

ISSN 0120-4203
e-ISSN 2590-4604

CONTADURÍA

Universidad de Antioquia

No. 86

enero --junio de 2025

Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Ciencias Contables



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**

1 8 0 3

John Jairo Arboleda Céspedes

Rector

Elmer de Jesús Gaviria Rivera

Vicerrector General

Jair Albeiro Osorio Agudelo

Decano Facultad Ciencias Económicas

Carlos Eduardo Castaño Ríos

Departamento de Ciencias contables

Editor



Título: Osos

Autor: Hugo Cadavid

Técnica: óleo con relieve sobre tela

Año: 2014

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**

Carlos Eduardo Castaño Rios
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
Jaime Andrés Correa-García - Universidad de Antioquia - Colombia
Yuliana Gómez Zapata - Tecnológico de Antioquia - Colombia
Hugo Arlés Macías Cardona - Universidad de Medellín - Colombia

- **Comité Científico**

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

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

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

- **Corrección de estilo**

Martha Lucía Obando Montoya

- **Equipo editorial**

Daniel Ceballos García
Daniela Gomez Valencia
Correo de contacto: revistacontaduria@udea.edu.co

- **Título**

Contaduría Universidad de Antioquia

- **Periodicidad y formato**

Dos números al año - 17 * 24 cm.

- **Diagramación**

Leonardo Sánchez Perea

correoleo.digital@gmail.com

- **Correspondencia**

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 (604) 219 58 10

Medellín - Colombia - Sur América

Correo electrónico: revistacontaduria@udea.edu.co

Página Web: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont>

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

Clarivate Emerging sources Citacion Index

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

CONTADURÍA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

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



Medellín, No. 86, enero-junio de 2025

Contenido - Resúmenes

EDITORIAL

50 años del día del contador público colombiano

Carlos Eduardo Castaño Rios (Editor)

Daniel Ceballos García (Asistente Editorial)

11

How do accountants face their labour? Interpretations on competencies and skills

Diego Mauricio Barragán Díaz y María Elena Escobar Ávila

13

Abstract: The article analyzes the interpretations of accountants about their labour in a particular context, highlighting the competencies and skills. People build interpretations from the performance of their daily tasks, from the interactions with whom they share their jobs with and the prevailing dynamics in organizations. Quantitative and qualitative data are obtained in an online survey, applied in 2017, to persons qualified to practice Accounting in Colombia. In the interpretations, the multiple tasks that professionals must face in their labors are highlighted, they recognize the importance of competencies, but the most relevant are skills. In their labour, the use of skills to comply with urgencies prevails, framed in repetitive activities or mechanical actions; complex competences are recognized as important but remain in secondary places, just like the projection of the future and the need to participate in international networks and spaces.

Keywords: Accountants, labour, competences, skills, accounting.

Sistemas de Control de Gestión: mejor usarlos intensivamente para coordinar

35

Marcela Porporato

Resumen: Este artículo contribuye a la discusión de la utilidad de los sistemas de información para la toma de decisiones. Se reportan los resultados de una encuesta a empresas industriales en una economía regional (Córdoba, Argentina), complementada por tres casos confirmatorios, donde se estudió el impacto en el desempeño organizacional de la intensidad y propósito de uso de los mecanismos de la contabilidad gerencial, según como sean usados, ya que la misma información es usada para coordinar (ex-ante) y para controlar (ex-post). Los resultados muestran que la contabilidad de gestión ayuda a reducir la incertidumbre cuando los factores que la generan pueden ser afectados por las decisiones gerenciales. En entornos turbulentos, este artículo muestra una clara asociación entre experiencia con un factor percibido como manejable y la intensidad de uso de los sistemas de control de gestión con fines de coordinación para reducir la incertidumbre, entendida como la diferencia entre la información disponible y la percibida como necesaria para la toma de decisiones acertadas.

Palabras clave: información contable, teoría de la contingencia, desempeño organizacional, Argentina, PYME.

Contabilidad Popular para la Paz. Una práctica pedagógico-política como aporte a la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia

69

Jhon Fernando Marín Sánchez y Yuliana Gómez-Zapata

Resumen: este artículo busca analizar el aporte que hace la contabilidad popular a los procesos cooperativos de reincorporación tras la firma e implementación del Acuerdo de Paz entre las FARC-EP y el Gobierno de Colombia para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera en los municipios de Mutatá y Uradá. El desarrollo se sustentó en un enfoque cualitativo-crítico, un método dialógico-conversacional, una transversalidad teórica de la educación popular y un soporte epistémico-conceptual de la contabilidad popular como práctica pedagógico-política que condujo el encuentro comunitario y organizativo de los procesos productivos que emergieron del acuerdo en el territorio. Se espera que el conocimiento contable, desde lo popular, aporte a la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia a partir de una práctica de alto reconocimiento técnico-contable y una sensibilidad social más allá de lo funcional-operativo.

Palabras clave: contabilidad popular, educación popular, acuerdo de paz en Colombia, FARC-EP, procesos cooperativos.

Tendencias actuales de investigación en costos pegajosos en la literatura contable. Revisión bibliométrica

93

Rafael Santiago Ahumada Lerma y Gisselle Giovanna Forero Romero

Resumen: Este artículo busca comparar los resultados de investigación de Ibrahim y A (2022), con respecto a las publicaciones hechas en bases de datos latinoamericanas sobre costos pegajosos. Por lo que respecta a la metodología, la comparación se hizo mediante una revisión bibliométrica de artículos sobre costos pegajosos publicados en bases de datos latinoamericanas. Se empleó un enfoque bibliométrico, con fundamento en las mencionadas bases de datos latinoamericanas. Se hizo un acopio de todos los artículos y se organizaron en una matriz con ayuda de los programas Microsoft Excel y Voyant Tools. El enfoque bibliométrico es importante para comprender la tendencia en Latinoamérica de investigaciones sobre costos pegajosos, en términos de frecuencia e impacto. En la conclusión, se propone la necesidad de realizar estudios de esta temática analizando países latinoamericanos que tengan como objeto estudio las Mipymes.

Palabras clave: asimetría de costos, contabilidad de gestión, costos pegajosos, evolución de costos.

Gestión de capital de trabajo y género: un estudio en empresas chilenas

117

Francisco Javier Vásquez-Tejos, Hernan Marcelo Pape-Larre y Prosper Lamothe-Fernandez

Resumen: En este artículo se estudia la relación entre el capital de trabajo con la participación femenina en cargos de directorios o de alta gerencia. El objetivo es determinar si la participación de las mujeres se traduce en una gestión más agresiva o conservadora, desde el punto de vista de la administración de los recursos financieros de corto plazo. La muestra está compuesta por grandes empresas que cotizan en la bolsa de comercio de Santiago y que informan públicamente sus resultados financieros. Se obtuvieron 746 registros trimestrales de un total de 76 empresas chilenas. Se realizaron análisis de datos de panel desbalanceado utilizando la metodología de Errores Estándar Corregidos para Panel. Los hallazgos indican que la ejecutiva chilena tiende a ser conservadora, lo que se traduce en que las empresas con mujeres en puestos gerenciales invierten más recursos en capital de trabajo neto. En contraste, las mujeres que ocupan posiciones en el directorio parecen fomentar una gestión menos conservadora del capital de trabajo.

Palabras clave: capital de trabajo, Chile, género, mujer.

¿Por qué Pacioli y No Cotrugli?

137

Carlos Urbina

Resumen: Este artículo examina la controversia sobre la paternidad de la contabilidad, proponiendo que, aunque Benedetto Cotrugli escribió sobre la partida doble antes que Luca Pacioli, este último es considerado el verdadero padre de la disciplina. Este análisis se fundamenta en una revisión del contexto histórico, las similitudes y diferencias entre las contribuciones de ambos autores y el impacto que sus textos tuvieron en el desarrollo contable en los siglos venideros.

Palabras clave: contabilidad a la veneciana; Fraile Luca Pacioli; historia de la contabilidad; precursores de la contabilidad; Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita.

Determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina: un análisis bibliométrico

159

Rubén Antonio Vélez Ramírez, Alexa Juliana Montoya Morales y Marisela Restrepo Triviño

Resumen: La corrupción y la evasión de impuestos en América Latina es un tema de interés académico, social y político en los últimos años, debido al impacto socioeconómico y presiones de grupos de interés que reclaman transparencia y utilización eficiente de recursos. Por lo anterior, este artículo busca establecer determinantes de la corrupción y la evasión de impuestos. Para ello, se realizó la búsqueda en la base de datos Scopus entre los años 2008 al 2023, encontrando 110 artículos, de los cuales 29 cumplen con todos los criterios de selección. Posteriormente, se hizo un análisis bibliométrico, utilizando técnicas estadísticas y matemáticas estudiando patrones, tendencias y relaciones existentes en publicaciones científicas. Luego, se obtuvieron indicadores tales como análisis de la producción anual, autores destacados, y países relevantes. También, se categorizaron determinantes de la región entre aspectos económicos, políticos, sociales y culturales, mostrando la fragilidad de instituciones gubernamentales y falta de transparencia hasta la desigualdad económica y la arraigada cultura de la impunidad. Finalmente, se ofrece una visión de la evolución y la influencia de la corrupción como evasión de impuestos en Latinoamérica.

Palabras clave: corrupción, evasión, impuestos, impacto, América Latina.

