originó en el año 2011 procurando que el trabajo de estos grupos de artesanas sea valorado, y el arte del tejido no se pierda dentro de las culturas.

Algunas características demográficas se presentan en las Tablas 1 a 6.

Tabla 1: Características constitutivas de los hogares de los asociados de las organizaciones caracterizadas

Estadísticos descriptivos de los hogares	Agrosolidaria Piagúa	ASPABOL	ASPROFECH	Enredarte
Mujeres	57,14%	40%	7,14%	90%
Hombres	42,86%	60%	92,86%	10%
Edad promedio general	50,7	46	39,75	45,50
Edad promedio mujeres	50	43	54	46,44
Edad promedio hombres	51	50	39,75	37
Tenencia de la finca (años promedio)	19	42	14,6	19,8
Tamaño de hogar (promedio)	5	4,5	3,5	4,8
% de menores en hogares	16,67%	20,90%	30,43%	22,92%
Hogares con un solo aportante	0%	46,67%	38,46%	20%

Fuente: Elaboración propia con base a información de las organizaciones caracterizadas.

Tabla 2: Participación de los asociados en prácticas solidarias

Participación en prácticas solidarias	Agrosolidaria Piagúa	ASPABOL	ASPROFECH	Enredarte
1. Bingo	14,29%	46,67%	30,77%	30%
2. Rifa	42,86%	73,33%	53,85%	60%
3. Préstamos sin interés	42,86%	73,33%	69,23%	10%
4. Colectas	28,57%	46,67%	53,85%	50%
5. Venta de alimentos	28,57%	53,33%	46,15%	60%
6. Donaciones	28,57%	60%	61,54%	50%
7. Arreglos de vías	85,71%	80%	92,31%	50%
8. Siembra de arboles	57,14%	86,67%	76,92%	50%
9. Festividades	42,86%	46,67%	23,08%	30%
10. Fiestas familiares	57,14%	93,33%	84,62%	30%
11. Cuidado de semillas	42,86%	46,67%	30,77%	40%
12. Recuperación de prácticas tradicionales	28,57%	33,33%	46,15%	30%
13. Mingas	100%	93,33%	76,92%	50%
14. Otro	28,57%	6,67%	0%	0%

Fuente: Elaboración propia con base en las organizaciones caracterizadas.

Tabla 3: Acceso a la tierra asociados de las organizaciones rurales caracterizadas

Distribución de las fincas por extensión por hectáreas (ha)	Agrosolidaria Piagúa	ASPABOL	ASPROFECH	Enredarte
Menor o igual a 0,5 ha	14,29%	6,67%	7,69%	40%
Mayor a 0,5 y menor igual a 2 ha	0%	13,33%	46,15%	10%
Mayor a 2 y menor igual a 5 ha	42,86%	46,67%	23,08%	40%
Mayor a 5 y menor igual a 8 ha	0%	20%	15,38%	0%
Mayor a 8 ha	42,86%	13,33%	7,69%	10%

Fuente: Elaboración propia con base a información de las organizaciones caracterizadas.

Tabla 4: Tipo de mano de obra utilizada por los hogares caracterizados

Fuentes	Agrosolidaria Piagúa	ASPABOL	ASPROFECH	Enredarte
Jornalero	71,43%	73,33%	100%	20%
Familia	42,86%	60%	53,85%	40%
Mano prestada	28,57%	60%	15,38%	40%

Fuente: Elaboración propia con base a información de las organizaciones caracterizadas.

Tabla 5: Fuentes de financiamiento

Fuentes de Financiamiento / % Hogares	Agrosolidaria Piagúa	ASPABOL	ASPROFECH	Enredarte
1. Amigos, vecinos, familia	14,3%	20%	38,5%	40%
2. Tendero	42,9%	20%	23,1%	10%
3. Bancos	71,4%	80%	61,5%	20%
4. Prestamistas	14,3%	13,3%	30,8%	0%
5. Organización donde trabaja	28,6%	0%	15,4%	0%
6. Prenderías	0%	0%	0%	0%
7. Cooperativas	14,3%	6,7%	0%	0%
8. Proveedores	0%	0%	0%	0%
9. Fundación – ONG	0%	0%	0%	0%
10. Cabildo	0%	0%	0%	0%
11. Caja de compensación	0%	0%	0%	0%
12. Recursos propios	0%	13,3%	0%	0%
13. Tarjeta de crédito	0%	0%	0%	0%
Otro	28,6%	0,1%	0%	10%

Fuente: Elaboración propia con base en las organizaciones caracterizadas.

Tabla 6: Motivos de solicitud de financiamiento de las familias de las organizaciones caracterizadas

Agrosolidaria Piagúa	ASPABOL	ASPROFECH	Enredarte
Alimentación – Consumo	Alimentación	Alimentación	Alimentación
Pago trabajadores	Cultivo de caña	Abonos e Insumos	Cultivo de pollos
Vivienda	Cultivo de café	Gastos personales	Educación
Infraestructura	Cultivo de banano	Educación	Salud
Siembra de aguacate	Ganado	Negocio	Tienda
Educación	Mantenimiento de finca	Siembra de café	Arreglos de vivienda
Abonos	Abonos	Sostenimiento de la finca	
Maquinaria	Compra de terrenos	Replantación de café	
		Pago trabajadores	

Fuente: Elaboración propia en base a información de las organizaciones caracterizadas.

Atendiendo al tipo de investigación, la presente tiene diferentes matices, tal como se aprecia en la Tabla 7, que permite un análisis integral de las diferentes variables de estudio.

Tabla 7: Tipos de investigación de acuerdo con las ciencias sociales

Criterio	Tipo de investigación y argumento
Método	Investigación Inductiva: Partiendo de la observación de las experiencias organizacionales, se realiza una comparación del quehacer organizacional con los planteamientos teóricos ortodoxos y alternativos sobre las finanzas, donde se descubren elementos comunes que dan apertura a un enfoque general, para proponer un modelo de gestión financiera aplicable a organizaciones de base rural.
Propósito o finalidad	Investigación aplicada: Esta investigación se logra con el acercamiento a las comunidades rurales que permiten observar y registrar sus prácticas organizativas.
Medios utilizados para obtener los datos	Investigación de campo: Para desarrollar esta investigación se estructuran talleres participativos con el fin de conocer las prácticas organizativas, productivas y sociales. Se estructuran y utilizan dos formatos de encuesta para caracterizar los hogares y la estructura organizacional.
Nivel de conocimientos adquiridos	Investigación descriptiva: Por medio de la observación de las prácticas organizativas y la caracterización se busca mostrar que elementos de las finanzas convencionales y de las finanzas solidarias se tienen en las organizaciones, con el propósito de reconocer las experiencias de las finanzas en los entornos rurales.

Fuente: Adaptado de Marín (2008).

Con el fin de garantizar la coherencia entre las aproximaciones teóricas de la investigación, las herramientas metodológicas aquí usadas se encuentran orientadas en su mayoría a un enfoque cualitativo donde tienen lugar la participación, al habla y la escucha, la escritura e incluso el dibujo, con el fin de poder conocer los pensamientos y observar las diferentes prácticas inherentes a las organizaciones analizadas. Asimismo, con la intención de contrastar la teoría y las prácticas, así como identificar las bases sociales para la gestión financiera de estos modelos organizacionales, se contemplaron talleres grupales que retoman aspectos de la sistematización de experiencias con los miembros de las organizaciones rurales (Jara, 1994; FAO, 2012) sin llegar a ser una sistematización en sí misma.

Los encuentros planteados fueron: 1. Seminario-taller de introducción a las finanzas solidarias; 2. Taller participativo de aplicación de instrumentos para la caracterización de las condiciones económicas de los asociados y la estructura organizacional; y 3. Taller cualitativo de socialización y construcción de un plan de acción. En el Esquema 1 se resumen las etapas de investigación.

Esquema 1: Etapas de la investigación



Fuente: Elaboración propia.

IV. Resultados y discusión

Los resultados se dan desde la mirada de las organizaciones rurales participantes en la investigación, como protagonistas propias del estudio, en donde se evidencia la integración de los ejes constitutivos de la sociedad en la gestión organizacional.

Los asociados a Agrosolidaria Seccional Piagúa, en relación al eje medio ambiental, proponen: el mantenimiento y cuidado de bosques, la producción agroecológica, la reforestación, la identificación de zonas y especies de cuidado, la elaboración de un proyecto ambiental, la autogestión con recursos propios y donación de semillas; respecto a la cultura consideran la organización comunitaria de eventos; en la vía comunitaria, el fortalecimiento del lote colectivo que tienen destinado para la producción; y desde la perspectiva económica, proyectan ampliar la comercialización de las especies menores, mejorar la organización administrativa de la tienda comunitaria y la constitución de un almacén de agroinsumos.

Los asociados a ASPABOL contemplan la capacidad de otorgar préstamos a los asociados, gestionar la presentación de proyectos de vivienda, mejorar las condiciones y medios de vida, promover las capacitaciones, innovar en la producción y mejorar la comercialización de sus productos.

ASPROFECH, con el propósito de evolucionar su comercialización, se propone —además de seguir vendiendo café pergamino— tostar café especial para ofrecerlo molido y tener una marca propia para el abastecimiento local. Desde el enfoque administrativo, ven la necesidad de asignar cargos y responsabilidades con el reconocimiento de remuneraciones o bonificaciones, así como de definir capacitaciones para tener el conocimiento sobre presentación de propuestas/proyectos, y fortalecer los saberes técnicos productivos en la agricultura —o tener un agrónomo permanente en la organización para el estudio de los suelos y variedades de café—. En relación con lo económico, buscarán

fortalecer el fondo rotatorio con el establecimiento de lineamientos sobre los créditos asociativos y los beneficios por el pronto pago para asociados.

En cuanto a Enredarte con Identidad, desde su visión holística consideran las siguientes acciones, a) respecto al eje económico, el intercambio de conocimientos/saberes con comunidades u organizaciones externas —por medio de jornadas de capacitación que la organización puede ofrecer—, la organización de un trueque, la producción de material propio —como la lana de ovejo y fique—, la vinculación de otras actividades productivas como la cerámica, costura, carpintería, forja, bisutería y bordado, asimismo, ampliar o tener mayor acceso a vitrinas para la exposición de sus productos en lugares estratégicos; b) desde el enfoque cultural, se proponen integrar otras técnicas de tejido e identificar la creación de cadena de valor, en cuanto se pueden realizar intercambios de conocimientos en tinturas, agujas y subproductos, crear escuelas de tejido para mujeres, jóvenes y niños.

En consonancia con lo expuesto por las organizaciones, la gestión debe pensarse con estrategias y compromisos colectivos que involucren variables para la protección social y ambiental, promuevan el trabajo decente, la inclusión social y la generación de riqueza comunitaria —representado en capital social— haciendo frente a las condiciones del mercado para un desarrollo sostenible en la ruralidad. Asimismo, el impacto de los planes de trabajo se debe medir desde los planteamientos de Coraggio (2013), quien define que las actividades deben ser:

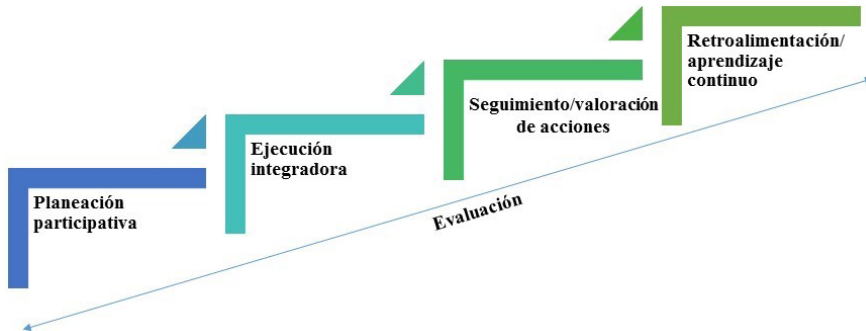
...evaluadas no en términos de la máxima rentabilidad del capital [monetario] sino de: (i) su eficacia para producir a fin de resolver necesidades prioritarias y/o contribuir al mejor funcionamiento del sistema económico social y solidario en su conjunto, y de (ii) su efecto positivo directo e indirecto sobre las relaciones sociales y el contexto natural. (p. 36)

A su vez, en el marco de un plan de trabajo o modelo de gestión financiera se deben establecer unos procesos y estructura, de modo que se dé un orden a las actividades para conseguir los objetivos.

Considerando las organizaciones rurales, la gestión financiera en sus diferentes etapas debe complementar el trabajo comunitario que da valor agregado a la gestión y es más que pertinente incorporar los recursos no monetarios que el territorio le ofrece a la organización para cumplir sus propósitos. En este sentido, la propuesta contiene elementos que integran procedimientos y técnicas organizacionales e incluye las siguientes variables: i) objetivos organizacionales, ii) realidad social de la comunidad, iii) partes interesadas, iv) impacto territorial medio ambiental, v) asignación de cargos y responsabilidades, vi) apoyo técnico, tecnológico y profesional, vii) presupuestos, viii) soporte tecnológico, ix) definición de la producción, x) definición de aportes financieros y no financieros, xi) expectativa de beneficios, xii) inversiones, entre otros.

El Esquema 2 representa las etapas de la gestión financiera de una organización rural, en donde la participación comunitaria está presente en cada etapa.

Esquema 2: Etapas de la gestión financiera en organizaciones de base rural



Fuente: Elaboración propia.

Los elementos de las finanzas solidarias están presentes en las cuatro etapas del ciclo por medio de los ejes cultural, territorial, económico y poblacional, en tanto la gestión estaría sobre los valiosos —muchos o pocos— recursos monetarios y no monetarios con que cuenta la comunidad, alineados con la sostenibilidad, la justicia social y estrategias de participación inclusiva (Sanchis y Campos, 2018).

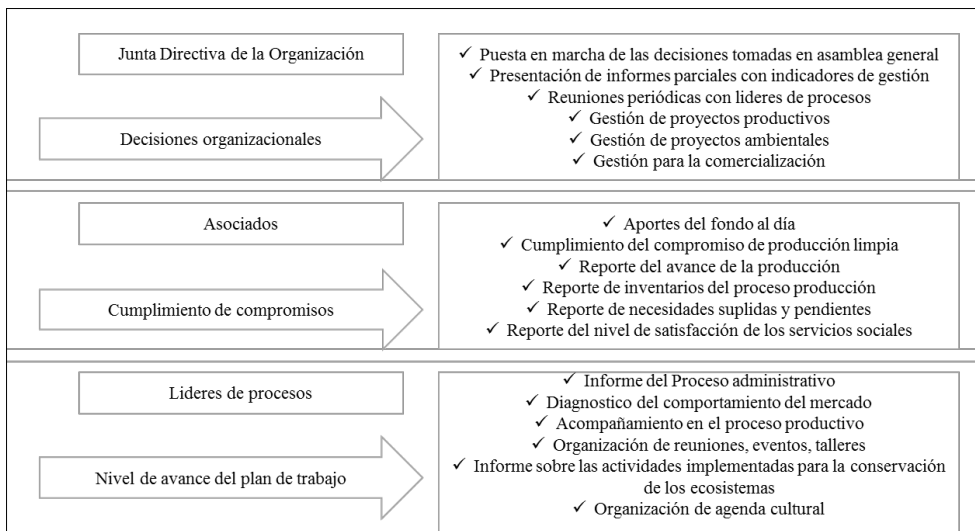
En la primera etapa, la planeación se enfrenta a: 1) Establecer estrategias de participación colectiva y democrática como las asambleas generales y comités de trabajo que impulsen las decisiones organizacionales apropiadas para la comunidad —esto respondería al eje poblacional—; 2) Proyectar los ingresos y egresos siendo prudentes con la proyección de estos, para no sobrevalorar los rubros de ingresos y sin subestimar los gastos y costos de la organización, además de considerar previsiones por los riesgos ambientales a los que están expuestos los cultivos —que tendrían implicaciones en el eje económico—; 3) Potencializar el trabajo de los líderes y lideresas que conocen las particularidades, costumbres y creencias de la comunidad —todo esto como elementos de la cultura—; 4) Identificar los recursos que el ecosistema le ofrece a la comunidad y que la organización requiere utilizar para las actividades organizacionales, y establecer las acciones de cuidado que se deben tener en cuenta para mantener las riquezas naturales.

En la etapa de ejecución integradora es importante reconocer las habilidades de las personas para asignar responsabilidades coherentes, con un plan de trabajo bien definido que permita identificar los logros, y la supervisión de forma permanente por parte del colectivo. Además, el papel de las familias y de la comunidad hace viable o no las acciones, por lo que se necesita la voluntad

y disposición para el logro de las metas. En la ejecución se debe reconocer a las familias como unidad de producción y de consumo, entendiendo que sus decisiones económicas no siguen la lógica del mercado (Gómez, 2000). De igual manera, las dinámicas del mundo moderno han llegado a las áreas rurales como instrumentos de soporte y comunicación, y cada vez más la educación formal se expande en los diferentes escenarios, y esto también influye en la gestión financiera de las organizaciones de base rural.

La etapa de seguimiento se puede hacer no solo como un ejercicio de verificación de lo ejecutado y logrado, sino también como un ejercicio que, articulado con la programación de actividades o plan de trabajo, permite evidenciar el nivel de avance por medio de los indicadores, revisar si las estrategias adaptadas permiten el logro de las metas o se deben reformular en el transcurso del plan de trabajo. En cuanto a las organizaciones de base rural se pueden determinar desde la planeación unos conductos regulares que den orden y faciliten el seguimiento tanto en lo productivo como en la organización, teniendo algunas consideraciones en diferentes niveles, tal como se muestra en el Esquema 3.

Esquema 3: Seguimiento del plan de trabajo desde las actividades organizacionales

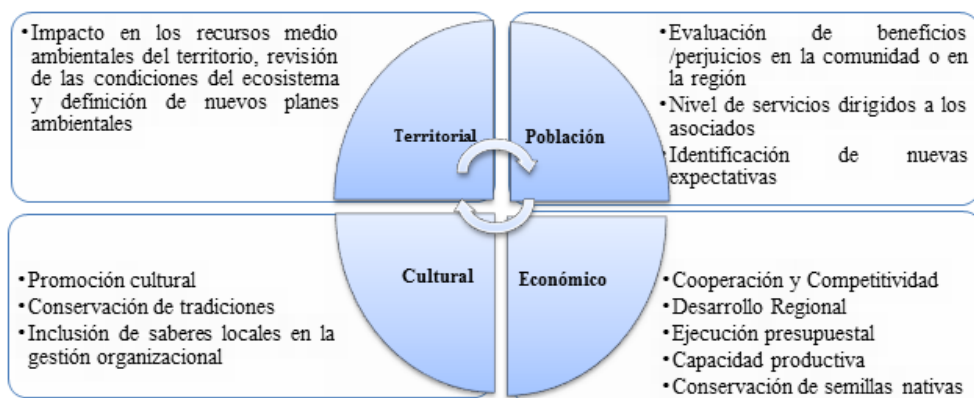


Fuente: elaboración propia.