El escepticismo profesional y la auditoría

189

Hector Darío Betancur y Isabel Cristina Betancur-Hinestroza

Resumen: El escepticismo profesional en auditoría es crucial para evaluar la situación financiera y contable de las empresas. Sin embargo, han sido múltiples los casos donde se han visto grandes impactos por fraudes y malas prácticas, desencadenando drásticas consecuencias para los agentes económicos. Actualmente, los debates giran en torno a los factores a tener en cuenta para que los auditores tengan una mente escéptica en su trabajo. Comprender a profundidad el escepticismo profesional, determinar su naturaleza epistemológica, ontológica y por estas vías la metodológica, se hace más que necesario. Este artículo ofrece una perspectiva epistemológica y un enfoque desde la economía del comportamiento, un área de estudio alternativa a la teoría dominante en economía. Se analizan algunos posibles sesgos cognitivos que pueden estar presentes en el ejercicio del contador-auditor y ofrece algunas recomendaciones. Este artículo es de corte interpretativo y busca la comprensión y análisis del escepticismo profesional en la práctica de la auditoría.

Palabras clave: escepticismo profesional, economía conductual, sesgos cognitivos, auditoría, ética.

Recuperación económica postpandemia en las finanzas de pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero colombiano

215

William Alexander Malpica Zapata y Andrés Mauricio Castro Figueroa

Resumen: Este artículo examina la evolución de la rentabilidad y el endeudamiento en pequeñas y medianas empresas (pymes) del sector manufacturero colombiano, así como su grado de recuperación postpandemia en comparación con el desempeño financiero obtenido en periodos previos al COVID-19. Para ello, se analizaron estados financieros de 1682 pymes del sector manufacturero colombiano. La información fue recolectada del Sistema Integrado de Información Societaria (SIIS) correspondiente a los periodos comprendidos del 2018 hasta 2023. La investigación permitió identificar cuáles actividades económicas tuvieron un mejor desempeño financiero en los años posteriores a la crisis sanitaria. Las conclusiones señalan una recuperación heterogénea: algunos subsectores registran sólidos incrementos en rentabilidad, mientras otros mantienen altos niveles de endeudamiento. Respecto a la rentabilidad del sector, la evolución de los indicadores evidencia que la mayoría de las actividades económicas han alcanzado y en casos aislados superado los valores de rentabilidad obtenidos en periodos previos al COVID-19.

Palabras clave: indicadores financieros, sector manufacturero, postpandemia, pymes.

Transformación digital en la gestión fiscal colombiana: impacto de las TIC en la eficiencia y transparencia tributaria 231

Sebastián Arango Acevedo, Daniel Tejada Ocampo y Luis Fernando Gómez Montoya

Resumen: Este artículo investiga la transformación del campo tributario en Colombia a través de la digitalización y la adopción de soluciones tecnológicas para una administración tributaria eficiente y transparente, en el contexto de la evolución tecnológica. Se aborda el impacto de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en el área fiscal en Colombia. El objetivo principal es analizar el impacto de las TIC en las prácticas contables y los desafíos y ventajas asociados a su implementación en el ámbito fiscal. Se destaca el papel crucial de las TIC y herramientas gubernamentales para mejorar la gestión tributaria, reducir costos y aumentar la transparencia en las obligaciones fiscales. La investigación aborda la relevancia de entender esta evolución, así como los desafíos y consideraciones en términos de confiabilidad de los datos y la adaptación empresarial. Se empleó un enfoque metodológico que incluyó análisis documental, revisión de literatura y recopilación de datos, revelando la mejora en eficiencia y transparencia, aunque también destacando la necesidad de capacitación y adaptación efectiva. En síntesis, este estudio ofrece una perspectiva integral sobre la digitalización y la tecnología en el ámbito tributario colombiano, subrayando sus beneficios y los desafíos clave que deben afrontarse.

Palabras clave: tecnologías de la información y comunicación (TIC), factura electrónica, información exógena, automatización, profesión contable.

50 años del día del contador público colombiano

El pasado primero (1°) de marzo se celebró el quincuagésimo aniversario del día del contador público en Colombia. Esta conmemoración especial suele acompañarse de múltiples eventos por todo el país que se promueven desde las universidades, gremios y organizaciones públicas y privadas relacionadas con la contaduría pública. Uno de estos eventos y quizás el más simbólico fue llevado a cabo la misma fecha en el Paraninfo de la Universidad de Antioquia, organizado por el Consejo Nacional de Contadores Públicos (CNCP), Jack Araújo – Centro de formación continua virtual y el Centro colombiano de investigaciones contables (CCINCO) con el apoyo del Departamento de Ciencias Contables y la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad, usando como espacio físico, el mismo auditorio principal donde se proclamó en 1975 el día del contador público colombiano.

Dicha celebración contó con la participación de contadores públicos pioneros, que estuvieron en ese escenario hace 50 años. Se escucharon allí nuevamente las voces de Jack Araújo, José Manuel Guevara, Dagoberto Pinilla y Juan Jacobo Pavajeau, contadores que promovieron esta efemérides como unos de los mecanismos necesarios para darle valor a la contaduría pública colombiana y en contra del monopolio de las grandes multinacionales de contabilidad y auditoría que para esas fechas acaparaban el mercado de servicios profesionales contables y dejaba pagos irrisorios para los contadores nacionales, mientras transfería cuantiosas ganancias para los extranjeros.

Esta lucha iniciada hace 50 años y promovida por contadores públicos nacionales implicó un gran cambio en la visión de la contaduría pública del país, pues por primera vez se reconocía que los contadores públicos formados en Colombia se encontraban en plena capacidad para prestar todo tipo de servicios en su área del saber, sin necesidad de depender técnica y conceptualmente del conocimiento de los contadores de otros países, a quienes les otorgaban importantes cargos en estas firmas multinacionales y eran llamados como asesores y consultores contables de primer nivel. Además, este reconocimiento también implicaba que la contaduría pública colombiana salía de una super dependencia

extranjera y estaba dispuesta y en capacidad de dictar sus propias rutas y regulaciones acordes con el contexto organizacional de la región.

A la fecha (primer semestre de 2025), Colombia cuenta con más de 330 mil contadores públicos registrados ante la Junta Central de Contadores y más de 90 mil estudiantes de contaduría pública según registros del Ministerio de Educación Nacional. Dichas cifras dan cuenta de la importancia que tomó esta profesión para Colombia e implica un nuevo compromiso con los actuales y futuros contadores públicos, pues en medio de sendos debates por “reformular”, “actualizar” o “modernizar” la contaduría pública en Colombia, se pone en juego la relevancia futura de los diversos campos de acción profesional del contador y la existencia misma de la contaduría pública como profesión, toda vez que se hace necesario seguir demostrando a la sociedad cuál es su verdadera función social y su real contribución al bien común.

Para cerrar, extendemos una calurosa felicitación a los contadores públicos colombianos en medio de esta magna celebración y les invitamos a estar atentos a los procesos de reforma de las normas que rigen a la profesión para que los cambios que se promulguen sirvan para un verdadero mejoramiento de la contaduría pública colombiana y que no se convierta en desincentivos para ejercer esta valiosa actividad.

Carlos Eduardo Castaño Ríos (Editor)

Daniel Ceballos García (Asistente Editorial)

Profesores Departamento de Ciencias Contables

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de Antioquia

revistacontaduria@udea.edu.co

Barragán-Díaz, D. M., & Escobar-Ávila, M. E.,
(2025) How do accountants face their labour?
Interpretations on competencies and skills.
Contaduría Universidad de Antioquia, 86, 13-34.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a01>

How do accountants face their labour? Interpretations on competencies and skills

Diego Mauricio Barragán Díaz

diebarragan@icloud.com

Orcid: 0000-0003-4196-3543

Investigador Independiente

María Elena Escobar Ávila

mariah.escobar@uexternado.edu.co

Orcid: 0000-0003-0208-3228

Universidad Externado de Colombia

How do accountants face their labour? Interpretations on competencies and skills

Abstract: *The article analyzes the interpretations of accountants about their labour in a particular context, highlighting the competencies and skills. People build interpretations from the performance of their daily tasks, from the interactions with whom they share their jobs with and the prevailing dynamics in organizations. Quantitative and qualitative data are obtained in an online survey, applied in 2017, to persons qualified to practice Accounting in Colombia. In the interpretations, the multiple tasks that professionals must face in their labors are highlighted, they recognize the importance of competencies, but the most relevant are skills. In their labour, the use of skills to comply with urgencies prevails, framed in repetitive activities or mechanical actions; complex competences are recognized as important but remain in secondary places, just like the projection of the future and the need to participate in international networks and spaces.*

Keywords: *Accountants, labour, competences, skills, accounting.*

¿Cómo afrontan los contadores su trabajo? Interpretaciones sobre competencias y habilidades

Resumen: *El artículo analiza las interpretaciones de los contadores sobre su trabajo en un contexto particular, destacando las competencias y habilidades. Las personas construyen interpretaciones a partir del desempeño de sus tareas cotidianas, de las interacciones con quienes comparten su trabajo y de las dinámicas imperantes en las organizaciones. Los datos cuantitativos y cualitativos se obtienen en una encuesta en línea aplicada en 2017 a profesionales habilitados para ejercer la Contaduría en Colombia. En dichas interpretaciones se destacan las múltiples tareas a las que se deben enfrentar los contadores en su trabajo diario, y se reconoce la importancia de las competencias, aunque las más relevantes son las habilidades. En su trabajo, prevalece el uso de habilidades para cumplir con las urgencias, enmarcadas en actividades repetitivas o acciones mecánicas. Las competencias complejas se reconocen como importantes, pero quedan en un segundo plano, al igual que la proyección de futuro y la necesidad de participar en redes y espacios internacionales.*

Palabras clave: *contadores, trabajo, competencias, habilidades, contabilidad.*

Como os contadores abordam seu trabalho? Interpretações sobre competências e habilidades

Resumo: *Este artigo analisa as interpretações dos contabilistas sobre o seu trabalho em um contexto particular, destacando competências e habilidades. As pessoas constroem interpretações com base no desempenho de suas tarefas diárias, das interações com aqueles com quem compartilham seu trabalho e das dinâmicas predominantes nas organizações. Os dados quantitativos e qualitativos são obtidos em uma pesquisa online aplicada em 2017 a profissionais qualificados para exercer a Contabilidade na Colômbia. Destacam-se entre estas interpretações as múltiplas tarefas que os contabilistas devem enfrentar no seu trabalho diário, e também é reconhecida a importância das competências, embora as mais relevantes sejam as habilidades. Em seu trabalho prevalece o uso de habilidades para atender emergências, enquadradas em atividades repetitivas ou ações mecânicas. As competências complexas são reconhecidas como importantes, mas permanecem em segundo plano, assim como a projeção futura e a necessidade de participação em redes e espaços internacionais.*

Palavras-chave: *Contabilistas, trabalho, competências, habilidades, contabilidade.*

Comment les comptables font-ils face à leurs tâches professionnelles ? Interprétations des compétences et des capacités

Résumé : *Cet article examine les interprétations des professionnels de la comptabilité concernant leurs fonctions dans un contexte spécifique, en mettant l'accent sur les compétences et les capacités requises. Les individus élaborent des interprétations en se basant sur l'accomplissement de leurs tâches quotidiennes, leurs interactions avec leurs collègues, ainsi que sur la dynamique organisationnelle en vigueur. Les données quantitatives et qualitatives ont été recueillies lors d'une enquête en ligne menée en 2017 auprès de professionnels de la comptabilité en Colombie. Dans l'interprétation de ces données, les diverses responsabilités auxquelles les experts sont confrontés dans leur métier sont soulignées. Ces derniers reconnaissent la valeur des compétences, cependant, les capacités les plus pertinentes demeurent primordiales. Au sein de leur activité professionnelle, l'application des compétences pour répondre aux situations urgentes est privilégiée, s'inscrivant dans des tâches répétitives ou des actions mécaniques. Les compétences plus élaborées sont considérées comme essentielles mais demeurent en retrait, de même que la prospective et l'impératif de s'engager dans des réseaux et des forums internationaux.*

Mots-clés : *experts-comptables, emploi, expertises, qualités, finance.*

How do accountants face their labour? Interpretations on competencies and skills

Diego Mauricio Barragán Díaz y María Elena Escobar Ávila

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a01>

Primera versión recibida en marzo de 2024 – versión septiembre de 2024

I. Introduction

When approaching the professions, in different times and places, it's evident that communities or networks establish ordinary practices and where people can acquire them, transform their labour, and in some cases, their life (Barac et al., 2018; Bourdieu, 2002). Becker et al. (1992) highlights how a professional culture is created, from the moment of entering the university until the moment they consolidate their jobs in different areas. To achieve this transformation, it was necessary for people to adopt the competencies, skills and the habits that prevailed in their professional community (from the way they dress, through the places they frequent to the food they eat). Dau-Schmidt et al. (2006) points out that the community spirit is present in the actions of its members, even professionally and personally they have affiliations with people or groups that come from the school, from the university from which they graduated or from organizations where they began to work. Bourdieu (2002), Becker (et al., 1992) and Dau-Schmidt (et al., 2006) point out how entering a community modifies work habits and, especially, the lives of individuals, emphasizing that the dynamics of professional communities depend on the work contexts and organizations where they operate.

It should be noted that the environment directly influences the work dynamic (Barac et al., 2018; Brouard et al., 2017). Regarding the exercise of the accounting profession, one can speak of two areas, belonging to different conceptions (Spencer et al., 2014, 955). For the first, Macdonald (2016) maintains, in the Anglo-Saxon sphere, it is a profession of respectability, with social recognition, that has control functions and has outstanding economic conditions. The second refers to environments of conflict and deep transformations, where, except for some cases, the profession occupies secondary places in organizations, receives

little social recognition, has insufficient economic conditions and its significant relations with the State are through a tax system (Barragán and Moreno, 2018). Two areas are presented that have found perspectives on the profession, in different social and economic contexts.

Also, professional practice changes in contexts where there is a certain stability over time, compared to places where profound transformations are continuously made and complex problems are faced, not only in the workplace, but in various areas. Some transformations can be the information requirements established by international organizations, by users or by interested groups; changes in the functioning of organizations, the constant requirements of public monitoring organizations, the presentation of certain types of reports for specific audiences and, especially, the development of competencies and skills in professionals (Bunney et al., 2015). The time in the exercise of the profession can be evidenced in places of certain stability and where transformations prevail; in the former, the exercise can be oriented towards the future, identifying viable options for people and organizations; in the second, due to the dominant presence of transformations and conflicts, the exercise of the profession is oriented to the present, to respond to immediate needs, where the future is not contemplated (Spencer et al., 2014; Dos Santos et al., 2015). The dynamics of time influence actions, not only in the functioning and projection of organizations, but also in the projection of professionals.

Whittle et al. (2016) illustrates how professional practice influences the environment. He maintains that information is a source for building reality, not only for companies, but also for the actors involved in economic life; his work is based on the role of auditors in the economic crisis that affected the United Kingdom from 2008 to 2010. The center of the controversy was that professionals with their production and legitimation of information contributed to the incubation and growth of the financial crisis, accentuated in the real estate sector; reason for this, is that they did not exercise their control functions. The vision of the accounting profession, presented by Whittle et al. (2016) is recurrent, focused on what were the functions or obligations that were not fulfilled, leaving aside possibilities and daily responsibilities; they sustain that financial information and control actions allow the functioning of organizations and the economy. In addition, Spencer et al (2014) discusses between the exercise of the profession and how representations of reality are socially constructed (León and Naranjo, 2011).

The current labor dynamics have brought changes in the professions. Parry and Jacklingm (2015) despite it being a global phenomenon, analyze the case of migrant Hindus in Australia. It is a clash between the prevailing values and logics in the place of reception, competencies, and skills of professionals to adapt to the new context. Cultural capital becomes the axis of individuals, in their work, their ability to interact with others, their ability to adapt to new employ-

ment conditions. What is important in the adaptation process is how they use generic competencies acquired during their training process, such as language, teamwork, behavior parameters, relationships, communication channels, and how they use skills to function at work, fulfill their duties, and relate to the users of their services (Parry and Jacklingm, 2015). In other words, generic competencies allow them to access professional spaces in different places and skills allow them to answer for their activities; the combination becomes a strategy for migrants who venture into different contexts looking for alternatives in professional performance (Abayadeera and Watty, 2016).

Faced with the multiple aspects that professional practice studies imply and the invitations to continue investigating in Latin America (Calvo, 2007; 2010; Brouard et al., 2017), the article analyzes the accountant's' interpretations of their labour in a particular context, highlighting the competencies and skills. People build interpretations from the performance of their daily labour, establishing relationships with those who share their jobs and appropriating the prevailing dynamics in organizations. The text is structured: it starts with an approach to the subject, continues with the methodological approach, presents the significant findings, and makes a discussion.

II. Approach to the topic

Interpretations can be understood as manifestations of relationships between people, especially in the labor field, where some assume positions or take resources that are valued as strategic, appropriate them for themselves and establish their position in power relations, and others, the great majority, are relegated to marginal positions and far from resources or limiting the possibilities of participating in actions (Bourdieu, 2010). In some contexts, the relationships are regulated by those who participate in the activities, and in others they can be accentuated or unbalanced at important levels that affect the relationships and the participants. In this second case, people accept their participation and in turn validate the positions of those who intervene; somehow, they accept their places, practices and conditions to participate and maintain themselves in the workplace (Barragán, 2022; Goffman, 2013).

The conflict is evident in the labour, which can be taken as routine activities at work that need a level of preparation, must be carried out and do not leave permanence in time, the effort in their realization is consumed quickly: it is to comply with a task, continue with the other, like this constantly. What is important is that the functioning of the central relationships, activities, and organizations of daily life depend on and are continued by them (Arendt, 1993). There will always be one or many tasks to accomplish. To develop them, a language, human experiences, codes shared by the people involved are needed and, of course, organizational practices that allow for an agreement with those involved

(Goffman, 1997). What brings people together is to keep performing at work, the capacity to incorporate the resources available to complete their labour.

Two alternatives can be used to develop the labour: competencies and skills. Barbora et al. (2010), points out that there is no single definition of competence or skills, they have multiple interpretations and some of them are distant, even contradictory (Dos Santos et al., 2015; Bunney et al., 2015). They start from the requirements that the person must have, to the objective conditions to carry out their labour. Performing in a social context, taking part of relationships with specific groups, and participating in an educational process makes people develop competencies in correspondence to the needs that are established in the social, economic and labor fields. University education allows people to acquire competencies that involve thoughts and actions, establishing levels of analysis, communication, interactions, self-learning, continuing education, and languages (Abayadeera and Watty, 2016; Pires et al., 2010). These are some of the elements that allow the professional to perform in different contexts, in demanding labour, in social, economic or public organizations, immersed in complex environments (González et al., 2009). The valued competencies are products of high-level training and in secondary places, close to skills, are those that reflect specific activities, mostly purely instrumental or mechanical.