La etapa de retroalimentación se considera fuente de nuevas ideas desde lo poblacional, territorial, cultural y económico, como se puede ver en Esquema 4. Las experiencias que las organizaciones puedan llegar a tener se deben tomar como aprendizajes que fortalezcan las iniciativas; esta fase final de reinicio procura identificar el impacto social/comunitario, cultural, económico y medio ambiental que las actividades organizacionales propiciaron. Esta revisión es el

punto de partida de una nueva ruta de trabajo donde se retoman los aspectos positivos para fortalecerlos, y mantiene presente los desaciertos para no volver a llegar a ellos y hacerles frente a las nuevas condiciones del entorno.

Esquema 4: Frentes de aprendizaje continuo en las organizaciones de base rural



Fuente: Elaboración propia.

En la Tabla 8 se presenta un esquema en el cual se intenta concretar los elementos más significativos desde los ejes de las finanzas solidarias en relación con la gestión financiera.

Los hallazgos permiten resaltar la importancia de la confluencia de los saberes o conocimientos locales y los constructos teóricos prácticos de nivel global, y que estos elementos unidos favorecerían de manera positiva el quehacer de las organizaciones de base rural, donde el ser humano y sus expresiones sociales —con reciprocidad y solidaridad— dinamizan el día a día.

Tabla 8: Propuesta de variables a considerar en la gestión financiera con perspectiva solidaria en la ruralidad

Ejes/ Elementos de la Gestión Financiera	Dirección Organizacional	Implementación de Políticas	Administración de los recursos	Propósitos y/o intereses
Poblacional	Se escucha la opinión de todos los asociados en escenarios de discusión colectiva, en donde se toman las decisiones en consenso.	Las políticas que se implementan responden a las requerimientos y obligaciones que los asociados han adquirido con la organización en relación con lo productivo y lo administrativo, Reconocimiento de los grupos etarios.	Son los mismos asociados los que integran al grupo que realiza estas actividades a través de cargos como: presidentes de asambleas, secretarios, tesoreros, y veedores. Líderes de procesos.	Las actividades que la organización realiza están pensadas para generar beneficios colectivos en pro de mejorar la calidad de vida (1. Nivel de vida; 2. Condiciones de vida; 3. Medios de vida).

Ejes/ Elementos de la Gestión Financiera	Dirección Organizacional	Implementación de Políticas	Administración de los recursos	Propósitos y/o intereses
Económico	La organización prioriza los cultivos que contribuyan a conseguir recursos para invertir en soporte para la producción o comercialización.	- Constitución de fondos de ahorro y crédito - Políticas de inversión - Políticas de financiamiento - Políticas de inventarios	Reinversión interna de excedentes. Se gestionan proyectos para el financiamiento de propuestas productivas.	Lograr que las actividades productivas y comerciales generen excedentes para retribuir en beneficios para los asociados.
Territorial	La organización fomenta el respeto con el medio ambiente y ecosistemas específicos de los territorios.	Establecimiento de políticas de reforestación, de cuidado de los nacimientos de agua, y de manejo de residuos.	Se reconocen las condiciones ambientales de los territorios para definir cuál es el mejor tratamiento y cultivos para invertir.	Cuidar la naturaleza que provee los espacios y condiciones donde se desarrollan las actividades de la organización.
Cultural	Reconocimiento de las diferentes etnias que integran la organización.	Respeto entre los asociados. Sistemas de comunicación. Integración de los niños, niñas, jóvenes y adultos mayores en las dinámicas organizacionales.	Ejecución de prácticas culturales desde el enfoque artístico, como los conocimientos tradicionales para la eficiencia productiva.	Preservar los saberes y conocimientos aceptados por los integrantes de la organización como riqueza inmaterial.

Fuente: Elaboración propia.

V. Conclusiones

Las finanzas solidarias permiten una gestión integral como alternativa a las finanzas corporativas, exponiendo su pertinencia y aplicabilidad a organizaciones de base rural. En este sentido, desde los ejes: población, territorio, cultura y economía, junto a la presencia de organizaciones de economía social y solidaria se amplía el espectro de la gestión financiera, social y solidaria de las organizaciones en los contextos rurales que, sin apartarse de los planteamientos de las finanzas corporativas, coexisten, dando prioridad a los objetivos comunitarios. Las bases de gestión financiera identificadas para las organizaciones rurales desde las perspectivas de las finanzas solidarias, ubica a las personas —con sus necesidades y aspiraciones— como pilar de todas las estrategias, procedimientos y decisiones a nivel organizacional, además procura la armonía entre las diferencias culturales y el respeto por el territorio con su medio ambiente, sin desconocer la búsqueda de rendimientos económicos desde lo productivo. La participación colectiva debe estar inserta en todas las etapas de la gestión, para la toma de decisiones, en las acciones a ejecutar, en la verificación, al examinar

los resultados y aprender de ellos, como en la evaluación permanente a cada acción; ese es el principio fundamental de una gestión financiera desde la perspectiva solidaria, donde todos son responsables y se espera un beneficio común a partir de los relacionamientos sociales y los rendimientos financieros.

VI. Referencias bibliográficas

- Acosta, A. (2013). Otra economía para otra civilización. *Revista Temas*, No.75, 21-27.
- Altadill, M. (03, 2015). Finanzas Solidarias: Herramientas financieras al servicio de causas sociales. Recuperado de: <https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/5419/retrieve>
- Bodie, Z. y Merton, R. (2003). *Finanzas*. (2a ed.) México D.F: Prentice Hall.
- Causse, G. (2012). Islamic Finance: An Alternative Finance or an Antidote to the Crisis of Capitalism? En, W. Barnett y F. Jawadi, *Recent Developments in Alternative Finance: Empirical Assessments and Economic Implications* (pp. 173-196), Bingley, Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited.
- Carrizo, A. (2019). Finanzas solidarias con otros. Recuperado de: <http://ridaa.unq.edu.ar/handle/20.500.11807/2899>
- Chambers, R. (1997). *Diagnóstico rural participativo*. GTZ, Alemania.
- Chao, R. y Prébois, A. (2001). Finanzas solidarias. Recuperado de: <http://finsol.socioeco.org/>
- Chiroque, H. y Niño, L. (2019). La experiencia de la Incubadora Universitaria de Economía, Mercados y Finanzas Solidarias de la Universidad Nacional de Quilmes. Incubación de procesos para impulsar circuitos económicos solidarios. *Revista Otra Economía*, No. 21 (Vol. 12), pp. 248-260.
- Confecámaras – Red de Cámaras de Comercio (2018). Registro Único Empresarial y Social –RUES. Entidades Sin Ánimo de Lucro. Recuperado de: <http://www.rues.org.co/ESAL>
- Contreras, R. (2002), La investigación Acción Participativa (IAP): revisando sus metodologías y sus potencialidades. En, J. Durston y F. Miranda, *Experiencias y metodología de la investigación participativa* (pp. 9-18), Santiago de Chile: CEPAL.
- Coraggio, J. (2013). La economía social y solidaria, y el papel de la economía popular en la estructura económica. Recuperado de: <http://www.coraggioeconomia.org/jlc/archivos%20para%20descargar/La%20economia%20Popular%20y%20Solidaria%20El%20Ser%20Humano%20Sobre%20el%20Capital.pdf>
- Coraggio, J. (2011). *Economía Social y Solidaria. El trabajo antes que el capital*. (1ª ed.). Quito: Editorial Abya-Yala.
- Coraggio, J. (2009). Principios, Instituciones y Prácticas de la Economía Social y Solidaria. Recuperado de: <http://www.coraggioeconomia.org/jlc/archivos%20para%20descargar/economiasocial.pdf>
- Díaz, L. (2016). *Sistema de captación de recursos de capital de start up agroindustriales del departamento del Cauca. Caso: Corporación Incubadora de Empresas Agroindustriales del Cauca AGROINNOVA*. Tesis para optar el título de Magíster en Administración, Universidad Nacional de Colombia, Palmira, Colombia.

- FAO (2012). Guía metodológica de sistematización. Programa Especial para la Seguridad Alimentaria PESA en Centroamérica. Recuperado de: <http://148.202.167.116:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2223/Gu%C3%ADa%20metodol%C3%B3gica%20de%20sistematizaci%C3%B3n.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Forni, P. y De Grande, P. (2020). Triangulación y métodos mixtos en las ciencias sociales contemporáneas. *Revista Mexicana de Sociología*, No. 1 (Vol. 82), 159-189.
- Franco, R. (2014). Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría. *Revista Científica General José María Córdova*. No. 13 (Vol. 12). pp. 165-190.
- Gibson–Graham, J.K., (2007), La construcción de economías comunitarias: las mujeres y la política del lugar. En, W. Harcourt y A. Escobar. *Las mujeres y las políticas del lugar* (pp. 147-174). México D.F. Universidad Nacional Autónoma de México
- Gómez, S. (2000) Organizaciones Rurales en América Latina (marco para su análisis). *Revista Austral de Ciencias Sociales*, N° 4, 27-54.
- Guerra, P. (2014). *Socioeconomía de la solidaridad. Una teoría para dar cuenta de las experiencias sociales y económicas alternativas* (2a ed.). Bogotá: Ediciones Universidad Cooperativa de Colombia.
- Guerra, P. (2010). La economía solidaria en Latinoamérica. Recuperado de: https://base.socioeco.org/docs/la_economia_solidaria_en_latinoamerica_p_guerra.pdf
- Jara, O. (1994). *Para sistematizar experiencias: una propuesta teórica y práctica* (3ª ed.), San José, Costa Rica: ALFORJA.
- Landredth, H. y Colander, D. (2006) *Historia del pensamiento económico* (4ª ed.). Madrid: McGraw-Hill.
- León, L. (2018). Principios de la Economía Popular y Solidaria en el sector asociativo. En, E. Olivares y C. Valladares, *Dossier Académico, Río 2018*, (pp. 13-20). Guayaquil: CIDE.
- Marín, A. (2008). Investigación Cualitativa. Clasificación de la Investigación. Recuperado de: <https://metinvestigacion.wordpress.com/2008/03/07/clasificacion-de-la-investigacion/>
- Max-Neef, M. (1998). *Desarrollo a escala humana: conceptos, aplicaciones y algunas reflexiones* (2ª ed.) Montevideo: Icaria Editorial, S.A.
- Mejía, E. (2020). García-Casella: Una vida al servicio de una contabilidad científica y socialmente comprometida. *Teuken Bidikay*. N° 17 (Vol. 11), 21-26.
- Nagarajan, G. y Meyer, R. (2005). Finanzas rurales: Avances recientes y lecciones emergentes, debates y oportunidades. Recuperado de: <https://www.findevgateway.org/sites/default/files/publications/files/mfg-es-documento-finanzas-rurales-avances-recientes-y-lecciones-emergentes-debates-y-oportunidades-7-2005.pdf>
- Nassar, J. (2019). *Finanzas comportamentales: implicaciones de los sesgos de encuadre y cuentas mentales en la toma de decisiones financieras*. Tesis para optar el título de Psicólogo, Universidad de los Andes, Bogotá, Colombia.
- Ortega, C. (2008). Finanzas Populares y Migración: tejiendo la red para el desarrollo local. Recuperado de: <https://www.codespa.org/aprende/publicaciones/finanzas-populares-y-migracion-tejiendo-la-red-para-el-desarrollo-local/>
- Pastore, R. (2010). Un panorama del resurgimiento de la economía social y solidaria en Argentina. Recuperado de: <http://www.unq.edu.ar/advf/documentos/59400be7cff6a.pdf>

- Peña, E. (2017). Glosario de desarrollo rural con perspectiva territorial. En C. Corredor, *Desarrollo rural territorial, economía campesina y caminos solidarios* (pp. 135-209). Popayán, Colombia: Editorial Universidad del Cauca.
- Pérez, E.; Maya, D. y Farra, M. (2001). Metodologías participativas en la formulación y planificación de proyectos de desarrollo rural. Fase de diagnóstico en siete municipios del sur del Huila. Cuadernos de desarrollo rural, 47, segundo semestre de 2001. Pontificia Universidad Javeriana, Instituto de Estudios Rurales. Bogotá.
- Pérez, M, (2016), Las finanzas alternativas, disciplina al servicio del desarrollo socio-económico con inclusión. En G. Ziritt, *Diálogo de saberes desde las Ciencias Económicas, Administrativas y Contables* (pp. 394-406). Sincelejo: Editorial CECAR.
- Quiñones, B. y Fernando. S, (2003). *El Capital Social en las Finanzas Solidarias*. Recuperado de: https://base.socioeco.org/docs/doc-236_es.pdf
- Rivas, M. (2013). Índice ICO: Competencias Organizacionales. Diagnóstico Organizacional participativo, rápido y eficiente. Recuperado de: http://www.ard.org.co/midas/departamentos/agricultores-y-cadenas-de-valor/pdf/Indice_ICO_ultimo.pdf
- Ross, S. Westerfield, R. y Jaffe, J. (2012) *Finanzas Corporativas* (9ª ed.), México D.F: McGrawHill.
- Saavedra, M. L. y Saavedra, M. J. (2012). Evolución y aportes de la teoría financiera y un panorama de su investigación en México: 2003-2007. *Revista Ciencia Administrativa*. No. 2. 45-61.
- Sanchis, J. y Campos, V. (2018). Economía del Bien Común y Finanzas Éticas. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, No. 93. 241-264.

Castañeda, Y., Patiño, R., Lezama, J., y Valero, G. (2021). Los trabajos de grado de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 179-203. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a07>

Los trabajos de grado de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá¹

Yaquelin Castañeda Novoa

Universidad Santo Tomás
yaquelincastaneda@usantotomas.edu.co
Orcid: 0000-0002-3655-107X

Ruth Alejandra Patiño Jacinto

Universidad Nacional de Colombia
rapatinoj@unal.edu.co
Orcid: 0000-0001-6017-7666

Juan Carlos Lezama Palomino

Universidad Santo Tomás
juanlezama@usantotomas.edu.co
Orcid: 0000-0002-6009-7022

Gloria Milena Valero Zapata

Universidad Santo Tomás
gloriavalero@usantotomas.edu.co
Orcid: 0000-0002-6796-3907

Los trabajos de grado de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá

Resumen: La presente investigación tiene como propósito caracterizar los trabajos de grado vigentes en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá al 2020. Desde esta consideración, se identifican las modalidades y se determinan las más utilizadas por los estudiantes que han aprobado su trabajo de grado. Para ello se implementó una metodología cualitativa con un alcance exploratorio y descriptivo, que implica tanto la revisión documental del tema como la aplicación de entrevistas semiestructuradas a los profesores responsables de gestionar las modalidades de trabajo de grado en cada programa. Los resultados muestran que existen diversas alternativas de trabajos de grado como la investigación, asignaturas de posgrado, preparatorios, entre otros. Sin embargo, la elección de los estudiantes depende de sus intereses, el tiempo, el costo o la complejidad de las modalidades. En investigaciones futuras se plantea la relación de los trabajos de grado con el logro de los objetivos de formación.

Palabras clave: Trabajos de grado, opciones de grado, programas de Contaduría Pública.

Bachelor's theses of accredited Public Accounting programs in Bogotá

Abstract: The present research aims at characterizing current bachelor's theses in accredited Public Accounting programs in Bogotá as of 2020. Under this consideration, the modalities are identified and those most used by the students who have successfully completed their bachelor's thesis are determined. To do so, a qualitative methodology with an explanatory and descriptive scope was implemented, which implies both a documentary review of the topic and conducting semi-structured interviews with the teachers in charge of managing the bachelor's thesis modalities in each program. The results show there are diverse alternatives of bachelor's theses such as research, graduate program course, preparatory, among others. However, students' choice depends on their interests, available time, cost, or complexity of the modalities. The relationship between bachelor's theses and the achievement of training goals is proposed as future research.

Keywords: Bachelor's theses, degree options, Public Accounting programs.

Os trabalhos de formatura dos programas de Contabilidade Pública acreditados em Bogotá

Resumo: Esta pesquisa tem como objetivo caracterizar os trabalhos de formatura vigentes nos programas de Contabilidade Pública acreditados em Bogotá até 2020. Desde esta consideração, identificam-se as modalidades e determinam-se as mais utilizadas pelos estudantes que aprovaram seu trabalho de formatura. Para isso, implementou-se uma metodologia qualitativa com um alcance exploratório e descritivo, que implica tanto a análise documental do assunto como a aplicação de entrevistas semiestructuradas aos professores responsáveis de gerir os eixos de trabalho de formatura em cada programa. Os resultados evidenciam que existem diversas alternativas de trabalhos de formatura como a pesquisa, disciplinas de pós-graduação, preparatórios, entre outros. No entanto, a escolha dos estudantes depende de seus interesses, o tempo, o custo ou a complexidade das modalidades. Em pesquisas futuras planeja-se a relação dos trabalhos de formatura com a consecução dos objetivos de formação.

Palavras-chave: Trabalhos de formatura, opções de formatura, programas de Contabilidade Pública.

Les travaux de diplôme des programmes de comptabilité publique accrédités à Bogota

Résumé: Cette recherche vise à caractériser les travaux de diplôme en vigueur dans les programmes accrédités de comptabilité publique à Bogota jusqu'en 2020. À partir de cette réflexion, on identifie les modalités et on détermine celles qui sont les plus utilisées par les étudiants qui ont réussi leurs travaux de diplôme. À cette fin, une méthodologie qualitative d'une approche exploratoire et descriptive a été mise en œuvre, qui implique à la fois l'examen documentaire du sujet et l'application d'entretiens semi-structurés avec les professeurs responsables de la gestion des modalités des travaux de diplôme dans chaque programme. Les résultats montrent qu'il existe plusieurs alternatives pour le travail de premier cycle, comme la recherche, les cours de deuxième cycle, les cours préparatoires, entre autres. Néanmoins, le choix des étudiants dépend de leurs intérêts, du temps, du coût ou de la complexité des modalités. Dans les recherches futures, la relation entre les travaux de premier cycle et la réussite des objectifs éducatifs sera examinée.

Mots-clés : Travaux de diplômes, options de diplômes, programmes de Comptabilité Publique.