Speaking of skills, they can be taken as the performance capacities to carry out supposedly simple and repetitive activities, since they have elaboration guidelines, repetition times, various fields, economic sectors, and specific recipients. They can be taken as actions in the workplace, they are acquired routinely, they are developed in doing, each time a greater number of tasks can be fulfilled, and a high level of response is reached. The skills can come from academic training, but in general, the greatest source is the practices at work, in the daily life of organizations, in the performance of tasks; they can even be complemented with non-formal education (Spender et al., 2016). The skills are based on the accumulation of experiences in employment where wit, skill, ingenuity, tact and personal relationships leave aside theoretical accumulations, methodological tools or deep analysis. It is to solve the problem now, in a specific place and tomorrow others will appear. Work skills are validated in remuneration (Castillo, 2000), developing technical skills is subordinated to working conditions and the requirements of their importance; this implies being immersed in the daily responses that organizations need, it is the only way to maintain the job.

The times between the competencies resulting from high-level university education (Pires et al., 2010) and the skills acquired on the job are different (Castillo, 2000). The first are long-term, they are part of a process, where cognitive, behavioral or procedural capacities are exercised to analyze the relevant factors that intervene in the labour or the problem. The second belong to the now, they are concrete problems that need to be solved immediately, without the need to

visualize the context, nor link them to a general process or without establishing links with related issues. The problem with time is that they can focus on daily urgencies and can spend years solving the same problems, performing similar functions and where career projection is limited (González et al., 2009, 94); differentiating the need to have work for subsistence (Abayadeera & Watty, 2016, 162) and high-level training; highlighting the skills used to circumvent urgencies in employment and the competencies to perform in the areas of human experience in general (González, et al., 2009)

The distances are evident between the skills required by the labor market and the competencies acquired in university education (Barbora et al., 2010; Dextre, 2013; González et al., 2009; Pires et al., 2010; Bunney et al., 2015; Brouard et al., 2017). Spencer et al. (2014) argues that commercial logic prevails in the labor market: job success is determined by the amount of money, leaving academic or professional competencies aside; Dextre (2013) states that in the efforts to bring training closer to professional needs, a gap is evident. One discussion is: Should training be oriented towards the development of skills to overcome specific problems, at certain times in employment or to the acquisition of generic competencies that allow professionals to understand the processes and projects their actions in the future? The university, education, is in a logic different from the needs that prevail in the market (Barragán, 2022).

Between the urgency of the present and the significant changes in the labor market, in the functions, an alternative is to participate in continuous training programs (Barbora et al., 2010). Comprehensive education is relegated to focus on providing skills for the development of concrete actions, some established within companies and the majority coming from technological changes in information, management or control in organizations generated by changes in state regulations or economic logic. They are the skills to respond now, the problem is that they are so many and varied that professionals do not finish assimilating one, when another significant modification is established by external agents that directly influences their work (Vega, 2018).

In addition, the most important organizations, in some places such as Latin America, are the micro, small and medium enterprises (Fortin et al., 2010). They are workspaces that have certain peculiarities, in correspondence to their logics, the most important is the survival of the organization, then you can think of growth, and they are permanently exposed to controls and regulations of public or sectoral entities that hinder their operation. Daily, in this type of organization, accountants may receive guidelines from multinational entities, national or local governments, businessmen, owners, control entities, tax institutions, etc (Barac et al., 2018). Additionally, the point can be made that information requirements cause the development of complex systems that

provide to interest groups or organizations simultaneously in different parts of the world (Trigo et al., 2014).

Here, a gap is established between the generic competencies developed during a training process at the university and the skills acquired by the needs to meet the demands of employment. The university tries to place people in a field of knowledge, links them to professional or institutional communities, makes them participate in internships and tries to offer an alternative in learning, in relation with professors, sources of information, the location of the place of people in the professional, social, and economic fields. The acquisition of skills in this area is due to the development of mechanical or repetitive responses, they must respond immediately to the activities that professionals need for the development of their activities. In the work of some professionals the high-level training remains aside, while skills have a higher importance and allow them to respond to this complex setting.

III. Methods

The research performs an analysis by subject and data characteristics (Barragán, 2021; Hernández, 2021; Fernández, 2021; Barac et al., 2018). A mixed methodology was used linking quantitative and qualitative data (Spencer et al., 2014; Dos Santos et al., 2014) applying an online survey to people qualified to practice the accounting profession in Colombia; during November 2017 in a joint effort between the Externado University of Colombia and the Customs User and Taxpayer Ombudsman of the National Tax and Customs Directorate (Barragán & Moreno, 2018)¹. According to the Central Board of Accountants (JCC in Spanish) in 2017, the total population of professionals in accounting was 250,000, the confidence level was 99%, the margin of error was 3%. The number of valid participations was 2.207² that corresponds to 0.89% of the total

1 The results of the National Survey of the Accounting Profession – ENPC (Spanish acronym) can be found at: <https://observatorioappo.uexternado.edu.co/wp-content/uploads/sites/21/2018/02/Resultados-Encuesta-Nacional-de-la-Contaduria-Publica-2017.pdf>

2 Valid participations are based on the following criteria:

- (a) participations that were made during the month of October were deleted.
- b) By time: the participations that had 0 seconds were eliminated, the average participation according to Question.Pro was 18 minutes, those that took less than 6 minutes were eliminated, a third part was accepted.
- c) Those that had an email invitation were eliminated, only those that accessed through the link provided by Question.Pro were taken.
- d) The participations stating that they had not finished their undergraduate studies in Public Accounting were deleted.
- e) Attempts to participate several times from the same IP address in different forms, identified by Question.Pro, were eliminated.
- f) Repeated questionnaires were eliminated.

population, meet the sample size, where 97.37% of participations were made in Colombia and 2.63% in 8 different countries.

Question.Pro software was used for data collection, Statistical Package for the Social Sciences - SPSS version 26 for quantitative data processing and Atlas.Ti version 8 for qualitative. With the application of the instrument, information on 130 variables was collected. It is noteworthy that relationships were found between some quantitative variables and the last question of the instrument in the space of observations. There were 163 opinions of the people, with an important qualitative content, identified by the participant number, highlighting the positions about the competencies and skills they perform in their work. The choice of the methodological proposal was to establish links between some quantitative variables and the interpretations reflected in the last question of the instrument (Bourdieu and Passeron, 2009; Delgado and Gutierrez, 1995). The article, following a mixed methodological trend, is an interaction between the numerical data and the participants' statements regarding labour, competencies, and skills.

IV. Results

It is necessary to establish some basic characteristics of the population that participated in the research. The use of some variables of the survey allows us to offer an overview (Barragán & Moreno, 2018). The participation of women was 56.1% and of men it was 43.6%, approaching the data from the JCC for 2015, the total number of accountants was 209,151 where in Colombia they were authorized to practice the profession according to gender: women 62.26% and men 37.74% (Salazar, 2016). The significant groups, according to age, were professionals from 28 to 37 years old with 25.8%, followed by 38 to 47 years old with 27.9% and 48 to 57 years old with 26.3%, the ranges of less or older age did not yield significant data. The population with the highest participation in the study was from 28 to 57, which together corresponds to 80%. The question asked was: how long in years have you been exercising the accounting profession? In a range from 1 to 40, the obtained mean was 19,5 years.

Regarding their postgraduate training, 47.2% of the participants indicated that they had not continued with their training, 45.7% had completed a specialization, 6.6% had a master's degree, and only 0.5% had a doctorate degree. Regarding the companies where they worked, they were: 57.5% in small and medium-sized companies, 17.6% in micro-companies, 15.4% in large companies and 8.1% in natural persons. Continuing with the companies, regarding the type of capital, 75.3% are private, 9.1% are natural persons, 7.4% are public, 3.4% non-profit, and 2.8% mixed (public and private). Concerning the sectors of the economy where they are employed, following the DANE classification (2018), the ones that stand out are commerce 33.4%, other (mainly includes: education,

public sector, and services sector) 25.4%, manufacturing industry 11.2%; where accountants are less present are public services with 2.8%, oil and gas 1.2%, and mining 0.5%. In some countries that produce raw materials, their relationship with the world economy is given by primary sectors, in the case of Colombia they are oil, mining, and gas; the sectors that generate fewer jobs.

The complexity of the daily tasks carried out by accountants in their professional practice has a separate place. Regarding the times, 58.9% responded that they worked 8 and 10 hours a day, during the week 46.1% worked 5 days, and 35% worked 6 days; they highlighted that they were subjected to intense rhythms and high workloads, accentuated by the permanent change of legal or regulatory provisions that influenced their work, many times they are exposed to an avalanche of changes that they are unable to assimilate (Vega, 2018). Two types of relationship should be highlighted: 48.2% had an indefinite-term contract (labor contract) and 35.7% had a provision of services or fees contract (civil contract). The levels of effort and responsibility in professional practice are because 57, 7% of the survey participants stated that the time and effort devoted to their work influenced their personal lives. The work conditioned the quality of life, an accountant maintains,

“...in recent years the work of accountants has been a rain of rules, sometimes contradictory, where concepts have to change from one period, they are implementing more than one process in companies where everything is the accountant's responsibility.” Participant 1904, sex: Female, age: 37 years.

More than performing the functions inherent to his work, the priority was to be aware of regulatory changes.

“...there are so many control and surveillance agencies that fall on our functions, so many modifications to the rules of the game, so much paperwork. That we can hardly have a normal life. We must make an effort and sacrifice too much to have a normal life without difficulties...” Participant 1424, sex: Male, age: 50.

Most people highlight how legal instability affects the functioning of companies and their own work,

“I think that the burden of accountants is very high with so many changing laws that our country has, you do not finish knowing or learning a law when it is already being modified or changed, likewise the people who create these laws have no idea what they do” Participant 2168, sex: Female, age: 52.

Spencer et al. (2014), states that in accounting work there are three dimensions: professional, commercial and governmental. In his study, in the Anglo-Saxon sphere, he delves into the relevance that the commercial dimension has taken within the employment of accountants, his efforts are due to the East to “keep customers happy” (1950); the other two occupy secondary places. But, according to the data and the testimonies, the most important dimension is the govern-

mental one, emphasis is placed on it. The constant changes in regulations and in government requirements from local, regional, and national levels, subject them to instability in the exercise of the profession and a significant workload.

In addition to the constant regulatory changes, control agencies permanently exercise surveillance over companies, which often falls on the accountant,

“Too many regulations, which are not stable and make it difficult to apply consistent criteria, which exposes them to sanctions and non-compliance, very tight schedules and very poor software to support the entire legal issue.” Participant 1383, sex: Female, age: 44.

To the normative variations and the permanent vigilance of the control organisms, the reduced remunerations are added, they are not enough to repay the work and the effort that they carry out. When asked if the remuneration is better and if it increased the quality of life, the answers were strongly disagreed 23.2% and disagree 38.6%. Here's a testimonial.

“Too much legislation and too much workload exists in our profession, in addition to the issues that change day by day, salaries are only enough to survive, and we must look for alternative ways to study the changes that occur every day.” Participant 2221, sex: Female, age: 48.

The regulatory changes, the permanent vigilance of the control entities, and the remunerations that do not correspond to the level of effort and the quality of the work, synthesize the complexity of the work in the organizations.

Given the pressures and demands in work environments, 36% stand out as high and 19.5% as very high, adding the two figures shows that 55.5% of the participants consider that they are subject to significant levels of demand in the exercise of the profession. And testimonies sustain it,

“Every day the tax burden in the new regulations is falling on the accountant, therefore, every day this profession is harassed by the times in which it must respond. Managers tend to confuse or take advantage of the accountant with purely administrative tasks.” Participant 1562, sex: Male, age: 53.

It highlights that multiple agents that intervene in their work, make them exposed to high levels of demand every day,

“...for a few years now, it has faced constant abuse in terms of commitment and responsibility, especially by the tax inspection entities, which have seen the accountant as an unpaid public servant, carrying out audit processes focused on large companies, but applied to SMEs where the level of response and development of the departments... on certain occasions is non-existent, which implies greater operational activity... so as not to be subject to sanctions that harm the parties involved. It is understood that the State's desire to collect will never be satisfied thanks to the administrative inefficiency of the public sector, which must be balanced through taxes. The budget equation is always analyzed from the side of the lack of income, Participant 1899, sex: Male, age: 30.

In the profession there are daily pressures from State entities to collect taxes and great efforts are made by companies to pay them; always, the accountant is in the middle of the conflict between those who need to collect and those who try to pay.

In this tug-of-war, the accountant bears the responsibility. Of the participants in the ENCP, 92.5, between always and frequently, maintain that they assume high responsibilities in the development of their work. One participant holds,

“It seems to me that there is a lot of responsibility... Many changes are being implemented throughout the profession: accounting standards, auditing standards, taxes, they have to be studied, and the government demands a lot, but you do not feel much retribution from them; they demand too much and sanction”. Participant 3139, sex: Female, age: 56.

The tasks do not have the recognition in correspondence to their responsibility and importance,

“Our work as accountants is not being paid in proportion to the load of stress and responsibility” Participant 1525, sex: Female, age: 43.

The professionals involved offer panoramas about the alternatives they have in the development of their employment, distancing themselves a bit from research carried out in different contexts (Bunney et al., 2015; Abayadeera and Watty, 2016; Brouard et al., 2017; Macdonald, 2018). Several factors are added, the high workload is combined with low remuneration, a low recognition of the importance of their work by the users of the information, and beneficiaries of their professional actions. This panorama, the testimonies, presents a complex professional practice.

V. About the competencies

Of course, in the performance of the tasks, techniques, registration, procedures, and tools that develop the operative component of the profession are needed. But, for some time now, the work has evolved, it has linked a series of competencies that often occupy significant places in its performance. González et al. (2009) mention competencies that are developed through high-level training for the exercise of the profession, influencing the functions and demands of organizations, including: autonomous learning, analysis and synthesis of information, oral communication, use of several languages, teamwork, leadership; approaching what was planted by Abayadeera and Watty (2016), addressing the central components highlighted by accountants and businessmen to have an international projection. Both González et al. (2009) and Abayadeera and Watty (2016) establish the relevance of certain skills in the development of professional activity in different geographical contexts.

The results of the survey on these types of skills were worrying. About writing constantly and topics of professional practice, 8.6% said they did, 66.8% said they did not and 24.6% did not answer. The data indicate that the writing processes, the organization of ideas, the systematization of experiences and the presentation to professional communities occupy insignificant places in everyday life.

“Current educational structures are neglecting that people know how to read and understand and therefore the accounting professional has serious problems when dealing with technical literature such as the new regulatory framework – IFRS and tax updates... With this, skills and timely analysis that add value to entities are lost”. Participant 2376, sex: Female, age: 38.

An additional element, given the complexity of the regulations and the difficulties of work, is that there are gaps because of the training process at the university and the dedication to a work activity that does not stimulate complex intellectual processes, only limiting itself to registration, technical activities and the development of skills.

A competence in today's world is the handling of a second language, when asked if they mastered a second language, 12% said yes, 23.5% did not answer and 64.5% said no; It can be added that 4.2% stated that they had an international certification in the use of the language, where mainly English, Portuguese, and French stand out. In addition to the above, thinking about the exercise of the profession, they were asked about international certifications, 5.3% answered that they did have. Here, a concern is presented about those who participated in the study, the profession has been influenced in many aspects by the issuing of standards, the dynamics of companies, the particularities of the markets and, what is troubling, is that a small number of professionals speak a language other than Spanish (12%); which as a consequence it keeps most of them at the sidelines of international changes, making an influence in their lives and quotidian work.

In the face of high-level training, a subject maintains,

“One of the main drawbacks that accountants have is the high cost of postgraduate degrees, master's degrees, and doctorates. If they already have a family to give them education they can't study and if this is done before starting a family, age and experience start to count for companies”. Participant 2504, sex: Male, age: 58.

Another participant added,

“And that the specializations and doctorates have rates according to the real income that we receive in the market.” Participant 1197, sex: Female, age: 53.

Again, the difficulty of understanding the work of accountants is evident in complex competencies. When reviewing the information related to competencies that went beyond the technical and instrumental, the results were not flat-

tering. Contrasting with international studies on mobility in the profession and the competencies that must be developed, they focus on management, writing, languages, leadership, teamwork, planning (highlighting future projection), interaction with colleagues in different parts of the world. Here, the testimonies focus on responding to the needs of everyday life, on survival, on meeting the requirements day after day, which are oriented towards the instrumental; the problem is that the world and the profession require other actions and different dynamics, particularly the complex competencies development.

VI. Now the skills

The skills, can be taken, as capacities that are developed during the work exercise, its transcendence reaches a significant level in members of the accounting community, until affirming that:

“I consider that the profession does not define a person before society, one can learn any trade or profession with practice. Unfortunately, we have been told that going to a university will give us a guarantee of a better quality of life, but the truth is that success and triumphs are shaped by one as a person, whether or not one is a professional”. Participant 2196, sex: Male, age: 24.

The development of employment activities establishes what skills must be developed in their daily lives, establishes how they must respond to the people or institutions with which they work and interact.

Regarding the areas where they have developed their professional careers, the answers were interesting: control 8.1%, strategic or managerial 11.7%, operational 55.8%, and relational³1.9%; what stands out is that the skills in the accountants are oriented to the operational area with 55.8% that is constituted in preparation and presentation of information and participation in control processes. An accountant poses,

“... this profession is less valued day by day, companies and control entities demand and demand, but the work of the accountant is not valued, if one is careless, they'll even make you serve them coffee. The truth is, I thank my profession because I have what I have because of it, but at the expense of my health, my family, so that it is always said that the accountant is the bad guy in all organizations.” Participant 1518, sex: Female, age: 44.

That is, in operational activities, it not only involves aspects of the profession, but there are also various tasks that can arise in micro, small, and medium-sized companies, and that the accountant must assume,

“Society has accountant as the *todero* (official who performs multiples activities) who knows everything and solves everything, but others are the ones who enjoy the laurels (the recognition)” Participant 2288, sex: Male, age: 67.