Los trabajos de grado de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá

*Yaquelin Castañeda Novoa, Ruth Alejandra Patiño Jacinto,
Juan Carlos Lezama Palomino y Gloria Milena Valero Zapata*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a07>

Primera versión recibida en marzo de 2021 – Versión aceptada en abril de 2021

I. Introducción

El modelo económico neoliberal ha traído a Colombia grandes cambios para las Instituciones de Educación Superior – IES. Uno de los mayores retos ha sido afrontar la necesidad de formar profesionales cada vez más cualificados para responder a las nuevas dinámicas sociales y económicas del país, por lo que han asumido desarrollar programas académicos que profundicen en una formación integral a través del desarrollo de sus funciones: docencia, investigación y proyección social (Ley 1188, 2018).

Bajo este contexto y teniendo en cuenta la autonomía universitaria establecida en la Constitución Política de 1991 en sus artículos 67, 68 y 69, y ratificada por la Ley 30 de 1992 en sus artículos 28 y 29, los diferentes programas de Contaduría Pública han definido las normas relativas a los trabajos de grado para optar por el título profesional (término comúnmente utilizado en la literatura y que corresponde a las opciones de grado establecidas dentro de los programas). Si bien hay implícitamente un consenso por complementar la formación del futuro Contador Público y capacitarlo para que cumpla con lo que el país requiere desde el ámbito profesional, investigativo y social; cada programa de acuerdo con sus objetivos y necesidades ha establecido la cantidad de modalidades de trabajo de grado, requisitos, objetivos de formación, procesos académicos y administrativos requeridos para desarrollarlas, entre otros aspectos.

En este sentido, la variedad existente sobre modalidades de trabajo de grado ha sido valorada identificando aspectos tanto positivos como negativos. Desde lo positivo, Caicedo (2015) señala que la flexibilidad en la regulación de las modalidades de trabajo de grado permite responder a la diversidad y comple-

alidad de cada una de las áreas de conocimiento; asimismo, facilita incorporar alternativas como el trabajo en comunidad o la aplicación práctica de la investigación. Frente a lo negativo, San Martín y García (2006, citados en Mamani, 2011) mencionan “que la apertura de otras formas de titulación, diferentes a la presentación de una tesis, dio lugar en la práctica a la desaparición paulatina de la titulación bajo la modalidad de tesis en la mayoría de universidades del Perú” (p. 24), y recalcan que de alguna forma esto se debe a que “son más sencillas, económicas y menos demandantes de tiempo” (p. 81); en la misma línea, Díaz, García, Maside y Vásquez (2018) hacen énfasis en que las variaciones afectan a todos los componentes del modelo tradicional de trabajo de grado, tales como los formatos, contenidos, sistemas de evaluación y tipos de tutoría, es decir, que impactan aspectos académicos y administrativos.

Si bien hay modalidades de trabajo de grado en pregrado con particularidades similares a los trabajos de grado de maestría o doctorado, se presentan también muchas características diferenciadas en cuanto a las restricciones de tiempo, necesidades de aprendizaje y recursos, que adicional al rango distintivo de variedad, ameritan un análisis específico (Díaz, *et al.*, 2018). Respecto a ello, hay estudios que coinciden en que son pocas las investigaciones relacionadas con los trabajos de grado en pregrado y, por ende, existe una desigualdad en comparación a los trabajos de grado en posgrado (Greenbank, Penketh, Schofield y Turjansky, 2008; Todd, Bannister y Clegg, 2004; Rowley y Slack, 2004).

Particularmente, en Colombia hay estudios que se han enfocado en analizar o caracterizar la formación investigativa en los programas de Contaduría Pública (Bedoya, 2014; Fajardo, 2016) y su incidencia en la cualificación académica de los estudiantes (Rios, Lopez y Trujillo, 2014). Estudios como el de Patiño y Santos (2009) realizan una aproximación a la investigación formativa, desde la perspectiva de formación a través de la investigación, en los programas de Contaduría Pública, afirmando que todos contemplan modalidades de trabajos de grado relacionadas con investigación y que la participación de los estudiantes en estas opciones es heterogénea dentro de los programas. Asimismo, Patiño, Melgarejo y Valero (2017), en una muestra de 15 programas de Contaduría Pública, identificaron que todos tienen asignaturas que estimulan el desarrollo de la investigación formativa. Otros estudios que han abordado la investigación contable formativa son: Upegui (2002); Machado (2005); Murgueitio (2011); Patiño, Melgarejo y Valero (2018); Castaño (2019); Patiño y Valero (2020) y Patiño (2020), en los cuales se van ampliando los análisis hacia nuevas estrategias o casos particulares.

El cuestionamiento detrás de la presente investigación surge a partir de la elección de los estudiantes por una u otra opción de trabajo de grado, el alcance y, por tanto, los logros respecto a su formación; por ejemplo, los resultados en investigación son distintos, lo cual implica un profesional con diferentes niveles de preparación sobre un tema.

No obstante, no hay evidencia de estudios que caractericen los trabajos de grado de los programas de Contaduría Pública en Colombia, ni de estudios que afirmen si todas las modalidades de trabajo de grado establecidas por los programas son desarrolladas por los estudiantes en la misma proporción o si existen preferencias por algunas en específico; en consecuencia, también se desconoce si los programas cumplen o no con los objetivos de formación propuestos para cada modalidad de trabajo de grado.

Frente a este panorama, el presente documento tiene como objetivo caracterizar los trabajos de grado vigentes en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá al 2020. Desde esta consideración, se identifican cada una de las modalidades y se determinan las más utilizadas por los estudiantes que han aprobado su trabajo de grado.

Para ello, el documento se subdivide en las siguientes secciones: en primer lugar, se presentan las generalidades de los trabajos de grado, desde los conceptos relacionados con el tema y los estudios internacionales; en segundo lugar, se detalla la metodología, se continúa con la caracterización de las modalidades de trabajo de grado vigentes en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá al 2020 y la descripción de las más utilizadas por los estudiantes que han aprobado su trabajo de grado. Finalmente, se exponen las conclusiones sobre los aspectos desarrollados en el documento producto de la investigación realizada.

II. Generalidades de los trabajos de grado

El trabajo de grado se considera como la etapa final para culminar los estudios, la cual permite al estudiante realizar un trabajo independiente para desarrollar y aplicar las habilidades aprendidas durante la carrera. Sin embargo, el proceso para realizar este trabajo difiere en alcance y naturaleza según las necesidades y requisitos del país, universidad, facultad y programa de estudio (Todd, Smith y Phil, 2006). Por lo tanto, no existe una definición única para lo que es un trabajo de grado por la enorme diversidad de modalidades que han surgido en las universidades como trabajos de investigación, solución de problemas, elaboración de productos o servicios, hasta la realización de diplomados o programas de internacionalización. Además, ésta varía según la calidad (la capacidad investigativa, innovación, movilidad e internacionalización) del centro educativo, y de la orientación investigativa o profesional que ofrece el programa (Ferrer, Carmona y Soria, 2013).

En el caso de Colombia, las universidades por mandato constitucional son autónomas en sus decisiones, leyes y normas orientadas a su campo de acción (Congreso de Colombia, 1992; Constitución Política de Colombia, 1991). En consecuencia, cada una de ellas es libre en dar una definición y alcance a lo que es un trabajo de grado y las formas de aplicarlo.

Si bien es cierto que los trabajos de grado son diversos, Todd, Bannister y Clegg (2004) mencionan que se pueden identificar cuatro aspectos que tienen en común: en primer lugar, el estudiante es quien escoge el enfoque y la dirección del trabajo; en segundo lugar, este trabajo se lleva a cabo de manera individual y por lo general con la orientación de un tutor; en tercer lugar, generalmente hay un componente investigativo, que requiere la recopilación de datos y, en algunos casos, análisis de los datos existentes. Por último, hay un mayor compromiso con el tema que en una asignatura, por lo que se espera que el trabajo sea de mayor profundidad.

Respecto al propósito que tiene los trabajos de grado, Rowley y Slack (2004) señalan que brinda una oportunidad para que los alumnos demuestren las habilidades de aprendizaje que han adquirido a lo largo de su estudio. Además, permite a los estudiantes formar la capacidad de trabajar de forma autónoma debido a que se involucran más en la toma de decisiones sobre la elección de temas, métodos de aprendizaje, control en lo que desea enfocar, ritmo de trabajo, secuencia y contenido de estudio (Todd *et al.*, 2004). En cambio, Greenbank *et al.* (2008) indican que hay ambigüedad sobre el propósito de los trabajos de grado, pues en algunos casos lo consideran como un programa de honores, donde los estudiantes más sobresalientes a través de este logran un reconocimiento, otros como un método de evaluación de las habilidades que debe tener un graduando, y como una forma para desarrollar habilidades de investigación.

Por otra parte, Ferrer *et al.* (2013) indican que la razón de los trabajos de grados se puede justificar a nivel académico, profesional, personal e institucional. En el aspecto académico, porque permite demostrar una preparación integral en el campo profesional, muestra los conocimientos y competencias adquiridos a lo largo de la carrera e implica una profundización del conocimiento; a nivel profesional, porque cada día se necesitan profesiones con iniciativa y autonomía; además, algunas modalidades permiten un acercamiento al campo laboral; en lo personal, porque ayuda a profundizar en temas de interés del estudiante, visualizar saberes, tomar experiencia y ser un referente para trabajos posteriores como tesis de maestría, de doctorado o para participar en proyectos de investigación. Finalmente, en lo institucional porque los trabajos de grado permiten transferir el conocimiento a la sociedad. Asimismo, en los casos que exista participación con otros agentes externos, brinda un espacio de cooperación entre la universidad y la sociedad (Ferrer *et al.*, 2013).

Con relación a las modalidades de los trabajos de grado, también llamadas tipologías, opciones o modalidades de grado, estas dependen de los objetivos, intereses, del cumplimiento de la misión social y función institucional de cada universidad, facultad o programa académico. No obstante, Ferrer *et al.* (2013) señalan que las modalidades están orientadas por unos ejes internos y externos; algunos de los ejes internos son: la realización dentro de la universidad,

la formación investigativa, la publicación de artículos, el aprendizaje del estudiante o formación de competencias; y algunos ejes externos son: la preparación profesional, realización en entidades externas, la producción de resultados y productos, es decir, si los intereses son institucionales o más profesionales. En cambio, Díaz *et al.* (2018) clasifican las modalidades por los elementos del procedimiento de los trabajos de grado; en el caso de los contenidos, lo dividen en: Introducción a la investigación, Introducción a la actividad docente, Informe o proyecto profesional, aprendizaje-servicio, práctica en empresa, entre otros. Mientras Caicedo (2015) hace una clasificación de los trabajos de grado en 5 tipologías: según ámbito y línea de investigación, objetivos, metodología, tipos de estudios y, por último, por finalidad.

Particularmente en Colombia, la normatividad permite, mas no limita, a que las opciones de grado puedan ser utilizadas como actividades de formación en investigación (Ministerio de Educación Nacional, 2018). Debido a la autonomía universitaria, cada institución en sus reglamentos decide que modalidades va a realizar, y a su vez cada facultad decide la reglamentación de los trabajos de grado, por lo cual no hay una uniformidad sobre las modalidades que puede ofrecer cada programa de estudio.

II.1 Estudios internacionales

Con respecto a los estudios internacionales, los trabajos de grado son un tema transversal que aplica a todas las disciplinas, por tanto, las investigaciones encontradas se han realizado en diferentes programas con propósitos similares. La mayoría de los estudios se centran en España (Caicedo, 2015; Ferrer *et al.*, 2013; Ferrer, Soria, Carmona y Ramis, 2013; Hernández-Leo, Moreno, Camps, Clarisó, Martínez, Galindo y Melero, 2019; Martín y Pastor, 2014; Otero y Rodríguez, 2018; Sierra Libera y Luceño, 2018; Rekalde, 2011; Vilardell, 2010). Esta particularidad obedece a que los trabajos de grado son obligatorios por norma a partir del año 2011, lo que ha despertado un mayor interés por el tema.

Específicamente, Vilardell (2010), expone la experiencia de la Universidad de Barcelona en el programa de Contabilidad sobre la introducción de una asignatura con un contenido similar al trabajo final de grado (TFG), con el fin de extraer algunos aspectos que se deben considerar alrededor de lo que es un TFG, las competencias, metodologías, cambios en el aprendizaje estudiantil y la forma de evaluación. Mientras, Rekalde (2011) evalúa los criterios y procedimientos de los TFG para 22 universidades españolas, con el fin de hacer una propuesta sobre el diseño, desarrollo y evaluación del mismo; concluye que los TFG no se deben orientar a los resultados del trabajo y en el aporte al campo científico, sino que se debe prestar atención en “cómo se han desarrollado y plasmado las competencias transversales a lo largo del trabajo” (p. 190). Bajo la misma línea, Ferrer *et al.* (2013), a través de un análisis internacional y de España

sobre la elaboración de los TFG, hacen una propuesta en diseño, organización, implementación y evaluación en la Facultad de Pedagogía de la Universidad de Barcelona.

Asimismo, Martín y Pastor (2014) presentan la evolución y desarrollo del trabajo de grado en la facultad de Trabajo Social de la Universidad de Murcia; en este analizan sus modalidades, perfil de los estudiantes, perfil de los profesores, modelo de acceso, sistema de calificaciones y algunas variables sociodemográficas. De la misma manera, Caicedo (2015) explica la experiencia que ha tenido la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona desde las modalidades, los objetivos y las competencias a validar; y Otero y Rodríguez (2018) analizan la evolución de los TFG en relación a las dificultades de los estudiantes a la hora de realizarlo en el programa de Sociología de la Universidad de Coruña.

Sierra y Luceño (2018) realizan un estudio exploratorio sobre las normas que reglamentan los trabajos de grados en las universidades españolas que tienen programas de Ciencias de la Comunicación; encuentran que la autonomía universitaria para regular los trabajos de grado ha provocado una diversidad en los requisitos, procesos y modalidades de este; además, son escasas las universidades que prestan atención a la propiedad intelectual y derechos de autor. Mientras, Hernández-Leo *et al.* (2019), hacen una investigación cualitativa basada en el diseño, analizan las prácticas de excelencia de los trabajos de grado en los programas de ingeniería de tres universidades españolas.

Por otra parte, Díaz *et al.* (2018) establecen un marco para el análisis del trabajo de grado desde cuatro aspectos: los fines, los instrumentos, las modalidades y los estilos de tutorización; con el propósito de que se pueda utilizar en varias áreas de conocimiento. Concluyen que la diferencia entre las asignaturas de la carrera y el trabajo de grado no está en el fin sino en el proceso de realizar un “trabajo académicamente riguroso con un grado de autonomía notable” (Díaz *et al.*, 2018, p. 170).

En Reino Unido se han encontrado trabajos como el de Todd *et al.* (2004), quienes examinan las experiencias y percepciones de los estudiantes de los últimos semestres de las ciencias sociales inscritos a trabajo de grado (*undergraduate dissertation*); y el de Ashwin, Abbas y McLean (2017), quienes estudian la relación entre el conocimiento disciplinario de los estudiantes de sociología de últimos semestres y cómo se involucra en los trabajos de grado. De igual manera, en Estados Unidos, Bosshardt (2013), a través de una encuesta a directores del programa de economía analizan los cursos requeridos, incluidas las opciones de grados, para obtener el título en el pregrado, maestría y doctorado. En lo relacionado a trabajos de grado para los programas de pregrado (*Bachelor of Science Degree*), encuentran que el 29% exigen un seminario de alto nivel (*Senior seminars*) y el 16% una tesis de grado (*Senior thesis*). El bajo porcentaje de este último, según los autores, puede obedecer a los costos más altos para realizar

un requisito de tesis en el pregrado y las restricciones que conlleva el ajuste en los sistemas semestrales y trimestrales.

En América Latina, se encontraron trabajos en Perú y Brasil. Al respecto, Mamani (2018) hace una investigación descriptivo-bibliométrica de diseño no experimental, en la que analiza la calidad metodológica e identifica las características de las tesis de psicología en una universidad privada de Perú; como resultado de ello, encuentra que existe una deficiencia metodológica en el desarrollo de las tesis y que los trabajos no abordan temas con un impacto social. En cambio, Díaz *et al.* (2008) realizan una encuesta a los estudiantes de medicina del Perú y encuentran que el 62% de las universidades tiene como única opción la tesis y, en el restante, doble opción entre tesis o examen de grado. En las facultades que tienen doble opción, la producción de tesis es muy baja en comparación a las que tienen la tesis de grado como obligatoria. Por otro lado, Corte y Corbellini (2011) analizan las relaciones interpersonales que pueden presentarse en la orientación de la construcción del trabajo de grado (*Trabalho de conclusão de curso - TCC*) en el pregrado de educación a distancia en una universidad pública de Brasil.

En resumen y a partir de la revisión bibliográfica, se evidencia que las investigaciones sobre los trabajos de grado de programas académicos relacionados con la Contaduría Pública a nivel internacional son también escasas. Sin embargo, las investigaciones de las diferentes disciplinas comparten en general cuestionamientos que son comunes en aspectos como los contenidos, competencias, metodologías, criterios, requisitos, procedimientos, objetivos y evaluación de las modalidades de trabajo de grado.

III. Metodología

La investigación se desarrolló desde un enfoque cualitativo al utilizar procedimientos inductivos, de carácter exploratorio y descriptivo. En particular, el objeto de estudio son los trabajos de grado vigentes en los programas de Contaduría Pública de Bogotá al 2020, que han obtenido la acreditación mediante la resolución del Ministerio de Educación Nacional²; por lo tanto, el estudio se limita a las siguientes universidades: Fundación Universidad Central, Fundación Universitaria Los Libertadores, Pontificia Universidad Javeriana, Universidad de La Salle, Universidad Externado de Colombia, Universidad Libre, Universidad Militar Nueva Granada, Universidad Nacional de Colombia y Universidad Santo Tomás.

Para su desarrollo se implementaron las siguientes fases:

1. Revisión bibliográfica y documental: en esta fase se procedió a la consulta, revisión y análisis sistemático del material teórico existente sobre las modalidades de trabajo de grado, para definir la normatividad relacionada, estudios previos, objetivos de formación, requisitos, entre otras características.