3 Oriented to the commercial and public relations areas.

Participant 2288 illustrates a multitasking and multifaceted accounting professional. The professional enters to solve problems of different kinds and despite his contribution, the accountants state that their efforts and contributions are not recognized.

On the frequency of the development of additional activities to which the worker is hired, the accountants always answered 12.6%, frequently 22.7% and sometimes 20.3%, adding the percentages 55.5% accepted that he performs additional activities,

“...I consider that the accountant has been assigned tasks, which are purely administrative and apart from that, he is the person who puts the most effort and dedication into his work and is the one with the worst remuneration. In a way, some practices that have to do with our profession have helped to make this happen, since there are administrative tasks that they are making the accountant responsible for.” Participant 1623, sex: Female, age: 50.

Other testimony maintains that:

“This is a beautiful profession but many times we end up solving all kinds of problems in companies and the profession is not valued as it should be.” Participant 1578, sex: Female, age: 32.

The tasks that must be fulfilled are diverse and simultaneous, even the professional assumes tasks that have nothing to do with his function; what he develops are skills in different changes to meet the needs of the moment, of everyday life in organizations.

Faced with the complexity and diversity of skills that the accountants must face, they were asked about the relationship between the daily activities that they developed and the correspondence with the capacities that they consider having, both intellectually and in management. The results were interesting, 0.9% stated that there are never relationships between labour and skills, 10.2% responded that rarely, and 12.6% responded that sometimes. Of course, it should be mentioned that 25% answered always and 30.3% frequently. Here, emphasis is placed on the negative extremes, that is, added never, rarely, and sometimes, yields a group that contains 23.7% of the sample that considers that their work activities do not correspond to their intellectual abilities. Associated with the fact that most of the participants carry out operational tasks in micro, small, and medium-sized companies in the commerce and services sectors, adding that the average experience in years is 19.5, a complex situation arises in the exercise of the profession. They are the different tasks that they must assume in everyday life with surprising intensity.

In addition, to carry out these activities or to solve these kinds of problems, no postgraduate level training is needed; generally, they do not have the resources, nor the time, and even less the willingness to continue their academic

training at a higher level. 47.2% of the people who participated in the survey had their undergraduate degree and had not continued with their formal education. One participant held,

“I would like specializations to be more affordable and accessible to people with lower incomes and people that comes from public universities... Even if one wants to specialize, with current salaries it is almost impossible to pay for them without getting into debt...” Participant 2114, sex: Female, age: 37.

On the contrary, 61.9% took non-formal education, which is characterized by short courses that offer complementary tools to employment. Participation in diploma courses or short courses in the last 3 years showed an average of 4.23, implying that accountants see non-formal education, in face-to-face or virtual refresher courses, as an alternative to support the performance at their work and to acquire specific skills. Even 64.1% considered that, due to time and costs, short courses are effective tools to keep up to date, on the contrary, 8.2% did not consider them important.

Adding another element, the constant regulatory changes come from the government. One participant holds

“The State should tend to develop accounting and tax updating workshops, seminars, conferences given that financially many accountants do not have the resources... to pay for accounting and/or tax updates and only use existing information from some Internet addresses... It is necessary to consider that these addresses increasingly restrict access to free current information and are already becoming a business opportunity or (people) use these portals to issue promotions related to current accounting and tax issues... This function of the State would be very important, as it would guarantee that the accountants carry out their management with the minimum risk of errors that affect the State itself and the taxpayer.” Participant 2291, sex: Male, age: 49.

There are numerous approaches from the participants, where these modifications affect all people and must be supported by the body that is responsible for generating them.

Some testimonies maintain that: “the accountant is a public official without salary”; in states where tax relationships are complex, those in charge of mediating these relationships are the ones who bear the consequences. The relations of the State with its citizens, and some professions, establish the dynamics of the same professionals and in part of their performance and their labor market.

“The legislation in Colombia makes the development of our profession extremely difficult... in recent years we have had tax reforms every two years, it is impossible to be able to have stability or to have time for oneself and one's family if every time one finishes understanding a reform, they pull out a new one.” Participant 1065, sex: Male, age: 32.

An example is the illustration that in Colombia from 1990 to 2018 tax reforms are presented every 22 months (Vega, 2018); which, offers legal, political,

and economic instability, where the professionals immersed in the tax change are the ones who must face the implications on their work or for the organizations where they are linked.

The present, the crucial is what absorbs the accountant, he must answer for the latest regulatory changes, the requirements of the control bodies, the demands of his clients, the difficulties in the organizations, according to the testimonies, they must answer for everything,

“The permanent changes of each tax project make it impossible for the accountant to expand his knowledge in other matters, because he is always busy working on the immediate problems. The worst thing is that we do not say anything, we just run away to try to obey within the indicated term. The government does not show any kind of respect towards the profession and the professional”. Participant 3656, sex: Female, age: 54.

And everything is urgent, everything must be done now, for this reason professionals must develop skills that respond to these needs of people, groups or entities that are involved in the performance of their functions. Skills are developed by the large number of emergencies that occur every day.

VII. Discussion

The labour carried out by professionals change depending on the organization, the economy, social needs, the relationships between the people involved; they can be transformed in correspondence to technological advances, changes in processes or practices, to the requirements of employees, managers or owners; or to the dynamics in which organizations are immersed (Barac et al., 2018; Abayadeera and Watty, 2016; Spencer et al., 2014). In the interpretations found in the investigation, the multiple actions that they must develop in the performance of their work and how they look for alternatives to carry them out, are evidenced. In these conditions they find that they can do their work in different dimensions, here the importance of generic competencies and skills in their activities is highlighted. From them, the fulfillment of their labour is vital for people and organizations (Pires et al., 2010; Bunney et al., 2015; Brouard et al., 2017); emphasizing that they must assume a permanent task of vigilance and follow-up, that everything works within the established parameters.

Internationally, it is usual to state that professionals must demonstrate generic skills (Gonzalez et al., 2009). The results of the research showed something different, in the interpretations the multiple labour that professionals must face in their actions are highlighted, they recognize the importance of generic competences, but the most relevant are skills (Barac et al., 2018; Pires et al., 2010). The competencies that are part of a professional construction and projection include: analysis, teamwork, leadership, cognitive exercises such as analyzing diverse information or writing complex reports, managing different languages. These are part of a training process that they acquire at the university at the

undergraduate and postgraduate levels and in the performance of their work activities. They are acquired in processes that take time, and that come from the support that people, organizations, and entities provide to make the professional grow and project himself (Dos Santos et al., 2015; Pires et al., 2010; Bunney et al., 2015; Abayadeera and Watty, 2016).

Next to the competences, skills, the handling of complex daily situations or problems, of a different nature, occupy an important place; looking for the best alternatives to overcome them. In their work, the use of skills to comply with emergencies prevails, framed in repetitive activities or mechanical actions; generic competences are recognized as important but remain on the sidelines, equal to future projection projects of the professional (Barac et al., 2018), generally, in organizations there was no past or future, the important thing was the present and keeping your job, surviving; its fundamental labour are aimed at meeting the daily emergencies of people, public entities or organizations. There were so many activities that they had to assume daily in this context, which were situated in a continuous present, in the needs of other people or institutions, their professional growth was left out, they were to fulfill the tasks that multiple users established for them.

The illustrations of professionals on the complex situation were recurrent. They were evidenced in the development of their activities in difficult circumstances, with few resources, without established guidelines and fulfilling various obligations. They must adapt their professional practice to these conditions, they must endure them, since they are the ones that prevail in the workplace and in organizations. Due to the high number of professionals available for employment, those who do not agree to work under these conditions can easily be replaced by colleagues who accept them.

By taking up professional practice in the present, in difficult circumstances, priorities are evident in the logics of the field (Bourdieu, 2010). In the international arena (Spencer et al., 2014) it is argued that the prevailing logic in the work of accountants is commercial, due to the relationships they can maintain with their clients, the spaces where they can position themselves and the income they can get. But, within the data and testimonies, it is evident that in the social and economic context where the investigation was carried out, the government logic occupies a significant place, given the constant requirements of state entities on information and taxation (Barragán & Moreno, 2018). Most of their time is focused on meeting deadlines, the activities and requirements that state tax collection bodies impose on companies and that fall directly on accountants. The last logic, perhaps the most important, the professional one is the generation of community practices that allow them to fulfill their social function, where an association (guild) spirit is evidenced and with action

guidelines guided by ethics and professional principles. Professional logic is little recognized, it occupies the last place in the hierarchy.

Added to the foregoing are the types of labor ties, temporary contracts, for fees or provision of services, that professionals have with companies, flexibility and labor instability, have meant that they do not think of a work or professional project to long term; one thinks about how one can survive today (Brouard et al., 2017). That is, to reproduce in the profession the dynamics that prevail in the organizational, economic and social spheres. Changes in labor relations, types of hiring directly affect professionals, especially in the performance of their work; with the additional ingredient, they are directly responsible for the processes that are carried out in the organizations or the information that is presented to the regional, national or international control entities.

Then, labour is presented where the professional does it through generic competencies and skills. To respond to a variety of requirements from processes and agents, they must solve problems related to their job and must take care of other functions, all of which they must assume (Barac et al., 2018). To do this, they need the development of skills, as the ability to solve different problems, simultaneously, getting used to this being the way work is, leaving aside the use of generic skills and long-term processes to focus on the complications of the present of bosses, owners or control entities, in properly using their skills. The interpretations of the profession are varied, highlighting its exercise as a possibility of growth and projection as individuals, a field which brings people possibilities, and on the other side, the interpretations are guided by a pessimism where the difficulties to find dignified conditions as professionals in the daily work, are vastly noted.

VIII. Conclusions

The work of professional communities can read from two perspectives. The first, coming from the Anglo-Saxon tradition, a part of environments where the activities of accountants are recognized as important at professional, organizational, cultural, and economic levels; where their work is taken as tools that help the growth of companies, the State and support the economy in the countries. The second, takes professional practice as little valued, scarcely recognized by the people, entities or governments that are related to its activities. What is important, regardless of the context, is the recognition of the work of accountants in the exercise of their profession, first for them, then for the people and organizations with which they have a relationship. Their tasks are basic gears of the social, economic, and cultural structures.

Of course, generic competencies and the need to use skills are found in everyday life. Being in the present, responding to multiple obligations, they must be aware, day after day, of what happens around them, to people or organizations

(Barac et al., 2018). Being permanently aware of the problems, the requirements, the needs, immerses them in the present, without visualizing the past and, even less, projecting the future. However, it should be noted that generic skills, current organizational conditions, require cognitive processes to analyze varied and complex sources of information and writing as a means of systematization and presentation of results, mastery of several languages, exchanges with professionals in different parts of the world, the ability to weave solid professional networks, to make projections into the future as professionals, people and organizations with which you work. It is the need to look for professional alternatives in complex environments. The profession's fundamental labour is oriented to the present, to meet the daily urgencies of agents and institutions, and there are always concerns about the acquisition of generic competencies, future projection and participation in international professional networks and spaces.

Faced with the magnitude and the challenge of delving into the problems experienced by professionals in complex organizational, economic, and social contexts, the linking of theoretical tools is proposed to establish dialogues with other disciplines (such as management, anthropology, work studies, sociology), where the summation of studies that have been done is significant, in different places, and seek methodological proposals that allow opening paths in studies on work in the professions. Adding to an interconnected world, the fact of having data from one country, Colombia, presents limitations in the analysis, in the establishment of patterns, at least in Latin America; that can establish similarities and distances in correspondence to different organizational, social, and economic contexts. This limitation may eventually evolve in a possibility for research by link in international networks that allow collaborative work in various contexts.

Bibliografy.

- Abayadeera, N., & Watty, K. (2016). Generic skills in accounting education in a developing country: exploratory evidence from Sri Lanka. *Asian Review of Accounting*, 24(2). 149–170.
- Alloati, M. (2014). Una discusión sobre la técnica de bola de nieve a partir de la experiencia de investigación en migraciones internacionales. IV Encuentro Latinoamericano de Metodología de las Ciencias Sociales. San José, Universidad Nacional de Costa Rica.
- American Institute of Certified Public Accountants-AICPA. (2010). *Horizons 2025. Report*. Disponible en: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/cpahorizons2025/downloadabledocuments/cpa-horizons-report-web.pdf>
- Arendt, H. (1993). *La condición humana*. Buenos Aires: Paidós.
- Barragán, D. (2022). *Las interacciones de los profesores universitarios en los procesos académicos. Una propuesta analítica*. En: Tiempos de cambio. Diálogos desde Norbert Elias. Libro electrónico. Carina V. Kaplan, Diego Barragán (Orgs). Editorial Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Buenos Aires. Disponible en: http://publicaciones.filo.uba.ar/sites/publicaciones.filo.uba.ar/files/Tiempos%20de%20cambio_interactivo.pdf

- Barragán, D., & Moreno, C. (2018). *Encuesta Nacional de la Profesión Contable*. Working paper. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. Available at: <http://observatorioappo.ueexternado.edu.co/0b5SapP0-3xT3rNaD0-U3C/wp-content/uploads/2018/02/Resultados-Encuesta-Nacional-de-la-Contadur%C3%ADa-Pública-2017.pdf>
- Becker, H., Geer, B., Hughes, E., & Strauss, A. (1992). *Boys in White, Student culture in medical school*. New Brunswick: Transaction Publishers.
- Bourdieu, P. (2010). *Meditaciones pascalinas*. Buenos Aires: Oxímoron Editores.
- Bourdieu, P., & Passeron, J. (2009). *Los herederos. Los estudiantes y la cultura*. Buenos Aires: Siglo XXI.
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, L. (2017). Professional accountants' identity formation: An integrative framework. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 225–238.
- Bunney, D., Sharplin, E., & Howitt, C. (2015). Generic skills for graduate accountants: The bigger picture, a social and economic imperative in the new knowledge economy. *Higher Education Research & Development*, 34(2), 256–269.
- Calvo, A. (2007). Sociología de la profesión contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 77–91.
- Calvo, A. (2010). *Débito y crédito contable... algo más que un saldo*. Sociología de la profesión contable en Colombia. Master's thesis. Master's in Sociology. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Castillo, J. (2000). La sociología del trabajo hoy: la genealogía de un paradigma. In: *Tratado latinoamericano de sociología del trabajo*. México: Fondo de Cultura Económico.
- DANE. (2018). *Gran encuesta integrada de hogares. Results*. Available at: http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/ech/ech/pres_web_empleo_resultados_dic_17.pdf
- Dau-Schmidt, K., Stake, J., Mukhopadhaya, K., & Haley, T. (2006). 'The pride of Indiana': an empirical study of the law school experience and careers of Indiana University - School of Law - Bloomington Alumni. *Indiana Law Journal*, 81, 1–53.
- Delgado, J., & Gutierrez, J. (1995). *Métodos y técnicas cualitativas de investigación en ciencias sociales*. Madrid: Editorial Síntesis.
- Dextre, J. (2013). Los retos de la formación por competencias del contador público. *Contabilidad y Negocios*, 8(16), 35–47.
- Dos Santos, A., Gomes, D., Nóbrega, P., & Tavares, E. (2015). Academic formation in accounting sciences and its relationship with the labor market: The perception of the accounting sciences' students of a higher education federal institution. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 5(1), 123–139.
- Elias, N. (1990). *Compromiso y distanciamiento. Ensayos de sociología del conocimiento*. Barcelona: Ediciones Península.
- Fortin, H., Hirata, A., & Cutler, K. (2010). *Accounting and growth in America and the Caribbean. Financial information improvement of companies to promote economic growth in the region*. Washington: World Bank.
- Goffman, E. (1997). *La presentación de la persona en la vida cotidiana*. Buenos Aires: Amorrortu Editores.
- Goffman, E. (2013). De cómo calmar al primo. Algunos aspectos de la adaptación al fracaso. *Sociología Histórica*, 2, 415–438.

- González, J., Arquero, J., & Hassall, T. (2009). Pressures and resistance to the introduction of skills in business administration and accounting education in Spain: A new institutional theory analysis. *Journal of Vocational Education & Training*, 61(1), 85–102.
- Hermeto, A., & Gonçalves, C. (2006). Tendências da desigualdade salarial para coortes de mulheres brancas e negras no brasil. *Estudos Econômicos (São Paulo)*, 36(2), 205–236.
- Instituto Colombiano de Formación Para la Educación Superior – ICFES. (2017). *Resultados Saber – Pro 2016-2017*. Disponible en: <http://www.icfes.gov.co/documents/20143/238004/informe%20nacional%20de%20resultados%20saber%20pro%202016%202017.pdf>
- Jones, C. (2011). Written and computer-mediated accounting communication skills. *Business Communication Quarterly*, 74(3), 247–271.
- Junta Central de Contadores- JCC. (2018). *Accountants Statistics*. Available at: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1rWgADPeZXID1ovRGzAH5Sq37_xR-Qb2UGvxAENg71w/edit#gid=1792958402
- León, F., & Naranjo, Y. (2011). Profesionales de contaduría pública de Bogotá: trayectorias y prácticas. *Revista Tendencias & Retos*, 16, 181–202.
- Macdonald, K. (2018). A professional project: the case of accountancy. In: *The sociology of the professions*. London: SAGE Publications. 187–208.
- Ministerio de Educación Nacional. (2003). Características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública. Resolución 3459. Bogotá. Disponible en: https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-85909_archivo_pdf.pdf
- Parry, N., & Jackling, B. (2015). How do professional financial services firms understand their skill needs and organize their recruitment practices? *Accounting Education*, 24(6), 514–538.
- Pires, C., Ott, E., & Damacena, C. (2010). A formação do contador e a demanda do mercado de trabalho na região metropolitana de Porto Alegre. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos* 7(4), 315–327.
- Salazar, M. (2016). *Caracterización de los contadores públicos en Colombia. Informe*. Facultad de Contaduría Pública. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Sistema Nacional de Información de la Educación Superior – SNIES. (2019). *Modulo de Consultas*. Disponible en: <https://snies.mineducacion.gov.co/consultasnies/programa#>
- Spence, C., & Carter, C. (2014) An exploration of the professional habitus in the big 4 accounting firms. *Work, Employment and Society*, 28(6), 946–962.
- Trigo, A., Belfo, F., & Pérez, R. (2014). Accounting Information Systems: the challenge of the Real-Time Reporting. *Procedia Technology*, 16, 119–127.
- Van Romburgh, H., & Van Der Merwe, N. (2015). University versus practice. *Industry and Higher Education*, 29(2), 141–149.
- Vega, J. (2018). Se ha hecho una reforma tributaria cada 22 meses desde 1991. *La República*. Jan. 22.
- Whittle, A., Mueller, F., & Carter, C. (2016) The ‘Big Four’ in the spotlight: Accountability and professional legitimacy in the UK audit market. *Journal of Professions and Organization*, 3 (2), 119–141.