2 Tomado de la página del Consejo Nacional de Acreditación y del Ministerio de Educación Nacional: <https://saces.mineducacion.gov.co/cna/Buscador/BuscadorProgramas.php?Mostrar=Si>

2. Entrevistas³: entre mayo de 2020 y enero de 2021 se realizaron 13 entrevistas semiestructuradas a los profesores responsables de gestionar las modalidades de trabajo de grado de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá. Para ello, con base en la fase anterior se establecieron unas categorías y subcategorías que permitieron a través de un guion ir formulando preguntas libres para ampliar la información obtenida previamente y facilitar la discusión y los aportes que son el punto vital de este tipo de entrevistas; situación que se dificulta en una entrevista estandarizada o cuestionario, donde las expresiones de los participantes están limitadas a unas preguntas cerradas (Flick, 2007). En este sentido, la naturaleza del instrumento posibilitó adicionalmente obtener información sobre las modalidades más utilizadas por los estudiantes que aprobaron su trabajo de grado durante los últimos años en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá.

Con respecto al análisis de datos de las dos fases, se optó por el método de análisis de contenido, según las categorías y subcategorías definidas. Para facilitar el proceso se utilizó el software NVivo, el cual permitió establecer tendencias de reconocimiento cualitativas.

IV. Resultados

IV.1 Las modalidades de trabajo de grado

En los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá, las modalidades de trabajo de grado son también denominadas opciones de grado. En términos generales son consideradas como un requisito de carácter académico para acceder al título profesional, establecido para que el estudiante en la última etapa de sus estudios aplique y fortalezca las competencias adquiridas durante su formación (Consejo Académico de la Universidad Central, 2011; Consejo Académico de la Universidad de La Salle, 2018; Consejo Superior de la Fundación Universitaria Los Libertadores, 2017; Consejo Superior Universitario de la Universidad Nacional de Colombia, 2007; Rector de la Universidad Militar Nueva Granada, 2016). Por consiguiente, la oferta depende de los objetivos, intereses y misión de cada universidad, facultad o programa académico.

Por lo regular, cada universidad de forma autónoma define los lineamientos generales y una lista de modalidades de trabajo de grado a nivel institucional, con el fin de que cada facultad o programa académico adapte dentro de su normatividad aquellas que son pertinentes para cada disciplina. Frente a este aspecto, cabe destacar que en la mayoría de los programas académicos objeto de estudio, se ha evaluado en los últimos años la pertinencia de sus modalidades de trabajo de grado; dichos análisis son producto de las nuevas dinámicas

de la educación contable y han permitido en algunos casos dar lugar a una fase de modificaciones.

En la Tabla 1 se presentan las modalidades de trabajo de grado vigentes al 2020 en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá; la oferta es diversa y permite evidenciar la apuesta por diferentes objetivos de formación.

Tabla 1: Modalidades de trabajo de grado de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá

Universidad	Modalidades de trabajo de grado
Fundación Universidad Central	Exámenes preparatorios
	Trabajo escrito de sistematización, investigación, creación o innovación
	Curso o módulo de posgrado
	Curso de profundización temática
	Misión académica internacional
Fundación Universitaria Los Libertadores	Proyecto de grado
	Cursos coterminales en posgrados
	Curso de profundización o seminario de grado
	Creación de empresas
	Pasantía investigativa
Pontificia Universidad Javeriana	Preparatorios
	Trabajo de grado
	Pasantía
	Asistente de investigación
Universidad de La Salle	Desarrollo de un proyecto investigativo disciplinar
	Cogrado
	Emprendimiento
	Práctica profesional – Práctica en proyección social
	Pasantía en investigación
	Participación activa en proyectos de investigación disciplinar o interdisciplinar
	Producción intelectual relevante
Universidad Externado de Colombia	Preparatorios
	Trabajo de investigación
	Grado por promedio académico

Universidad	Modalidades de trabajo de grado
Universidad Libre	Preparatorios
	Trabajo de grado o Monografía
	Curso de profundización
	Creación de empresa
	Pasantía académica internacional
	Homologación de trabajo como auxiliares de investigación
	Homologación de trabajo como monitor de investigación
	Homologación de producción académica
	Diplomados
Grado por promedio académico	
Universidad Militar Nueva Granada	Trabajo de grado
	Plan de articulación
	Innovación para el emprendimiento
	Pasantía o Práctica empresarial y/o social
	Auxiliar de investigación
	Diplomado
	Promedio
	Curso internacional
Pruebas Saber PRO	
Semillero de investigación	
Universidad Nacional de Colombia	Exámenes preparatorios
	Monografía
	Asignaturas de posgrado
	Pasantía
Universidad Santo Tomás	Exámenes preparatorios
	Trabajo de grado
	Curso de grado
	Promedio ponderado
	Trabajo social
	Semestre de especialización

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de cada programa.

Como se puede observar, son diversas las posibilidades a las que pueden acceder los estudiantes para terminar su proceso académico con el trabajo de grado, sin embargo, entre las instituciones universitarias se presentan diferencias, las cuales son agrupadas y se resumen por categorías como se encuentran en la Figura 1.

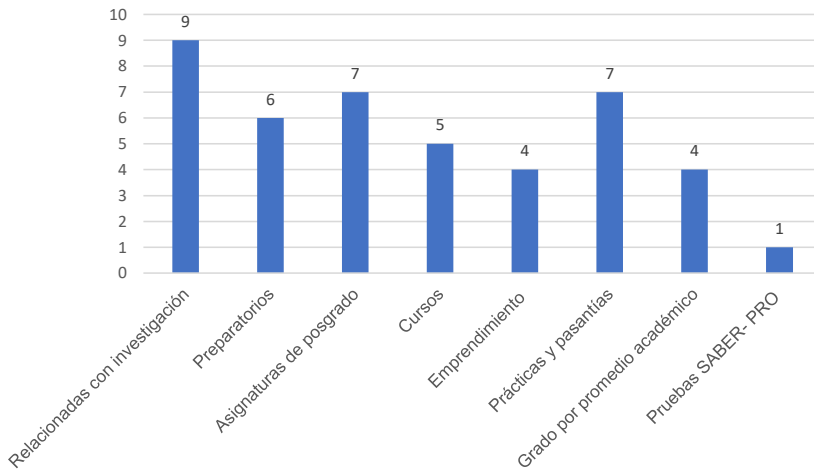


Figura 1: Categorías de modalidades de trabajo de grado que se presentan en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de cada programa.

La totalidad de los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá tienen modalidades de trabajo de grado relacionadas con investigación, ya sea como monografía, trabajo de grado, producción académica u otro. La importancia que esto presenta es el desarrollo de competencias investigativas o lo que se conoce como formar a través de la investigación (Patiño, 2020), sin embargo, para los dos propósitos se usan las estrategias mencionadas en la formación del Contador Público.

Dentro de las modalidades que más se ofrecen se encuentran también las asignaturas de posgrado o co-terminales y las prácticas y pasantías, en los dos casos ofrecidas por siete de los nueve programas. El primer caso, contribuye para que los estudiantes inicien su proceso de formación posgradual, mientras que, el segundo, es una forma de lograr una aproximación con las organizaciones. Por otra parte, en uno de los programas se ofrece la prueba Saber Pro como modalidad de trabajo de grado, la cual depende de los resultados obtenidos por los estudiantes, es la alternativa menos recurrente.

En cuanto a las características del trabajo de grado en los programas académicos objeto de estudio, es relevante señalar que no en todos se contempla como una actividad académica con créditos dentro del plan de estudios, por lo que en algunos casos los estudiantes deben realizar un pago adicional para poder cursarla. En este sentido, los requisitos varían según el programa académico y la modalidad de trabajo de grado; no obstante, los más comunes son un porcentaje mínimo de avance en el plan de estudios (que va desde el 60% hasta el 90%) y el promedio académico.

Otra característica que depende de cada modalidad de trabajo de grado es la duración en el tiempo para desarrollarlas; en promedio los programas académicos objeto de estudio han establecido un semestre como el tiempo idóneo. Sin embargo, hay particularidades de cada modalidad o estudiante que suelen ser excepcionales y prorrogan este tiempo. Al respecto, los programas académicos han establecido dentro de su normatividad tiempos máximos para culminar el trabajo de grado después de terminar asignaturas, que van desde un año hasta dos años, con la oportunidad de un reingreso sujeto por lo general a un proceso de actualización.

Por otra parte, los estudiantes no pueden cambiar fácilmente de una modalidad de trabajo de grado a otra; los resultados del estudio evidencian que en la mayoría de los programas académicos son pocos los casos que se presentan y están supeditados a excepciones aprobadas por las instancias competentes; ya sea porque cumplen con los requisitos mínimos de la modalidad a la que se quieren cambiar, por motivos de fuerza mayor o porque presentan el visto bueno del tutor asignado. Frente a estos casos, algunos programas académicos han establecido adicionalmente evaluar la pertinencia de asignar sanciones para los estudiantes.

Los objetivos de formación y demás características específicas de las modalidades de trabajo de grado de los programas académicos objeto de estudio se sintetizan a continuación.

IV.1.1 Trabajos de grado relacionados con investigación

El trabajo de grado en investigación recibe diversas denominaciones (Trabajo escrito de sistematización, investigación, creación o innovación; Proyecto de grado, Trabajo de grado; Proyecto investigativo disciplinar; Trabajo de investigación; Monografía), y es una modalidad contemplada en todos los programas académicos objeto de estudio. La misma es referenciada como una reflexión académica de un tópico específico, la cual implica que el estudiante sistematice y documente un proceso de investigación a partir de los conocimientos y competencias adquiridas durante su formación profesional, y proponga aportes para la solución a problemas y necesidades específicas. En este sentido, su objetivo es que el estudiante realice un proceso de aprendizaje en investigación sobre un tema que sea de su interés (Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 2013; Consejo académico de la Universidad Central, 2011; Consejo Académico de la Universidad de La Salle, 2018; Consejo Superior de la Fundación Universitaria Los Libertadores, 2017; Consejo Superior de la Universidad Santo Tomás, 2008; Rector de la Universidad Militar Nueva Granada, 2016; Universidad Nacional de Colombia, 2013).

Dentro de los requisitos para iniciar con su desarrollo se destaca haber cursado un porcentaje de avance mínimo del plan de estudios, que va desde el 60% al 80%; no obstante, esto depende al mismo tiempo del interés del estudiante,

debido a que al ser una de las modalidades que más tiempo requiere para su elaboración, algunos estudiantes empiezan antes de lo establecido. Otro requisito es haber aprobado las asignaturas correspondientes a la formación en investigación, por ejemplo, metodología de la investigación.

Por lo general, los trabajos de grado relacionados con investigación pueden ser desarrollados por grupos máximo de dos estudiantes, implican la presentación de una propuesta o anteproyecto, la designación de un director, la entrega de un documento final, dos jurados y una sustentación. En algunos programas académicos el director también evalúa y asigna la nota o un porcentaje significativo.

Otras modalidades de trabajo de grado relacionadas con investigación son los “Auxiliares de investigación” (presente en cuatro programas), “Monitor de investigación” (presente en un programa), “Producción académica” (presente en dos programas) y “Semillero de investigación” (presente en un programa). La mayoría requieren de la entrega de un documento final de investigación; es decir, que implican que el estudiante realice el proceso completo hasta la síntesis de los resultados del estudio, lo que contribuye al desarrollo del profesional contable.

En la modalidad “Auxiliares de investigación” el documento debe reflejar la participación del estudiante en un proyecto de investigación; por lo que requiere de la vinculación a un grupo de investigación. En la modalidad “Semillero de investigación” el documento debe ser producto del aprendizaje adquirido por el estudiante dentro de un semillero de investigación. La modalidad “Producción académica” está asociada a la elaboración de artículos de investigación, ponencias, capítulos de libro, libros, entre otros productos que cumplen con los requisitos de calidad para ser homologados como trabajo de grado. Por su parte, la modalidad “Monitor de investigación” permite a los estudiantes tener el cargo de monitores de los centros de investigación por mínimo un año y homologar dicha experiencia como trabajo de investigación (Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 2013; Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana, 2006; Universidad Externado de Colombia, 2017; Rector de la Universidad Militar Nueva Granada, 2016).

En resumen, se usan diversas estrategias enfocadas en mejorar las habilidades de los estudiantes, relacionadas con escritura, lectura e incluso se propende por desarrollar pensamiento crítico, percibido como la necesidad de que el profesional contable se reconozca como actor de transformación social (Patiño, 2020).

IV.1.2 Preparatorios

En general son pruebas escritas u orales que el estudiante debe presentar sobre el total de los contenidos de un área o conjunto de asignaturas que han sido cursadas. Su objetivo es evaluar si el estudiante ha adquirido los conocimientos y competencias básicas en todos los campos de la disciplina (Comité

de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 2013; Consejo académico de la Universidad Central, 2011; Consejo Superior de la Universidad Santo Tomás, 2008; Pontificia Universidad Javeriana, 2013; Universidad Externado de Colombia, 2017; Universidad Nacional de Colombia, 2013).

Para que los estudiantes puedan presentar las pruebas es requisito fundamental haber cursado y aprobado las asignaturas de cada área señalada por el programa académico o en algunos casos todas las asignaturas del plan de estudios. Cuando son orales, normalmente son practicados por un jurado integrado por tres profesores.

IV.1.3 Asignaturas de posgrado

Denominada también como curso o módulo de posgrado, cursos co-terminales, cogrado, semestre de especialización o curso de profundización. Las diferentes definiciones coinciden en que es un espacio académico de un programa de posgrado que puede ser cursado por el estudiante como requisito de grado de posgrado. Su objetivo es que el estudiante profundice en un tema o área específica, y se proyecte a realizar un posgrado (Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 2013; Consejo académico de la Universidad Central, 2011; Consejo Académico de la Universidad de La Salle, 2018; Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia, 2015; Consejo Superior de la Fundación Universitaria Los Libertadores, 2017; Rector de la Universidad Militar Nueva Granada, 2016).

Se ha establecido que el estudiante curse esta modalidad de trabajo de grado cuando esté finalizando su plan de estudios, usualmente al aprobar el 80% de créditos y, dependiendo de los programas de posgrado con los que cuente la institución, puede cursar una especialización o maestría.

IV.1.4 Cursos

En esta categoría se incluyen las modalidades: curso de profundización, seminario de grado, curso de grado, diplomados, misión académica internacional y cursos internacionales. Se caracterizan por ser espacios académicos donde se tratan temas pertinentes y relevantes de la profesión contable; su objetivo es que el estudiante profundice en un tema en particular y viva la experiencia de conocer otras culturas cuando los cursos son internacionales (Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 2013; Consejo académico de la Universidad Central, 2011; Consejo Superior de la Fundación Universitaria Los Libertadores, 2017; Consejo Superior de la Universidad Santo Tomás, 2008; Rector de la Universidad Militar Nueva Granada, 2016).

La validación como trabajo de grado está sujeta a la aprobación del curso, asistencia y en algunos programas académicos a la presentación de un ensayo o documento escrito final. La intensidad horaria depende del curso, normalmente está en un rango de 80 y 140 horas.

Esta opción tiene la ventaja de lograr actualización y profundización en conocimientos disciplinares, los cuales son muy cambiantes en la mayoría de las áreas de la profesión contable.

IV.1.5 Emprendimiento

Es una modalidad que está relacionada con la puesta en marcha de un proyecto empresarial, por lo que su objetivo es fomentar en el estudiante competencias concernientes al emprendimiento (Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 2013; Consejo Académico de la Universidad de La Salle, 2018; Consejo Superior de la Fundación Universitaria Los Libertadores, 2017; Rector de la Universidad Militar Nueva Granada, 2016).

En esta modalidad es necesario la presentación de una propuesta o anteproyecto, la designación de un director o tutor, la entrega de un documento final, jurados y una sustentación. Una particularidad de esta modalidad es que se puede cursar desde que se tiene un avance del 30% en el plan de estudios, posibilitando que el estudiante tenga tiempo de construir su idea de emprendimiento.

IV.1.6 Prácticas y pasantías

Las prácticas y pasantías tienen objetivos de formación acordes con los diferentes significados que le han dado en cada programa. En algunos programas se entienden como la ejecución de actividades académicas de investigación formativa en grupos de investigación de la institución o en instituciones nacionales e internacionales formalmente reconocidas. En otros son reconocidas como actividades por parte de los estudiantes en beneficio de una organización con o sin ánimo de lucro, en donde ponen en práctica su formación profesional. En consecuencia, en algunos programas a su vez tienen un sentido social, debido a que los estudiantes realizan intervenciones en las comunidades colombianas que no tienen la posibilidad de acceder al conocimiento en temas básicos contables (Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre; Consejo Académico de la Universidad de La Salle, 2018; Consejo Superior de la Fundación Universitaria Los Libertadores, 2017; Consejo Superior de la Universidad Santo Tomás, 2008; Rector de la Universidad Militar Nueva Granada, 2016; Universidad Nacional de Colombia, 2013).

En general los objetivos se orientan a confrontar en la práctica la formación profesional de los estudiantes; es decir, lograr que apliquen y fortalezcan los conocimientos teóricos adquiridos durante su proceso de formación y los contextualicen.

IV.1.7 Grado por promedio académico

Modalidad de trabajo de grado por la que pueden optar aquellos estudiantes que al finalizar su plan de estudios tienen un promedio académico mínimo establecido por cada institución, éste varía en un rango que va desde 4.25 a 4.5 sobre 5.0. Adicionalmente es común exigir en esta modalidad que el estudiante no haya reprobado ninguna asignatura ni recibido sanciones disciplinarias. En otras palabras, su objetivo es premiar el desempeño académico del estudiante (Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 2013; Universidad Externado de Colombia, 2017; Universidad Militar Nueva Granada, 2018; Universidad Santo Tomás, 2009).

IV.1.8 Pruebas SABER-PRO

Es una modalidad de trabajo de grado exclusivamente del programa de Contaduría Pública de la Universidad Militar Nueva Granada. Básicamente los estudiantes que obtienen “un resultado igual o superior a 90 en cada uno de los módulos de competencias tanto genéricas como específicas, frente al grupo de referencia” (Universidad Militar Nueva Granada, 2018, p. 26) pueden graduarse por esta opción.

IV.2 Modalidades de trabajo de grado más utilizadas por los estudiantes

A partir de las entrevistas realizadas se determinaron las modalidades de trabajo de grado más utilizadas por los estudiantes, encontrando lo presentado en la Figura 2.

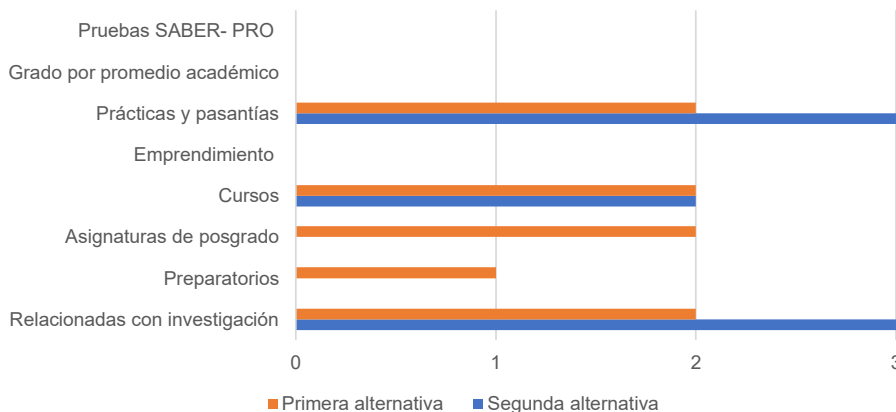


Figura 2: Primera y segunda opción para los estudiantes dentro de las categorías de modalidades de trabajo de grado que se presentan en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de cada programa.

Como se observa en la Figura 2, en dos programas las modalidades de trabajo de grado más utilizadas son las relacionadas con investigación, mientras que tres programas las presentan como la segunda alternativa más seleccionada por los estudiantes; es decir, que es una elección importante para los estudiantes.

Frente a los programas que no las tienen como las más utilizadas se plantean diferentes razones que causan esto, por ejemplo: “no les gustan las opciones en las que les toca leer y escribir, además prefieren alternativas que no sean tan rigurosas en la evaluación” (Entrevistado 1), “creen que los contadores no escribimos” (Entrevistado 5) y “no les gusta leer y escribir” (Entrevistado 3); por otra parte, se percibe que son más complejas las modalidades de trabajo de grado relacionadas con investigación y que pueden demorar más tiempo, aunque también “depende de las competencias previas que tenga el estudiante” (Entrevistado 2). En resumen, la elección de modalidades que impliquen procesos investigativos depende de la percepción de factores como complejidad, habilidades necesarias, el tiempo del proceso e intereses de los estudiantes.

En cuanto a los preparatorios, solo en un programa es la modalidad más utilizada por los estudiantes; se plantea que es percibida como una alternativa en la que se revisan las principales áreas y se piensa que tiene la ventaja de que, en términos de tiempo, es corta, siempre y cuando se obtenga el aprobado en cada uno de los exámenes. En otros programas se afirma que la participación en esta alternativa es prácticamente nula, se plantea que: “evalúan los conocimientos que han adquirido durante toda la profesión, no obstante, es cada vez una modalidad menos usada, porque hay un examen de Estado, la prueba “Saber Pro” que cumple el mismo fin” (Entrevistado 1).

En relación con las asignaturas de posgrado, dos programas la tienen como la alternativa más elegida por los estudiantes, los cuales perciben que es una ventaja acceder a un semestre de especialización o maestría por un menor costo, además del ahorro de tiempo que se presenta, “les permite a ellos conocer sobre las especializaciones y poder seguir la especialización o en la maestría que tenemos en la facultad y creo que el tiempo” (Entrevistado 5).

Respecto a los cursos, en dos programas es la modalidad más utilizada y en dos es la segunda alternativa; se argumenta que a algunos estudiantes que no les gusta la investigación seleccionan estos seminarios de profundización, diplomados, entre otros; ya que cuando están inmersos en el campo laboral no pueden seleccionar alternativas como las prácticas y pasantías, debido a que no cuentan con tiempo; sin embargo, se presenta la desventaja de los costos, en especial, cuando son internacionales.

Para prácticas y pasantías, dos programas la tienen como la modalidad más utilizada y tres como la segunda; se percibe que tiene para los estudiantes la ventaja de trabajar, es decir, adquirir experiencia en entornos reales en organizaciones como empresas, entidades sin ánimo de lucro, entre otras. Se afirma

que: “en las evaluaciones que hacen los tutores se identifica que logran articularse con el medio y muestran una eficiencia en los conocimientos técnicos” (Entrevistado 1); lo que proporciona ventajas para esta alternativa. En algunos programas no tiene costo por lo cual presenta esa ventaja, aunque requiere tiempo, en algunos casos tiempo completo, por lo que los estudiantes que trabajan normalmente no la seleccionan.

Por último, se resalta que se presentan alternativas que, aunque estén en los reglamentos de las instituciones y los programas, los estudiantes no hacen uso frecuente de estas, corresponden a emprendimiento, promedio académico y resultados de la prueba Saber Pro, que como se mencionó previamente, solo se encuentra en uno de los programas.

V. Conclusiones

La autonomía que tienen las universidades en Colombia para definir sus modalidades de trabajo de grado ha permitido que su oferta en los programas de Contaduría Pública acreditados en Bogotá sea diversa y en algunos casos amplia; por ende, los requisitos para acceder a ellas y los procesos para su desarrollo difieren; así mismo, no son demandadas en la misma proporción por los estudiantes.

De acuerdo con las ocho categorías establecidas, las tres modalidades de trabajo de grado que son ofertadas por la mayoría de los programas son los “trabajos de grado relacionados con investigación”, las “asignaturas de posgrado” y las “prácticas y pasantías”. Sin embargo, la elección de los estudiantes varía y está sujeta a factores como sus intereses, el tiempo, el costo, la complejidad o si se encuentran trabajando. En este sentido, dentro de las modalidades más utilizadas por los estudiantes se encuentran los “trabajos de grado relacionados con investigación” en dos programas, los “preparatorios” en un programa, las “asignaturas de posgrado” en dos programas, los “cursos” en dos programas, y las “prácticas y pasantías” en dos programas.

Cabe resaltar que, si bien los trabajos de grado relacionados con investigación son la primera o segunda opción más utilizada por los estudiantes en cinco de los nueve programas objeto de estudio, se evidenció la tendencia a generalizarlos como modalidades que son más complejas en su desarrollo, rigurosas en su evaluación y que requieren más tiempo, así como gusto por leer y escribir. Lo anterior confirma que hay particularidades de cada modalidad o estudiante que suelen ser excepcionales y prorrogan el tiempo idóneo para desarrollarlas según los programas académicos (un semestre académico).

Se espera que los resultados contribuyan a futuros análisis sobre las modalidades de trabajo de grado en los programas de Contaduría Pública, que permitan replantear o mejorar tanto los objetivos de formación como los procesos académicos y administrativos actuales; y crear estrategias que propendan por

motivar a los estudiantes a desarrollar aquellas modalidades de trabajo de grado que son poco acogidas y que tienen un impacto positivo en la formación profesional.

En investigaciones futuras pueden considerarse estudios sobre la relación de los trabajos de grado con el logro de los objetivos de formación en los programas de Contaduría Pública, partiendo de que, si bien las universidades son autónomas en definir sus modalidades de trabajo de grado, los programas académicos, por lo general, deben ceñirse a los lineamientos institucionales y adaptar las establecidas. Por otra parte, se podría realizar estudios que contemplen la caracterización de los trabajos de grado en los programas de Contaduría Pública acreditados y no acreditados de otras ciudades de Colombia, así como estudios que impliquen indagar sobre las preferencias de los estudiantes.

VI. Referencias bibliográficas

- Ashwin, P., Abbas, A., & McLean, M. (2017). How does completing a dissertation transform undergraduate students' understandings of disciplinary knowledge? *Assessment & Evaluation in Higher Education*, 42(4), 517-530. DOI: 10.1080/02602938.2016.1154501
- Bedoya, M. (2014). *Caracterización de la formación investigativa en un grupo de programas de Contaduría Pública acreditados en Colombia*. Armenia- Quindío: Universidad del Quindío.
- Bosshardt, W., Watts, M., & Becker, W. E. (2013). Course Requirements for Bachelor's Degrees in Economics. *American Economic Review: Papers & Proceedings*, 103(3), 643–647. DOI: 10.1257/aer.103.3.643
- Caicedo, N. (2015). Trabajos de fin de grado: Modalidades, objetivos y competencias a validar. La experiencia de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. *Docencia y Derecho, Revista para la docencia jurídica universitaria* (9), 1-11. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10396/13621>
- Castaño, C. (2019). La investigación formativa en programas de contaduría: el caso de la Universidad de Antioquia. *Visión contable*(20), 136-154. DOI: <https://doi.org/10.24142/rvc.n20a5>.
- Comité de Unidad Académica de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre. (2013). *Acuerdo 1 de 2013. Reglamento opciones de grado*. Bogotá: Universidad Libre. Recuperado de: <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2017/regla197.pdf>
- Congreso de Colombia. (1992). Ley 30 de 1992, ley servicio público de la Educación Superior. Bogotá: Diario Oficial No. 40700. Recuperado de: <http://vlex.com/vid/organiza-servicio-educacion-superior-60000644>
- Congreso de Colombia. (2018). Ley 1188 de 2018, por la cual se regula el registro calificado de programas de educación superior y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial No. 46.971. Recuperado de: <https://cutt.ly/ulqubN0>
- Consejo Académico de la Universidad Central. (2011). *Resolución 2 de 2011. Mediante la cual se unifican, actualizan y complementan las disposiciones relacionadas con el régimen académico para los estudiantes de pregrado en la Universidad Central*. Bogotá: Universidad Central. Recuperado de: <https://cutt.ly/Uj7FOU1>

- Consejo Académico de la Universidad de La Salle. (2018). *Acuerdo 4 de 2018. Por medio del cual se regula y compila la normatividad relacionada con la reglamentación de los aspectos académicos- administrativos correspondientes a las modalidades de grado*. Bogotá: Universidad de La Salle. Recuperado de: <https://cutt.ly/1j7Fu0A>
- Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia. (2015). Acuerdo 39 de 2015. Por el cual se dictan las disposiciones relacionadas con la Asignatura Trabajo de Grado para los estudiantes de los Programas Curriculares de Pregrado y se deroga el Acuerdo 012 de 2011 del Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia. Recuperado de: http://www.legal.unal.edu.co/rlunal/home/doc.jsp?d_i=77372
- Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana. (2006). *Acuerdo 1 de 2006. Opciones de grado de la carrera de Contaduría Pública*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana. Recuperado de: <https://cutt.ly/wkePWWe>
- Consejo Superior de la Fundación Universitaria Los Libertadores. (2017). *Acuerdo 34 de 2017. Por el cual se actualiza y adopta el reglamento estudiantil de la Fundación Universitaria Los Libertadores*. Bogotá: Fundación Universitaria Los Libertadores. Recuperado de: <https://cutt.ly/bj7S5ag>
- Consejo Superior de la Universidad Santo Tomás. (2008). *Reglamento Estudiantil Universitario*. Bogotá: Universidad Santo Tomás. Recuperado de: <https://www.usta.edu.co/images/documentos/documentos-institucionales/reglamentos/reglamento-estudiantil-pregrado.pdf>
- Consejo Superior Universitario de la Universidad Nacional de Colombia. (2007). *Acuerdo 033 de 2007. Por el cual se establecen los lineamientos básicos para el proceso de formación de los estudiantes de la Universidad Nacional de Colombia a través de sus programas curriculares*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia. Recuperado de: http://www.legal.unal.edu.co/rlunal/home/doc.jsp?d_i=34245#10
- Constitución Política de Colombia. (1991). *Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991*. Bogotá. Recuperado de: <http://vlex.com/vid/constitucion-politica-colombia-42867930>
- Corte, L. y Corbellini, S. (2011). Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) em um Curso de Graduação Modalidade EAD: uma Proposta Cooperativa Construída em Ambiente a Distância. *Luciane Magalhães Corte Real, Silvana Corbellini*, 9(1), 1-10. DOI: 10.22456/1679-1916.21909
- Díaz, C., Manrique, L., Galán, E. y Apolaya, M. (2008). Conocimientos, actitudes y prácticas en investigación de los estudiantes de pregrado de facultades de medicina del Perú. *Acta Médica Peruana*, 25(1). Recuperado de: <https://cutt.ly/ElqitDn>
- Díaz-Vázquez, R., García-Díaz, A., Maside Sanfiz, J. y Vázquez-Rozas, E. (2018). El Trabajo de Fin de Grado: fines, modalidades y estilos de tutorización. *REDU. Revista de Docencia Universitaria*, 16(2), 159-175. DOI: 10.4995/redu.2018.10178
- Fajardo, Y. P. (2016). *Caracterización de la formación investigativa en el campo contable en los programas de contaduría pública en instituciones de educación superior, ubicadas en el área metropolitana de Bucaramanga*. Universidad Cooperativa de Colombia: Bucaramanga, Colombia.

- Ferrer, V., Carmona, M. y Soria, V. (2013). *El Trabajo de Fin de Grado. Guía para los estudiantes, docentes y agentes colaboradores* (Primera ed.). Madrid: McGraw-Hill.
- Ferrer, V., Soria, V., Carmona, M. y Ramis, R. (2013). De la guía al caso práctico: el TFG de educación social de la Universidad de Barcelona. En V. Ferrer, M. Carmona y V. Soria. *El Trabajo de Fin de Grado. Guía para los estudiantes, docentes y agentes colaboradores*. (pp. 153-181). Madrid: McGraw-Hill.
- Flick, U. (2007). Entrevistas semiestructuradas. *Introducción a la investigación cualitativa*. (pp. 89- 110). Madrid: Ediciones Morata.
- Greenbank, P., Penketh, C., Schofield, M., & Turjansky, T. (2008). The undergraduate dissertation: 'most likely you go your way and I'll go mine. *British Educational Research Association (BERA) Conference - Heriot-Watt University*. (p. 1-24). Edinburgh: The International Journal for Quality and Standards. Recuperado de: <https://cutt.ly/3lqizQi>
- Hernández-Leo, D., Moreno, V., Camps, I., Clarisó, R., Martínez, A., Galindo, M. y Melero, J. (2019). Implementación de buenas prácticas en los Trabajos Fin de Grado. *Education + Training*, 11(2), 255-275. DOI: 10.1108/ET-07-2018-0160
- Pontificia Universidad Javeriana. (2013). *Guía de estudio aseguramiento. Opción de grado. Exámenes preparatorios*. Bogotá: Facultad de Ciencias económicas y administrativas. Recuperado de: <https://cutt.ly/rkqq0h2>
- Machado, M. (2005). Investigación contable formativa para construir comunidad investigativa. *Revista Asfacop* (8), 21-38.
- Mamani, O. J. (2011). Actitud hacia la investigación y su importancia en la elección de la modalidad de tesis para optar el título profesional. *Revista Científica de Ciencias de La Salud*, 4(1), 22–27. DOI: 10.17162/rccs.v4i1.158
- Mamani, O. J. (2018). Calidad metodológica y características de las tesis de pregrado de psicología de una universidad privada del Perú. *Propósitos y Representaciones*, 6(2), 301-338. DOI: 10.20511/pyr2018.v6n2.224
- Martín, M. y Pastor, E. (2014). El trabajo Fin de Grado en la Facultad de Trabajo Social de la Universidad de Murcia. *AZARBE, Revista Internacional De Trabajo Social Y Bienestar* (3). Recuperado de: <https://revistas.um.es/azarbe/article/view/198401>
- Ministerio de Educación Nacional. (2018). Decreto número 1280 de 2018, por el cual se reglamenta el Sistema de Aseguramiento de la Calidad de la Educación Superior, el registro calificado de que trata la Ley 1188 de 2008 y los artículos 53 y 54 de la Ley 30 de 1992 sobre acreditación. Bogotá: Diario Oficial No 50.665. Recuperado de: <http://vlex.com/vid/decreto-numero-1280-2018-735691405>
- Murgueitio, M. (2011). La investigación formativa como eje dinamizador hacia un pensamiento crítico del ejercicio contable. *Gestión y Desarrollo*, 8(1), 79-94. Recuperado de: https://www.usbcali.edu.co/sites/default/files/3_investigacionformativa.pdf
- Otero, R. y R. T. (2018). Biografía de los Trabajos de Fin de Grado en una Facultad de Sociología: incertidumbres, triangulación metodológica e implicaciones prácticas. *REDU. Revista de Docencia Universitaria*, 16(2), 39-56. DOI: 10.4995/redu.2018.10180
- Patiño, R. A. y Santos, G. (2009). La investigación formativa en los programas de contaduría pública, caso Colombia. *CAPIC REVIEW*, 7, 23-34. Recuperado de: <https://cutt.ly/alqiTVc>

- 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. DOI: 10.15332/25005278.5062
- Patiño, R. A., Melgarejo, Z. y Valero, G. (2017). La investigación formativa en los planes de estudio en los programas de Contaduría Pública: caso Colombia. *International Business Economics Review* (8), 481-503.
- Patiño, R. A. y Valero, G. M. (2020). La lectura crítica como estrategia de investigación formativa en la contabilidad. En C. Castillo y Á. Muñoz, *Educación contable de calidad para la transformación social* (pp. 241-251). Pasto: Editorial Unimar.
- Patiño-Jacinto, R. A. (2020). *Análisis de las concepciones y estrategias de la investigación formatica para programas de Contaduría Pública en Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad Santo Tomás. Recuperado de: <https://cutt.ly/DlqiHfg>
- Rector de la Universidad Militar Nueva Granada. (2016). *Resolución 4166 de 2016. Por la cual se establecen las diferentes modalidades de opción de grado para los programas académicos de pregrado*. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada. Recuperado de: <https://cutt.ly/Xj7DOJW>
- Rekalde, I. (2011). ¿Cómo afrontar el trabajo fin de grado? Un problema o una oportunidad para culminar con el desarrollo de las competencias. *Revista Complutense de Educación*, 22(2), 179-193. DOI: 10.5209/rev_RCED.2011.v22.n2.38488
- Ríos, R. A., López, J. A. & Trujillo, J. M. (2014). La formación para la investigación y su incidencia en la cualificación académica de los estudiantes de Contaduría en Colombia. *Teuken Bidikay* (5), 99-122.
- Rowley, J., & Slack, F. (2004). What is the future for undergraduate dissertations? *Education + Training*, 46(4), 176-181. DOI: 10.1108/00400910410543964
- Sierra, J., Libera, S. y Luceño, B. (2018). Análisis de la materia Trabajos de Fin de Grado (TFG) en los grados de Ciencias de la Comunicación en España. *Revista Española de Documentación Científica*, 41(4), 1-14. DOI: 10.3989/redc.2018.4.1561
- Todd, M., Bannister, P., & Clegg, S. (2004). Independent inquiry and the undergraduate dissertation: perceptions and experiences of final-year social science students. *Assessment & Evaluation in Higher Education*, 29(3), 335-355. DOI: 10.1080/0260293042000188285
- Todd, M., Smith, K., & Phil, B. (2006). Supervising a social science undergraduate dissertation: staff experiences and perceptions. *Teaching in Higher Education*, 11(2), 161-173. DOI: 10.1080/13562510500527693
- Universidad Externado de Colombia. (2017). *Reglamento pregrado Facultad de Contaduría Pública*. Recuperado de: <https://cutt.ly/kkqeuBj>
- Universidad Militar Nueva Granada. (2018). *Guía de opciones de grado programas de pregrado: Administración de empresas, Contaduría Pública, Economía, Tecnología en contabilidad y tributaria*. Facultad de Ciencias económicas. recuperado de: <https://cutt.ly/xkqatZx>
- Universidad Nacional de Colombia. (2013). Proyecto educativo de programa. Contaduría Pública. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia. Recuperado de: <https://cutt.ly/5lqi064>

- Universidad Santo Tomás. (2009). *Reglamento de la Facultad de Contaduría Pública. Versión para aprobación del Consejo Académico Particular*. División de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables.
- Upegui, M. (2002). *La enseñanza de la contabilidad: por una investigación formativa mediante el aprendizaje cooperativo*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Vilardell, I. (2010). Experiencia sobre el trabajo de fin de Grado en Administración y Dirección de Empresas. *Revista de Educación en Contabilidad, Finanzas y Administración de Empresas*, 1(1), 101-122. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3964913>

Espinal, J., Colorado, J., Cabrera, R., y Espinosa, M. (2021). Eficacia del sistema tributario bajo las pretensiones del legislativo: análisis de los objetivos propuestos en la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 78, 205-224. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a08>

Eficacia del sistema tributario bajo las pretensiones del legislativo: análisis de los objetivos propuestos en la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016

Juan José Espinal Piedrahita

Corporación Universitaria Minuto de Dios - UNIMINUTO

juan.espinal.pi@uniminuto.edu.co

Orcid: 0000-0002-5641-139X

Jorge Eliecer Colorado Barrientos

Universidad Católica Luis Amigó

jcoloradob@gmail.com

Orcid: 0000-0002-4202-9077

Ruby Stella Cabrera Jaramillo

Universidad Católica Luis Amigó

ruby.cabrera@amigo.edu.co

Orcid: 0000-0003-4505-382X

Mariana Espinosa Tavera

Universidad Católica Luis Amigó

mariana.espinosata@amigo.edu.co

Orcid: 0000-0002-2977-6561

Eficacia del sistema tributario bajo las pretensiones del legislativo: análisis de los objetivos propuestos en la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016

Resumen: *El estudio tiene como objetivo analizar las implicaciones de las reformas tributarias de 2012 y 2016 mediante la eficacia del cumplimiento propuesto en la exposición de motivos. Se utilizó un método con enfoque cuantitativo de tipo descriptivo y correlacional mediante un modelo de Mínimos Cuadrados Ordinarios (MCO) para analizar el impacto de las reformas por medio de una regresión lineal múltiple. Los resultados alcanzados evidencian que hubo avance en la generación de empleo, pero la incidencia en la pobreza, la distribución del ingreso y la evasión en la recaudación no han tenido los efectos esperados. En conclusión, se puede decir que la base del principio jurídico y la coherencia del sistema tributario conlleva a que el país no tenga confianza sobre el desarrollo de las continuas reformas tributarias, dado que lo expuesto en las reformas estudiadas no tienen efecto sobre el bienestar social.*

Palabras clave: *Sistema tributario, principio jurídico, pretensión del legislativo, reforma tributaria, equidad.*

Effectiveness of the tax system under the pretentions of the legislative: analysis of the objectives proposed in Law 1607 of 2012 and Law 1819 of 2016

Abstract: *This study aims at analyzing the implications of 2012 and 2016 tax reforms through the effectiveness in meeting what was proposed in the explanation of motives. A method with a quantitative, descriptive and correlational approach was used through an Ordinary Least Squares (OLS) model to analyze the impact of the reforms by means of a multiple linear regression. The results obtained evidence and advancement in job creation, but incidence on poverty, income distribution and collection evasion has not had the expected effects. In conclusion, it can be said that the basis of the legal principal and the coherence of the tax system lead the country not to have trust in the development of the continual tax reforms, since what is stated in the reforms studied does not have effect on social welfare.*

Keywords: *Tax system, legal principle, pretension of the legislative, tax reform, equity.*

Eficácia do sistema tributário sob as pretensões do legislativo: análise dos objetivos propostos na lei 1607 de 2012 e a lei 1819 de 2016

Resumo: *O estudo tem como objetivo analisar as implicações das reformas tributárias de 2012 e 2016 através da eficácia do cumprimento proposto na apresentação de motivos. Usou-se uma metodologia com enfoque quantitativo do tipo descritivo e correlacional mediante um modelo de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) para analisar o impacto das reformas por meio de uma regressão linear múltipla. Os resultados atingidos evidenciam que houve avanço na geração de emprego, mas a incidência na pobreza, a distribuição do ingresso e a evasão fiscal na arrecadação não têm tido os efeitos esperados. Em conclusão, é possível estabelecer que a base do princípio jurídico e a coerência do sistema tributário ocasiona que o país não tenha confiança sobre o desenvolvimento das continuas reformas tributárias, já que o apresentado nas reformas estudadas não tem efeito sobre o bem-estar social*

Palavras-chave: *Sistema tributário, principio jurídico, pretensão do legislativo, reforma tributária, equidade.*

L'efficacité du système fiscal sous les prétentions du législateur: analyse des objectifs proposés dans la loi 1607 de 2012 et la loi 1819 de 2016

Résumé : *Cette étude vise à analyser les implications des réformes fiscales des ans 2012 et 2016 à travers l'efficacité de la conformité proposée dans l'exposé des motifs. Une méthode quantitative de genre descriptif et corrélational a été utilisée, avec une approche quantitative utilisant un modèle de Moindres Carrés Ordinaires (MCO) afin d'analyser l'impact des réformes à travers une régression linéaire multiple. Les résultats montrent que des progrès ont été réalisés en matière de création d'emplois, mais que l'impact sur la pauvreté, la répartition des revenus et l'évasion fiscale n'a pas eu les effets escomptés. En conclusion, on peut dire que le fondement du principe juridique et la cohérence du système fiscal font que la Colombie n'a pas confiance dans le développement des réformes fiscales continues, puisque les réformes étudiées n'ont aucun effet sur le bien-être social.*

Mots clés : *Système fiscal, principe juridique, intention législative, réforme fiscale, équité.*

Eficacia del sistema tributario bajo las pretensiones del legislativo: análisis de los objetivos propuestos en la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016

*Juan José Espinal Piedrahita, Jorge Eliecer Colorado Barrientos,
Ruby Estela Cabrera Jaramillo y Mariana Espinosa Tavera*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n78a08>

Primera versión recibida en febrero de 2021 – Versión aceptada en abril de 2021

I. Introducción

El estudio busca dar a conocer el impacto que tiene en los colombianos la aplicación de las diferentes reformas tributarias, en especial la Ley 1607 (Congreso de la República de Colombia, 2012) y la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016), a partir de la exposición de motivos y los objetivos propuestos acordes a las políticas fiscales. Tal como afirma la revista *Dinero* en su edición de junio 17 de 2010: “Una reforma integral conlleva a la adopción de tarifas justas y unificadas, la eliminación de una gran cantidad de exenciones, beneficios y concesiones tributarias, la eliminación de tributos anti técnicos”. En este sentido, las reformas tributarias deben ser coherentes con las necesidades de la población, siendo justas y equitativas, de lo contrario la confianza de los contribuyentes será contradictoria a lo propuesto por la Ley, generando inseguridades en las relaciones entre los agentes (contribuyentes y la sociedad) y el principal (Estado), aumentando de esta forma la evasión y elusión de los recursos tributarios.

Por lo anterior, las reformas tributarias, continuas en el país, han fomentado una excesiva y compleja relación tributaria que afecta la aplicabilidad y eficacia del principio de seguridad jurídica en el sistema tributario colombiano. Es por ello que la complejidad normativa del sistema tributario muchas veces se ha fundamentado en algunas leyes obsoletas, inapropiadas, imprecisas, contradictorias e inestables, que conllevan indirectamente al sujeto pasivo al

incumplimiento de las normas tributarias, logrando aumentar la incertidumbre, desconfianza e inseguridad frente a su aplicabilidad.

Uno de los mayores retos del gobierno colombiano ha sido la generación de empleo formal, reducir los índices de pobreza tanto multidimensional como extrema, mejorar la distribución del ingreso que se concentra en los quintiles más altos de la población y minimizar los índices de elusión y evasión como las mayores afectaciones del sistema tributario; por ello es que Colombia ha venido buscando simplificar la norma y los procesos para poder reducir el impacto de estas variables mediante la generación eficiente de recaudo de los tributos.

En consecuencia, el objetivo de este estudio es analizar las implicaciones de las reformas tributarias de 2012 y 2016 mediante la eficacia del cumplimiento propuesto en la exposición de motivos; con ello se podrá explicar si la normatividad que contienen estas reformas fueron coherentes con su aplicabilidad y eficacia basadas en el principio de seguridad jurídica.

El desarrollo de este trabajo en su primera sección se concentra en la revisión de literatura sobre el principio jurídico, sistema tributario y la exposición de motivos de las reformas tributarias objeto de análisis; en la siguiente sección se desarrolla la metodología para la exposición de los resultados; luego se define el análisis de las variables propuestas por los objetivos trabajados por las reformas tributarias; finalmente se plantean las conclusiones encontradas.

II. Revisión de literatura

El sistema tributario tiene como objetivo o finalidad básica procurar que los ingresos recaudados permitan financiar el gasto público, haciendo realidad el deber de contribuir de todos los individuos de acuerdo con su capacidad económica. Por ello, “los tributos y el sistema tributario, en su conjunto, son instrumentos de los que disponen los poderes públicos para la consecución de sus fines, constituyendo un valioso instrumento al servicio de la política económica” (Romero, 2005). De tal forma que todo sistema tributario está estrechamente ligado con los principios políticos que persiga el Estado.

En este sentido, la Ley tributaria es definida primero por su ética y luego desde su forma jurídica (Plazas y Amatucci, 2015), pues a través del sistema tributario las personas con mayor poder adquisitivo retribuyen a la sociedad y al Estado toda la estructura que permite al gobierno realizar sus actividades. Es por esto que la Constitución asigna a la hacienda pública una función redistributiva o de transformación social, tomando al tributo como el instrumento preferible (Barquero, 2002).

El sistema tributario debe estar diseñado en el marco social y democrático del Estado de derecho, solo así logra ser respetado y acatado, pues de otra forma se generan exclusiones del retorno social alcanzado por la equívoca elección de quienes administran los recursos públicos. Por lo cual, su diseño debe ser

justo y equitativo, pues se define en el ejercicio de la democracia; este no puede ser comprendido desde la estrecha perspectiva de los medios, porque los fines pueden desvirtuar las características de justicia que en apariencia registren los medios (Plazas, 2017).

Es por ello que el sistema tributario es vital en impactar positivamente los altos niveles de desigualdad social; antes del recaudo de los impuestos la concentración de riqueza es evidente en pocos sectores privilegiados, posterior al recaudo se debe evidenciar que son los tributos los que permiten nivelar la calidad de vida de todos los habitantes. Es así que cuando el destino de los impuestos no es el bien común, “el Estado se percibe como una organización criminal y perversa; y el impuesto como la más clara expresión de un delito continuado y encubierto tras normas y principios que concurren para el daño irreversible que ocasiona a la sociedad” (Plazas, 2018).

Por consiguiente, el sistema tributario debe estar atado a los principios jurídicos donde las políticas fiscales estén permeadas por valores fundamentales, que sean imperativas, universales, tópicas, axiológicas e implícita o explícitamente positivas, que sirven para crear, interpretar e integrar el ordenamiento. Por consiguiente, “los principios son el instrumento que, basado en la justicia, está al servicio de la humanidad para dignificar su condición mediante el respeto de los derechos y deberes del hombre” (Valencia, 2005).

Al interpretar la norma, el órgano competente (el constituyente, el legislativo, el ejecutivo, el jurisdiccional, el órgano inferior de producción jurídica) o el simple particular (jurista, abogado) se deben inspirar en los principios, que son los valores fundamentales, sociales y bilaterales vigentes en una comunidad determinada, como lo señala Valencia (2005), por lo cual es menester conocerlos y permearse de ellos, con el fin de lograr interpretarlos en función del bienestar social.

En este sentido, la Honorable Corte Constitucional, mediante Sentencia C-820/06 (Corte Constitucional, 2006) expresa la importancia de la hermenéutica como el propio sentido de la interpretación de la norma jurídica, la cual implica determinar el alcance de todos los textos legales o solo los oscuros; lo cierto es que, en su sentido más obvio y elemental, interpretar es explicar, declarar, orientar algo, comprender las circunstancias, aprehender, entender los momentos de la propuesta y desarrollo de las normas. Por lo tanto, la interpretación está directamente ligada con la comprensión y el lenguaje, de tal forma que, al referirnos a la hermenéutica jurídica, la entendemos como la actividad dirigida a encontrar la solución al conflicto o al problema jurídico que se está desarrollando en la exposición de motivos de una norma de gran impacto como una reforma tributaria.

Por lo tanto, la interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir para sí mismo (comprender) y para los demás (revelar) el verdadero pensamiento del legislador o explicar el verdadero sentido de una disposición.

Bajo este contexto, la Ley 1607 (Congreso de la República de Colombia, 1994) y la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016) desarrollan la exposición de motivos correspondientes a la justificación, el planteamiento general del proyecto de Ley, las problemáticas que se pretenden solucionar, qué materia se pretende regular, qué se espera con la expedición de la eventual Ley y las soluciones a las problemáticas que se presentaron.

El proyecto de Ley para la reforma tributaria de 2012 (Justicia Tributaria, 2012) en su exposición de motivos plantea como objetivo principal la generación de empleo y la reducción de la desigualdad; además propone reducir las barreras del desarrollo del país mediante mecanismos que disminuyan los niveles de desigualdad, informalidad y desempleo, donde justifican que algunas causas de dichas barreras son generadas por factores asociados al sistema tributario.

Además, esta reforma busca tres objetivos adicionales basados en la regresividad de la estructura tributaria, promover mayor formalidad para reducir los índices de informalidad laboral y, finalmente, combatir la desigualdad en Colombia. Algunos cambios tributarios se basaron en la:

Reducción de los costos no salariales, reformas a los impuestos de las utilidades de las empresas, una nueva estructura impositiva para gravar los ingresos de las personas naturales y la modificación de las tarifas de impuestos al consumo de bienes y servicios (Osorio, 2016, 129 pág.).

Por otro lado, con la exposición de motivos del proyecto de Ley para la reforma tributaria de 2016 (Cárdenas, 2016), se propone un sistema tributario más equitativo, eficiente y sencillo, fortaleciendo la lucha contra la evasión y la elusión, con el fin de avanzar en materia de empleo, crecimiento y competitividad. Por lo cual se busca con la propuesta de Ley contar con un sistema tributario que propenda por una mejor redistribución del ingreso, sin afectar los incentivos del aparato productivo. Esta reforma buscó un cambio estructural del sistema tributario en función de tres objetivos: alcanzar mayor calidad tributaria, elevar el recaudo a su nivel potencial y fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión, esto permitirá mejorar la calidad del sistema tributario, pues la reforma propone reducir la carga tributaria y simplificar los procesos para las empresas, lo que conlleva a incentivar la formalidad laboral.

Por consiguiente, esta reforma tributaria tendió a enfrentar el bajo nivel de recaudo frente al potencial, a desarrollar una mirada a la limitada contribución para mejorar la distribución del ingreso, a lograr modificar la poca equidad horizontal, pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares, a revolverse los altos niveles de evasión y elusión, pero esta política tiene vacíos

relacionados con la contribución, especialmente a la inversión, al empleo, al crecimiento y a la competitividad.

Adicional a los motivos expuestos en cada reforma tributaria, se realizó una búsqueda manual de los efectos percibidos por los medios de comunicación sobre las dos reformas tributarias y algunos estudios; a continuación, se presentan en la tabla 1 estas consideraciones:

Tabla 1: Efectos propuestos y percibidos por la Ley 1607 (Congreso de la República de Colombia, 2012) y por la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016)

Ley 1607 de 2012 (Reforma Tributaria)	
Efectos propuestos	Fuente
Disminuye carga tributaria, por la reducción del 33 % al 25 % en la renta y solo tributarán 4,4 billones por el Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).	(Portafolio, 2012)
No se aporta el 8,5 % del Ingreso Base de Cotización a la Salud, tampoco hay aportes al ICBF y SENA a trabajadores que ganan menos 10 SMLMV.	(Portafolio, 2012)
En los restaurantes se cambia el IVA del 16% por el impuesto al consumo del 8%.	(Portafolio, 2012)
Se incentiva el sector agropecuario, en productos como azúcar, café y pasta básica; dada la reducción de la tarifa del IVA del 10% al 5%.	(Portafolio, 2012)
El 80 % de los productos y servicios están gravados con el IVA del 16%.	(Portafolio, 2012)
Efectos percibidos	Fuente
En Colombia la inversión productiva paga más impuestos por los inmuebles, debido a que puede llegar a tributar por el Predial, la renta presuntiva e impuesto a la riqueza. La obtención de estos se vuelve una carga económica demasiado alta.	(Kertzman, 2014)
Los impuestos que no son deducibles como el ICA, el 4*1000, el CREE y el impuesto a la riqueza, crean un efecto negativo, ya que la tasa de tributación aumenta a medida que los negocios son menos rentables, esto se llama un impuesto regresivo. Es decir, a medida que las empresas pierden dinero es más probable que no se puedan recuperar.	(Kertzman, 2014)
Con esta reforma, la base gravable del CREE no es la misma que la del impuesto a la renta, porque se desconoce el costo de las pérdidas fiscales y los excesos de la renta presuntiva, ya que no se reconoce la totalidad de los gastos pagados en efectivo.	(Kertzman, 2014)
La mala gestión del Congreso, por querer ayudar a algunas industrias, termina afectándolas, ya que les quitó el IVA a los insumos de los productores de medicamentos, productos agrícolas, abonos, neumáticos y maquinaria agrícola, lo cual los afectó al no poder recuperar el IVA pagado por insumos y no tienen contra qué cruzarlo.	(Kertzman, 2014)
Por la eliminación de los aportes al SENA y el ICBF, por parte de las empresas, a los trabajadores que ganaban menos de diez salarios mínimos, estas se liberan de un pago de hasta el 13,5 % de la nómina, además depende del tamaño de la firma y porcentaje de sus empleados.	(Romero, 2016)
Ley 1819 (Reforma Tributaria) (Congreso de la República de Colombia, 2016)	
Efectos propuestos	Fuente
Menor renta petrolera, necesidades de financiar el gasto público y caída en el ingreso nacional.	(Serna, 2017)
Aliviar la carga tributaria, se baja la renta del 53 % hacia un rango entre el 30 % y el 35 %.	(Serna, 2017)
No se están solucionando los objetivos de las anteriores reformas tributarias.	(Serna, 2017)
Incremento del IVA del 16 al 19 %.	(Serna, 2017)

Efectos percibidos	Fuente
Se puede evidenciar desigualdad, ya que hay mayores privilegios a la hora de pagar obligaciones tributarias por parte de la clase alta del país. Lo cual genera pérdida en la inversión y la creación de empleo se ve afectada.	(Serna, 2017)
Se evidencia que las personas jurídicas que no tienen beneficios tributarios se gravan en exceso a diferencia de las personas naturales, ya que las empresas pagan diferentes impuestos como el IVA, la renta, el ICA, entre otros.	(Serna, 2017)
Se crean impuestos “verdes” que incentivan el cuidado del medio ambiente; son el gravamen a la bolsa plástica, los impuestos al carbono por galón y tipo de combustible.	(Serna, 2017)
Para controlar la evasión, se hizo necesario el fortalecimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, DIAN, en infraestructura y tecnología, ya que es la principal empresa encargada de la recaudación de impuestos.	(Serna, 2017)

Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, se identifican desarrollo metodológicos que evidencian relación entre las políticas fiscales con instrumentos tributarios tal como (Chen y Lee, 2019), quienes realizan pruebas de cointegración de mínimos cuadrados ordinarios dinámicos y totalmente modificados, así como regresión de cointegración cónica, para evidenciar la relación entre los recaudos impositivos y la distribución de los recursos, al igual (Di Caro, 2020), (Manu y Sharma, 2021) y (Kang y Rhee, 2021), evidencian los efectos de los impuestos redistributivos regionales sobre el impuesto de la renta a las personas, de tal forma que estos modelos de regresión son comúnmente utilizados para este tipo de análisis, al igual que la relación de transferencias asociados al nivel de fortalecimiento laboral promovido por medidas tributarias (Ditommaso y Greanbaum, 2021).

III. Metodología

Para desarrollar el análisis de los efectos aportados por la Ley 1607 (Congreso de la República de Colombia, 2012) y la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016) basados en dlla exposición de motivos con relación a la generación de empleo y la reducción de la desigualdad de la primera y respecto al fortaleciendo de la lucha contra la evasión y la elusión con el fin de avanzar en materia de empleo, crecimiento y competitividad que propone la segunda reforma tributaria, se plantea un escenario temporal y probatorio de orden riguroso mediante un enfoque cuantitativo.

Se tomará como alcance una investigación exploratoria que permitirá contrastar los efectos de las reformas tributarias objeto de estudio, para ello se tendrá en cuenta una investigación descriptiva, que será la base para desarrollar un análisis correlacional, que proporcione la observación de los impactos obtenidos por las reformas en función de lo propuesto en la exposición de motivos, esto se logrará debido al estado de conocimiento sobre el problema estudiado,

lo mostrado por la revisión de literatura, así como la perspectiva que se pretenda alcanzar.

En principio, este análisis descriptivo se concentró en la recolección de la información entre el período 2000 a 2019, pues esta línea de tiempo permite medir, de manera amplia, la transición de las variables a evaluar para conocer cómo se relacionan con el sistema tributario y el efecto que trajo las reformas tributarias de 2012 y 2016. Esto contribuye a deducir con precisión los ángulos o dimensiones del contexto que experimentó el país con dichas reformas. La muestra para la investigación se establece a partir de la variable de análisis.

La técnica para el análisis de la metodología se realizará a partir del programa Stata 12 y el instrumento de recolección de la información se realizó mediante derechos de petición enviados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, DIAN; al Banco de la República y al Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE; además, se realizó una recolección manual de datos secundarios del Banco Mundial, la Organización Internacional del Trabajo, OIT, el Banco de la República, el DANE, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, MHCP.

Por consiguiente, se desarrollará un modelo de Mínimos Cuadrados Ordinarios, MCO, para medir a través de una regresión lineal múltiple, la correlación entre las diferentes variables que permitan definir el análisis de los objetivos de las reformas tributarias 2012 y 2016. Por tanto, este método se construye a partir de un modelo lineal en el que el valor de la variable dependiente o respuesta (Y) se determina a partir de un conjunto de variables independientes llamadas predictores (Xi). Este modelo de regresión lineal múltiple se empleará con el fin de predecir el efecto de las reformas tributarias (variable dependiente) o para evaluar la influencia que tienen los predictores sobre ella (empleo, pobreza, distribución del ingreso y la evasión). La ecuación siguiente refleja la construcción de la regresión lineal múltiple, se toma en términos de logaritmos para reducir la dispersión de los datos:

$$\Delta \log(Y) = \beta_0 + \beta \log(X_i) + \varepsilon_i \quad \text{Ecuación 1}$$

Donde β_0 es el intercepto en el origen cuando ΔY es igual a cero. es el efecto promedio que tiene el incremento en una unidad de las variables predictivas (empleo, pobreza, distribución del ingreso, recaudación, presión fiscal, etc.) sobre la variable ΔY manteniendo constante el resto de las variables, lo cual se conoce como coeficiente parcial de regresión, finalmente, ε_i es el residuo o error, es decir, la diferencia entre el valor observado y el estimado por el modelo.

IV. Resultados

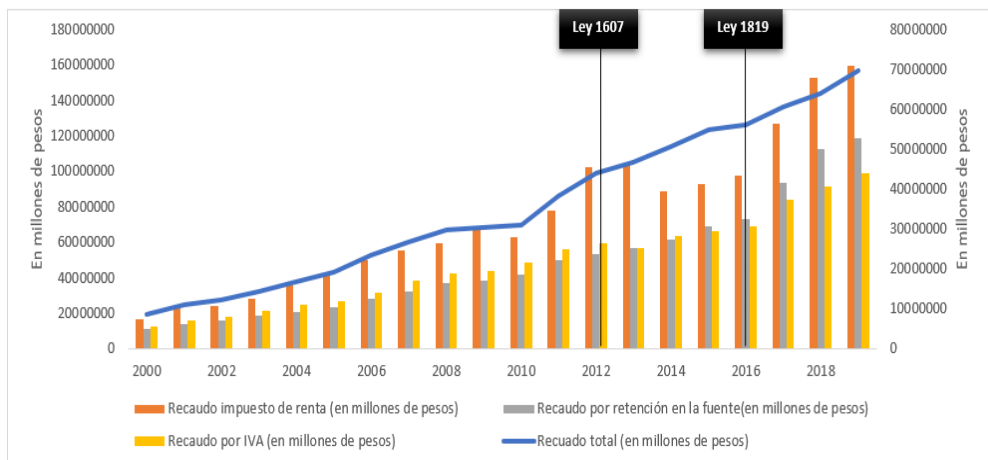
En 2012 y 2016 se desarrollaron en Colombia dos reformas tributarias que buscaban lograr un sistema tributario progresivo y más equitativo, para ello la

Ley 1607 (Congreso de la República de Colombia, 2012) se planteó como objetivo la generación de empleo, la disminución de la pobreza y la reducción de la desigualdad; por su parte, la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016) planteó fortalecer la lucha contra la evasión y elusión con el fin avanzar en materia de inversión, empleo, crecimiento y competitividad.

Por su parte, la primera reforma tributaria busca mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo a los colombianos de menores ingresos, y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal. También mejora la competitividad de nuestras empresas, especialmente aquellas que utilizan intensivamente la mano de obra, para que continúen creando empleo. Mientras que la segunda Ley se concentra en alcanzar una mayor calidad tributaria mediante la optimización de los efectos del recaudo sobre la economía, a través de una estructura tributaria moderna y progresiva que corrija los efectos de las externalidades negativas que reducen el bienestar de la población; también se procura elevar el recaudo a su nivel potencial, logrando generar los mayores recursos posibles que permitan el desarrollo financiero sostenible del país y garantizar una mayor calidad y cantidad de recursos, controlando aquellas situaciones que generan mayor riesgo y modernización de la institución fiscal.

Por lo anterior, al desarrollar el análisis de las variables que permiten observar en el tiempo el desarrollo de lo expuesto por cada una de estas leyes y su impacto, así se logra describir el avance alcanzado en el sistema tributario del país. Con ello se evalúa la efectividad de estas reformas.

Gráfico 1: Colombia. Relación de recaudos tributarios 2000-2019



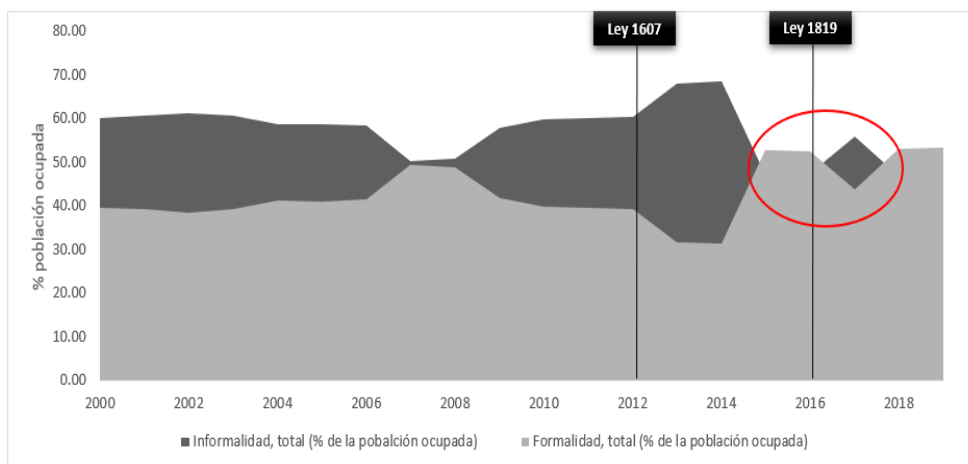
Fuente: Elaboración propia. Basado en datos del DANE y la DIAN.

Como se observa en el gráfico 1, aunque el desarrollo de las reformas tributarias busca generar mayor recaudación el impuesto a la renta para las empresas tiende a caer entre el año 2014 y 2015, pero ésta es soportada por la creación del impuesto de renta para personas naturales, basados en el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) y el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN), (Osorio, 2016).

Aunque la política fiscal es clara y coherente con la necesidad de bajar la carga tributaria a las empresas para generar mayor empleo formal, esto ha logrado mantener un presupuesto fiscal equilibrado, soportado en la recaudación de los impuestos sobre los consumidores y las personas naturales. Por tanto, el crecimiento total de la recaudación se ha complementado por el aumento del impuesto sobre las utilidades para las empresas, además del incremento de la base para el cobro del impuesto de renta a personas naturales y, finalmente, por la unificación de tarifas del impuesto al valor agregado (IVA) y la creación del impuesto al consumo para algunos bienes.

Aunque se observa que, efectivamente, estas directrices tienen un impacto favorable para la generación de empleo, como lo muestra el gráfico 2, con la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016) se evidencia un retroceso en el año 2015 con relación a los avances alcanzados con la reforma tributaria anterior, pero nuevamente se alcanza a tener mayor formalidad del empleo con respecto a la informalidad, aunque se esperaba alcanzar mayor impacto debido a los incentivos tributarios que fomentaron una mayor formalización, concentrados en la reducción de los aportes parafiscales y de seguridad social.

Gráfico 2: Colombia. Relación entre informalidad y formalidad (% de la población ocupada) 2000-2019



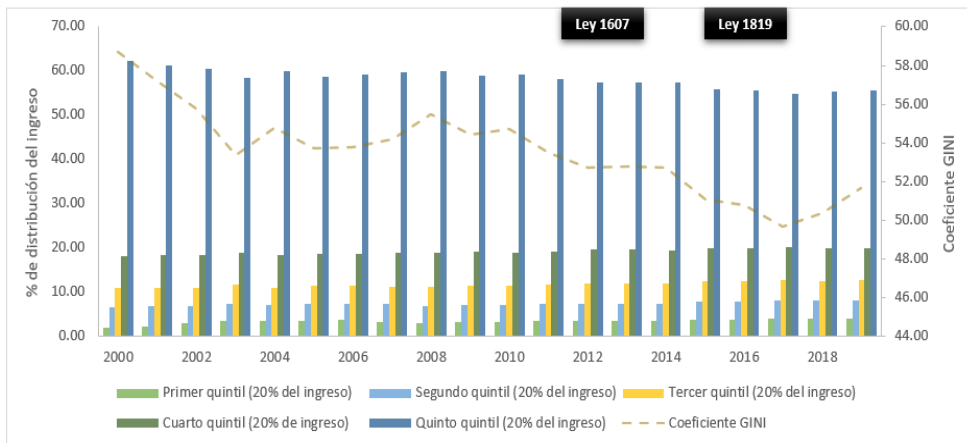
Fuente: Elaboración propia. Basado en datos de World Bank, OIT y DANE.

Como se evidenció, las reformas tributarias han aportado a la generación de empleo formal, lo que implica una reducción de la carga fiscal de las empresas, pero se observa un crecimiento de la recaudación de tributos soportados sobre la imposición de contribuciones en las personas naturales y el consumo, sin avanzar en una redistribución progresiva de las cargas impositivas, esto impacta negativamente las variables definidas sobre la distribución del ingreso y el comportamiento de la pobreza.

Por ello, en el gráfico 3 se evidencia una caída leve del coeficiente GINI con la Ley 1607 (Congreso de la República de Colombia, 2012), pero con la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016) nuevamente parece incrementarse la desigualdad de ingreso, aunque al mirar la distribución de los ingresos por quintiles, se evidencia que dichas reformas no tienen mayor impacto, pues la riqueza se sigue concentrando en el quintil de mayores recursos; por tanto, así se haya generado un incremento de empleos formales, aún hay una deuda de las reformas sobre la distribución del ingreso.

Igualmente, esto valida la hipótesis de que la disminución de la carga tributaria para los empresarios está soportada por una mayor contribución de las personas naturales y el consumo de manera regresiva, favoreciendo a las personas con mayor concentración de riqueza en el país, por lo tanto, esto tiene un impacto negativo sobre la equidad y la igualdad que las reformas deben integrar para mejorar el sistema tributario del país.

Gráfico 3: Colombia. Relación entre el coeficiente GINI y la distribución del ingreso según quintiles poblacionales 2000-2019

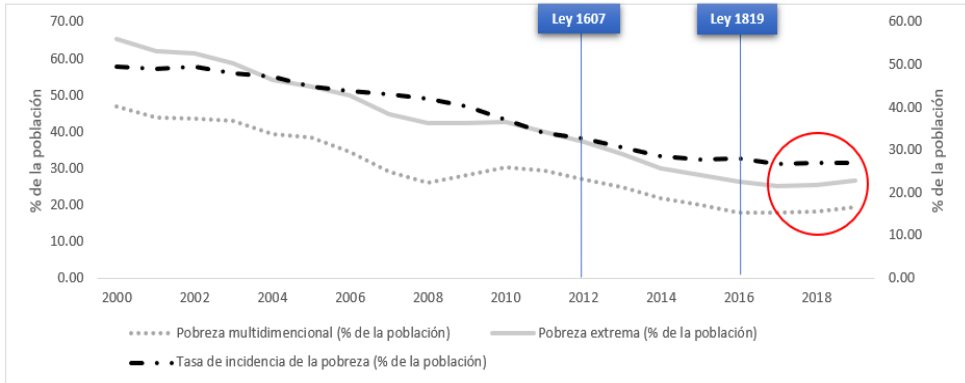


Fuente: Elaboración propia. Basado en datos de World Bank.

Por su parte, el avance desigual de las reformas tributarias solo enfocadas en mejorar la productividad del país, soportada por el mejoramiento de los niveles

de empleo, sin una definición progresiva de la recaudación y la distribución coherente de los ingresos de las personas, tiende a impactar la incidencia de la pobreza, tanto multidimensional como extrema, evidenciado por la mayor carga fiscal de las personas naturales y mayores contribuciones, basados en el consumo (ver gráfico 4).

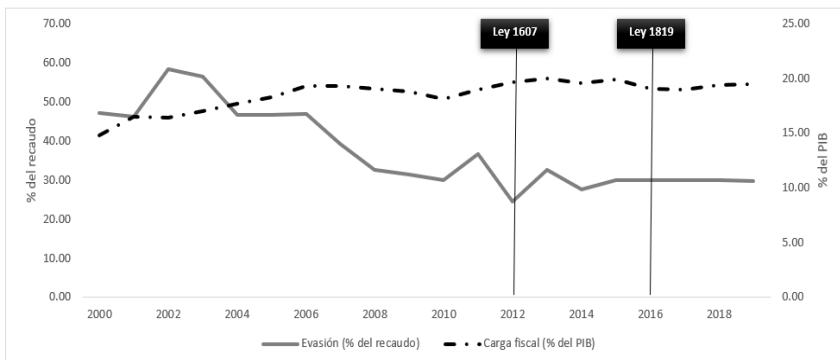
Gráfico 4: Colombia. Relación entre la incidencia de la pobreza, multidimensional y extrema 2000-2019



Fuente: Elaboración propia. Basado en datos del World Bank.

Cuando se observa el impacto de las políticas desarrolladas sobre la evasión de la recaudación en el país, se evidencia que no han tenido mayor impacto a lo expuesto, especialmente por la Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016) que lo tenía como objetivo, pues al observar el gráfico 5 se evidencia que la presión fiscal y la evasión como proporción del PIB permanecen constantes durante y después de las reformas.

Gráfico 5: Colombia. Relación presión fiscal (% del PIB) respecto a la evasión (% del recaudo) 2000-2019



Fuente: Elaboración propia. Basado en datos de World Bank y DIAN.

Finalmente, al mirar la correlación de las reformas tributarias sobre la informalidad, la pobreza, la distribución del ingreso y la evasión con el fin de observar la eficacia de estas políticas fiscales sobre la exposición de motivos por las que fueron desarrolladas y su impacto sobre el sistema tributario en el país. Se desarrolla el análisis de mínimos cuadrados ordinarios, MCO, tomando las variables en expresiones logarítmicas para reducir la dispersión de la información.

Tomando como variable dependiente el total de impuestos que recauda el sector público del país (PRESFISCAL) y tomando como variables independientes las relacionadas con los objetivos expuestos por las reformas tributarias objeto de análisis (informalidad como % del producto interno bruto, PIB, (INFORM), evasión como % del PIB (EVAS), tasa de incidencia de la pobreza como % de la población (POBREZ) y coeficiente GINI (GINI)), se obtiene un coeficiente de correlación del 70 % entre las variables, siendo las variables EVAS y GINI significativas para el modelo, mientras que la POBREZ e INFORM no proporcionan significancia para el modelo.

Tabla 2: Análisis de correlación del impacto de las reformas tributarias sobre los objetivos expuestos

Source	SS	df	MS	Number of obs = 20		
Model	.082392441	4	.02059811	F(4, 15) =	8.75	
Residual	.035299179	15	.002353279	Prob > F =	0.0007	
				R-squared =	0.7001	
				Adj R-squared =	0.6201	
Total	.117691619	19	.006194296	Root MSE =	.04851	

log_PRESFI~L	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
log_INFORM	.0567621	.1042675	0.54	0.594	-.1654788	.2790029
log_EVAS	-.219535	.0904627	-2.43	0.028	-.4123516	-.0267183
log_POBREZ	.0977607	.1441887	0.68	0.508	-.2095702	.4050915
log_GINI	-1.075393	.5426643	-1.98	0.066	-2.232055	.0812684
_cons	7.408574	1.838424	4.03	0.001	3.490066	11.32708

Fuente: Elaboración propia.

Para el análisis de la tabla 2, se toman 20 observaciones definidas en el período de tiempo entre 2000 a 2019 en las que el total de impuestos que recauda el sector público de un país (PRESFISCAL) tienen una relación positiva con la informalidad (INFORM), por tanto manteniendo todo lo demás constante, un incremento en una unidad porcentual de esta variable (1 %) estará generada por un crecimiento del recaudo tributario en 0,5 % del PIB, es decir, que las reformas tributarias han impactado positivamente la generación de empleo, pero a medida que se reduzca la recaudación tributaria aumentaría la informalidad en el país.

Respecto a la evasión (EVAS), esta tiene una relación negativa con el total de impuestos que recauda el sector público de un país (PRESFISCAL), por tanto, manteniendo todo lo demás constante, un aumento en una unidad porcentual de la evasión (1 %) está generando una pérdida en la recaudación tributaria de un 21 % en los recursos tributarios del país, lo cual indica que estas reformas tributarias no reflejan un impacto significativo sobre esta variable. Esto conlleva a replantear los mecanismos o instrumentos que se han desarrollado para mejorar la contribución de tributos en el país, aunque, por otro lado, se refleja la falta de confianza que tienen los contribuyentes respecto a la distribución de los recursos.

Con relación a la incidencia de la pobreza (POBREZ), existe una relación positiva con el total de impuestos recaudados por el país (PRESFISCAL), pues se espera que, entre mayores recursos, mayores transferencias se proporcionen para el bienestar de la población, sobre todo en aquellas vulnerables; por tanto, un incremento de una unidad porcentual de la incidencia de la pobreza de la población (1 %) es generado por la pérdida de recaudo del 0,9 % como porcentaje del PIB.

Finalmente, la presión fiscal (PRESFISCAL) tiene una relación negativa con el coeficiente GINI, pues un aumento en una unidad porcentual de esta variable, dejando todo lo demás constante, está generado por una reducción del total de tributos recaudados en un 1,1 % del PIB.

V. Conclusiones

Las reformas tributarias de 2012 y 2016 intentaron alcanzar un sistema tributario progresivo y más equitativo, basadas en la generación de empleo, la disminución de la pobreza, la reducción de la desigualdad y la fortaleza de la lucha contra la evasión y la elusión. Es así que la primera reforma se concentró en la distribución de la carga tributaria, pero la evidencia avala que dicha distribución se hizo de manera regresiva favoreciendo a los quintiles más altos de la población colombiana; aunque sí hay un avance en la generación de empleo, la sustitución de recursos parece estar concentrada en las personas naturales y en el aumento de la imposición de los bienes de consumo aumentando las brechas de desigualdad.

En este sentido, aunque se evidencian logros en el empleo formal, hay estudios que motivan la implementación de subsidios laborales porque aumentan la participación en la fuerza laboral, lo cual mejora la redistribución del ingreso mejorando la equidad al interior del país (Froemel y Gottlieb, 2021) y (Wang, Liu y Chang, 2021). Esto permite una disminución de la desigualdad, pues la progresividad fiscal como la tasa impositiva media tienen un gran impacto en la redistribución (Guillaud, Olckers y Zemmoru, 2020).

Respecto a la segunda Ley, el impacto de la estructura tributaria moderna y progresiva no modificó, en gran proporción, aquellas externalidades negativas que impactaban el bienestar social, influyendo en el recaudo, pero manteniendo una tendencia constate en la evasión, dada la baja capacidad de modernización en los instrumentos de mitigación de la institución fiscal. Por lo tanto, al desarrollar el análisis de las variables que se basan en los objetivos de las pretensiones del legislativo, se percibe que estas políticas fiscales son claras y coherentes con la necesidad de bajar la carga tributaria a las empresas con el fin de generar mayor empleo formal, pero este se soporta en el incremento de la base para el cobro del impuesto de renta a personas naturales por la unificación de tarifas del impuesto al valor agregado, IVA, y la creación del impuesto al consumo para algunos bienes, impactando negativamente las variables definidas en las normas sobre la distribución del ingreso y el comportamiento de la pobreza.

Igualmente, dada la disminución de la carga tributaria para los empresarios, parece que esta sustitución está soportada por una mayor contribución de las personas naturales y el consumo de manera regresiva, favoreciendo a las personas con mayor concentración de riqueza en el país, por lo tanto, esto tiene un impacto negativo sobre la equidad y la igualdad que las reformas deben integrar para mejorar el sistema tributario del país. Además, no se ha visto el impacto de las políticas desarrolladas sobre la evasión de la recaudación en el país, pues se evidencia que no han tenido mayor impacto a lo expuesto, teniendo una variación constante en los años siguientes a la promulgación de la Ley.

Es así que las reformas tributarias objeto de estudio contienen la finalidad básica de procurar que los ingresos recaudados permitan financiar el gasto público, pero no haciendo realidad el deber de contribuir de todos los individuos de acuerdo con su capacidad económica. En este sentido, la ley tributaria ha sido definida bajo los principios de ética y luego jurídica, pero queda en duda su función redistributiva o de transformación social, tomando al tributo como el instrumento preferible para garantizar el bienestar social de los colombianos.

Por lo tanto, aunque se cuenta con un diseño justo y equitativo, en la práctica ocurre lo contrario, pues la tendencia de la desigualdad en la distribución de los ingresos, la pobreza y la evasión continúan constantes y algunas de estas variables tendiendo al crecimiento. Lo cual conlleva a la pérdida de confianza y legalidad de la función de contribuir para mejorar la redistribución de los recaudos que permita ser coherente con las necesidades de la población y su bienestar social.

Es importante considerar el deber ético de obedecer la Ley que exige el planificador fiscal con el fin de contribuir según la capacidad de los contribuyentes, pero esto debe partir de la confianza que ejerzan esos recursos en la distribución de las transferencias; con ello se podrá reducir la evasión de los impuestos (Ostas, 2020) y (Bierbrauer, Boyer y Peichl, 2021). Por ello debe existir

una asociación entre diferentes factores y el grado de redistribución esperado, ya que para una determinada demanda de recursos, las instituciones políticas y económicas deben contribuir con la explicación del grado de redistribución observado (Podovano, Scervini, & Turati, 2021) y (Richardson, Robinson, Pulford y McCartney, 2021).

Adicional a lo anterior, es necesario definir claramente en las exposiciones de motivos de la reformas tributarias objeto de estudio, un diálogo claro y coherente de la finalidad de las normas fiscales que reduzca las barreras administrativas para los consumidores de las transferencias, con el fin de garantizar la disponibilidad, la certeza y la comprensión de la relación entre agente y principal (Ilimzhanova, Tuleshova, Burnasheva y Gussenov, 2019). Ya que así se garantiza en gran parte la eficacia del cumplimiento propuesto en la exposición de motivos (Jiménez, Molis y Solano García, 2020).

Al igual que en algunos estudios identificados tales como (Wortel London, 2021) se evidenció en Colombia que las decisiones políticas y económicas en períodos de recesión impactan negativamente la participación de la contribución de impuestos, por tanto en este ciclo económico se esperan recortes de gastos a los aumentos de impuestos, que es lo opuesto al tipo de consolidaciones que suelen seguir los países. (Ardanaz, Hallerberg y Scartascini, 2020) y (Azevedo, Pereira y Rodrigues, 2019). Por tanto los impactos de los impuestos redistributivos sobre la desigualdad de ingresos se convierten en fundamental en estos períodos económicos, pues el nivel de desigualdad de la renta como el impacto de los impuestos personales (Cantante, 2020) evidencian sesgos de autoselección y efectos sobre el crédito fiscal (Chen, Kao y Wang, 2021).

Por otro lado, es importante determinar que los aumentos del impuesto sobre la renta y las cargas tributarias más altas pueden corresponder con preferencias que tenga el Gobierno para recortar el gasto en lugar de aumentar los impuestos, pero la variación en las tasas impositivas en particular no se asocia con las actitudes sobre el aumento de estos. (Donava y Bowler, 2020). Por ello se hace fundamental explorar las bases teóricas y jurídicas de la administración fiscal y los aspectos teóricos y prácticos de las tendencias de desarrollo que puedan comprender los países (Ergashev, 2020).

VI. Referencias bibliográficas

- Ardanaz, M., Hallerberg, M., & Scartascini, C. (2020). Fiscal consolidations and electoral outcomes in emerging economies: Does the policy mix matter? Macro and micro level evidence from Latin America. *European Journal of Political Economy*, Volume 64. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2020.101918
- Azevedo, A., Pereira, P. J., & Rodrigues, A. (2019). Foreign direct investment with tax holidays and policy uncertainty. *International Journal of Finance & Economics*, Vol. 24 Issue 2, pp. 727-739.

- Barquero Estevan, J. M. (2002). *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Bierbrauer, F. J., Boyer, P. C., & Peichl, A. (2021). Politically feasible reforms of nonlinear tax systems. *The American Economic Review*, 111(1), 153–191.
- Cantante, F. (2020). Four profiles of inequality and tax redistribution in Europe. *Humanities and Social Sciences Communications*, Volume 7, Issue 1, (Article number 33). DOI: 10.1057/s41599-020-0514-4
- Chen, K., & Lee, C. (2019). Taxation of wealthy individuals, inequality governance and corporate social responsibility. *Sustainability*, Volume 11, Issue 7, Article number 1851. DOI: 10.3390/su11071851
- Chen, S., Kao, W., & Wang, Y. (2021). Tax policy and innovation performance: Evidence from enactment of the alternative simplified credi. *Journal of Banking and Finance*, Volume 125. DOI: 10.1016/j.jbankfin.2021.106081
- Cárdenas Santamaría, M. (20 de octubre de 2016). Exposición de motivos del Proyecto de ley “por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Recuperado de: http://www.icdt.co/noticia_al_dia/2016/OCTUBRE%202016/26%20de%20octubre%20de%202016/REFORMA%20TRIBUTARIA.pdf
- Congreso de la República de Colombia. (2012). Ley 160 de 1994: por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial. Recuperado de: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=66789>
- Congreso de la República de Colombia. (26 de diciembre de 2012). Ley 1607 de 2012: por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Ley 1819 de 2016: por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial. Recuperado de: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Corte Constitucional. (4 de octubre de 2006). Sentencia C-820/06. Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2006/C-820-06.htm>
- Di Caro, P. (2020). Decomposing Personal Income Tax Redistribution with Application to Italy. *Journal of Economic Inequality*, pp. 113-129. DOI: 10.1007/s10888-019-09425-7
- Ditommaso, A., & Greanbaum, R. T. (2021). An Examination of the Relationship Between Local Tax Incentives and Diversification of the Local Economic Base. *Economic Development Quarterly*. DOI: 10.1177/0891242421998443
- Donava, T., & Bowler, S. (2020). Who Wants to Raise Taxes. *Political Research Quarterly*. DOI: 10.1177/1065912920977911
- Ergashev, L. A. (2020). Matters of improving theological-legal basics of tax obligations. *Journal of Critical Reviews*, Volume 7, Issue 2, pp. 238-241. DOI: 10.31838/jcr.07.02.42

- Froemel, M., & Gottlieb, C. (2021). The Earned Income Tax Credit: Targeting the poor but crowding out wealth. *Canadian Journal of Economics*. DOI: 10.1111/caje.12492
- Guillaud, E., Olckers, M., & Zemmour, M. (2020). Four Levers of Redistribution: The Impact of Tax and Transfer Systems on Inequality Reduction. *Review of Income and Wealth*, Volume 66, Issue 2., pp. 444-466. DOI: 10.1111/roiw.12408
- Holkova, B., & Malichová, E. (2019). *The position of a tax subject in an efficient tax system*. Proceedings of the 33rd International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2019: Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020.
- Jiménez, N., Molis, E., & Solano García, Á. (2020). The effect of initial inequality on meritocracy: A voting experiment on tax redistribution. *Journal of Economic Behavior and Organization*, pp. 380-394. DOI: 10.1016/j.jebo.2018.09.019
- Justicia Tributaria. (8 de octubre de 2012). Exposición motivos de la reforma tributaria 2012. Recuperado de: <https://justiciatributaria.co/exposicion-motivos-de-la-reforma-tributaria-2012/>
- Kang, H., & Rhee, D. (2021). Does Income (Re)distribution Matter for Subjective Well-being? Evidence from Cross-country Panel Data. *Social Science Quarterly*, Volume 102, Issue 2, pp. 706-721. DOI: 10.1111/ssqu.12943
- Kertzman, F. (16 de noviembre de 2014). Una reforma en contravía. *Dinero*, Opinión. Recuperado de: <https://www.dinero.com/edicion-impresa/opinion/articulo/efectos-reforma-tributaria/203107>
- Manu, J., & Sharma, R. C. (2021). Effectiveness of fiscal incentives for innovation: Evidence from meta-regression analysis. *Journal of Public Affairs*, Volume 21 (Article number e2146). DOI: 10.1002/pa.2146
- Montero Traibel, J. P. (s.f.). *Sistemas tributarios principios generales del derecho tributario*. Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev09_JPMT.pdf
- Orosio Copete, L. M. (28 de mayo de 2016). Reforma tributaria e informalidad laboral en Colombia: Un análisis de equilibrio general dinámico y estocástico. *Ensayos sobre política económica*, Vol. 34, 126-145. Bogotá. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.espe.2016.03.005>
- Ostas, D. T. (2020). Ethics of Tax Interpretation. *Journal of Business Ethics*, Vol. 165 Issue 1, pp. 83-94. DOI: 10.1007/s10551-018-4088-7
- Plazas Vega, M. (2017). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Bogotá: Temis S. A.
- Plazas Vega, M. A. y Amatucci, A. (2015). *Santo Tomas de Aquino: Ideas políticas y jurídicas. Proyección en el derecho tributario*. (U. e. Rosario, Ed.) Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario. DOI: ISBN: 978-958-738-608-0
- Plazas Vegas, M. (2018). *El sistema tributario en el siglo XXI*. Bogotá: Temis S. A.
- Podovano, F., Scervini, F., & Turati, G. (2021). Comparing governments' efficiency at supplying income redistribution. *Constitutional Political Economy*, Volume 32, Issue 1, pp. 68-97. DOI: 10.1007/s10602-020-09314-6
- Portafolio. (17 de junio de 2010). Lineamientos para una reforma tributaria integral. *Portafolio*. Recuperado de: <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/lineamientos-reforma-tributaria-integral-303668>

- Portafolio. (12 de octubre de 2012). Los que ganan y pierden con la reforma tributaria. *Portafolio*. Finanzas. Recuperado de: <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/ganan-pierden-reforma-tributaria-96824>
- Richardson, E. A., Robinson, M., Pulford, A. J., & McCartney, G. (2021). The contribution of changes to tax and social security to stalled life expectancy trends in Scotland: A modelling study. *Journal of Epidemiology and Community Health*, Volume 75, Issue 4, pp. 365-370. DOI: 10.1136/jech-2020-214770
- Romero García, F. (2005). *El valor sistema tributario*. Madrid: Universidad de Cádiz. Recuperado de: https://books.google.com.co/books?id=QKAmyQvFZuoC&pg=PA79&lpg=PA79&dq=o+un+conjunto+de+grav%C3%A1menes+que+est%C3%A1n+juntos+y+qu+e+deben+aplicarse&source=bl&ots=XY8TnV_DVc&sig=ACfU3U09rnEZWBC44pSX6uWie6D81lx_7A&hl=es&sa=X&ved=2ahUKĒwizuO_tsjPIAhUpTt8KHdpZ
- Romero, D. (12 de octubre de 2016). El efecto que generó la reforma tributaria de 2012 en el empleo. *La República*, Economía. Recuperado de: <https://www.larepublica.co/economia/el-efecto-que-genero-la-reforma-tributaria-de-2012-en-el-empleo-2430691>
- Serna Quintero, L. M. (2017). *La reforma tributaria en Colombia 2016, pros y contras según los contenidos de los medios de comunicación escritos*. Pereira: Recuperado de: <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/16318/LA%20REFORMA%20TRIBUTARIA%20EN%20COLOMBIA%202016.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Solvi Kristjánsson, A. (2013). Redistributive effects in a dual income tax system. *FinanzArchiv*, Volume 69, Issue 2, pp. 148-166. DOI: 10.1628/001522113X666917
- Splinter, D. (2020). U.S. tax progressivity and redistribution. *National Tax Journal*, Vol. 73 Issue 4(Dec2020), pp. 1005-13. DOI: 10.17310/ntj.2020.4.04
- Wang, W., Liu, C. & Chang, J.-J. (2021). Tax policy implications for a two-engine growing economy. *Southern Economic Journal*, Volume 87, Issue 3, pp. 979-1009. DOI: 10.1002/soej.12473
- Wortel London, D. (2021). The Tax Trap. *Dissent* (00123846), Vol. 68 Issue 1, pp. 125-134. DOI: 10.1353/dss.2021.0016
- Valencia Restrepo, H. (2005). *Nomoárquica, principialística jurídica o filosofía y ciencia de los principios generales del derecho*. (tercera ed.). Bogotá: Temis S.A. DOI: ISBN 958-35-0513-3
- Yaple, M. (1936). The burden of direct taxes as paid by income classes. *The American Economic Review*: Vol. 26 Issue 4, pp. 691-710.

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 comité editorial e o comité 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):
- a. Que éste no ha sido publicado, ni aceptado para publicación en otra revista.
 - b. 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.
 - c. 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 revisacontaduria@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 indi-

cate 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 Com-

mittee 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 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 diverses 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 admit 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>
jaime.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 pro-

pósito, 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, uni-

versidade, 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 Contaduria 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>
jaime.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**

1 8 0 3