Porporato, M., (2025) Sistemas de Control de Gestión: mejor usarlos intensivamente para coordinar. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 35-68. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a02>

Sistemas de Control de Gestión: mejor usarlos intensivamente para coordinar

Marcela Porporato

porpomar@yorku.ca

Orcid: 0000-0002-2884-7428

York University

Sistemas de Control de Gestión: mejor usarlos intensivamente para coordinar

Resumen: Este artículo contribuye a la discusión de la utilidad de los sistemas de información para la toma de decisiones. Se reportan los resultados de una encuesta a empresas industriales en una economía regional (Córdoba, Argentina), complementada por tres casos confirmatorios, donde se estudió el impacto en el desempeño organizacional de la intensidad y propósito de uso de los mecanismos de la contabilidad gerencial, según como sean usados, ya que la misma información es usada para coordinar (ex-ante) y para controlar (ex-post). Los resultados muestran que la contabilidad de gestión ayuda a reducir la incertidumbre cuando los factores que la generan pueden ser afectados por las decisiones gerenciales. En entornos turbulentos, este artículo muestra una clara asociación entre experiencia con un factor percibido como manejable y la intensidad de uso de los sistemas de control de gestión con fines de coordinación para reducir la incertidumbre, entendida como la diferencia entre la información disponible y la percibida como necesaria para la toma de decisiones acertadas.

Palabras clave: información contable, teoría de la contingencia, desempeño organizacional, Argentina, PYME.

Management Control Systems: they are best if used intensively for coordination purposes

Abstract: This article contributes to the discussion on the usefulness of information systems in decision-making processes. It reports the results of a survey conducted among industrial firms in a regional economy (Cordoba, Argentina), complemented by three confirmatory cases. The study examined the impact of the purpose and intensity of use of management accounting mechanisms on organizational performance, considering that the same information can be used to coordinate (ex-ante) and control (ex-post). The findings show that management accounting helps to reduce uncertainty, particularly when the factors generating that uncertainty can be affected by managerial decisions. This paper reveals a clear association in turbulent environments between experience with a factor perceived as manageable and the intensity of the use of management control systems for coordination purposes to mitigate uncertainty, understood as the gap between the information available and the information deemed essential for sound decision-making.

Keywords: accounting information, contingency theory, organizational performance, Argentina, SMEs.

Sistemas de Controle de Gestão: melhor usá-los intensivamente para coordenar

Resumo: Este artigo contribui para a discussão da utilidade dos sistemas de informação para a tomada de decisões. São relatados os resultados de uma enquête realizada em empresas industriais de uma economia regional (Córdoba, Argentina), complementada por três casos confirmativos, onde foi estudado o impacto no desempenho organizacional da intensidade e finalidade do uso de mecanismos de contabilidade gerencial, segundo como eles forem usados, uma vez que a mesma informação é utilizada para coordenar (ex-ante) e para controlar (ex-post). Os resultados mostram que a contabilidade gerencial ajuda a reduzir a incerteza quando os fatores que a geram podem ser afetados pelas decisões gerenciais. Em ambientes turbulentos, este artigo mostra uma clara associação entre a experiência com um fator percebido como gerenciável e a intensidade de uso de sistemas de controle gerencial com o intuito de coordenação para reduzir a incerteza, entendida como a diferença entre a informação disponível e a percebida como necessárias para a tomada de decisões corretas.

Palavras-chave: informação contábil, teoria contingencial, desempenho organizacional, Argentina, PME.

Systèmes de Contrôle de Gestion : mieux vaut les utiliser intensivement pour la coordination

Résumé : Cet article participe à la discussion concernant l'utilité des systèmes d'information dans le processus de prise de décision. Les conclusions d'une étude menée auprès d'entreprises industrielles d'une économie régionale (Cordoba, Argentine) sont ici présentées, accompagnées de trois cas confirmatoires, l'impact sur la performance organisationnelle de l'intensité et de l'objectif de l'utilisation des mécanismes de comptabilité de gestion sur la performance organisationnelle a été examiné. Cette analyse a pris en compte l'utilisation des outils à des fins de coordination (ex ante) et de contrôle (ex post), en soulignant que les mêmes informations sont exploitées à ces deux fins. Les résultats démontrent que la comptabilité de gestion aide à diminuer l'incertitude lorsque les variables en cause peuvent être influencées par les choix managériaux. Dans des contextes agités, cette étude met en évidence une corrélation évidente entre l'expérience d'un facteur perçu comme gérable et l'intensité de l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion à des fins de coordination visant à réduire l'incertitude, entendue comme l'écart entre les informations disponibles et celles jugées essentielles pour une prise de décision éclairée.

Mots clés : données comptables, théorie de la contingence, performance organisationnel, Argentine, PME

Sistemas de Control de Gestión: mejor usarlos intensivamente para coordinar

Marcela Porporato

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a02>

Primera versión recibida en junio 2023 – versión aceptada en octubre 2024

I. Introducción

La creación y operación de pequeñas y medianas empresas (PYMEs) es un proceso incierto que se apoya en sistemas de control de gestión. El marco teórico para entender los sistemas de control de gestión se basa en el tradicional y simple concepto de incertidumbre de Galbraith (1973, p. 5) que se define como “la diferencia entre la cantidad de información requerida para realizar una tarea y la cantidad de información que ya posee la organización”. Este artículo adopta la posición de que los sistemas de control de gestión —incluidos los aspectos financieros y no financieros— se utilizan en las PYMEs que operan en economías regionales de países emergentes para suministrar la información requerida para reducir la incertidumbre en lugar de reducir los problemas de divergencia de objetivos entre los miembros de la organización. Esta perspectiva considera los sistemas de control de gestión como herramientas eficaces para gestionar la incertidumbre, porque proporcionan los datos necesarios para reducir la brecha de información. Este enfoque también ha sido adoptado en estudios previos (Dávila, 2000; Dávila y Foster, 2005; van Deun y Corbey, 2023) y, a diferencia de observaciones de la profesión que resultan en recomendaciones para los individuos más noveles en el campo (Barrachina et al., 2022; Suarez-Tirado, 2022), aquí las sugerencias son más bien para quienes gestionan organizaciones.

La información generada por los sistemas de control de gestión se utiliza de acuerdo con la incertidumbre percibida. La experiencia previa de los miembros de la organización ingresa a la PYME a través de los propietarios y gerentes designados que, normalmente, vienen con varios años de experiencia en la misma industria. La dirección de la PYME es capaz de identificar las fuentes de incertidumbre y la información necesaria para superarla. Para simplificar el análisis,

este artículo se enfoca en dos factores, siguiendo la literatura clásica de contabilidad gerencial: el primero, donde la incertidumbre puede ser generada por el entorno (Chenhall y Morris, 1986; Gordon y Narayanan, 1984), siendo mejor manejada con más experiencia en cuanto a las interferencias organizacionales con el entorno (Thompson, 1967); el segundo enfoque, cuando la incertidumbre puede ser generada por la tarea (Abernethy y Stoelwinder, 1991; Kren, 1992), siendo mejor manejada con más experiencia respecto a la tarea a realizar.

Poco es lo que se ha investigado cuantitativamente sobre el tema en economías emergentes. Por ello, este artículo reporta los resultados de una encuesta complementada por tres estudios de casos confirmatorios. Para su contrastación empírica se han escogido las empresas industriales de la provincia de Córdoba (Argentina), debido a que es un tema escasamente explorado en economías regionales de países emergentes. La literatura de sistemas de control de gestión en economías emergentes se ha centrado en teorías sociales y críticas porque, en primer lugar, son abiertas, fundamentadas, orientadas a la preocupación y exploratorias; segundo, dan voz a los *stakeholders* desatendidos; tercero, son sensibles al etnocentrismo y, en cuarto lugar, abordan cuestiones políticas dinámicas que van desde la ideología y el idioma hasta la lucha de clases y la globalización (Carrasco Fenech et al., 2022; Hopper et al., 2009), lo que resulta atractivo para quienes deciden qué es lo que se publica o no en revistas académicas de contabilidad.

Este artículo consta de cinco secciones adicionales. La sección siguiente provee una revisión de la literatura enfocada en sistemas de control de gestión y el desempeño organizacional, seguida por metodología y decisiones de investigación. La cuarta sección presenta los resultados de la encuesta mientras que la quinta sección destaca los elementos más importantes de los tres casos confirmatorios. El artículo cierra con las conclusiones.

II. Revisión de literatura

La contabilidad como disciplina científica puede rastrearse a los estudios de Patton (1922/1962). Sin embargo, se dice que su solidificación vino con el artículo seminal de Ball y Brown (1968) que inició una prolífica época en la investigación. Independientemente de la época en que se empiece a estudiar la contabilidad, esta siempre se ha estructurado sobre la idea de que los mismos datos que se usan para tomar decisiones hacia el futuro también se usan para el control posterior a la ejecución (Demski et al., 2002). Esto es un conflicto latente porque la contabilidad es usada tanto para evaluar el pasado como para tomar decisiones que afectarán el futuro (Bisbe et al., 2019); este conflicto se acentúa cuando las organizaciones operan en entornos turbulentos, como es el caso de América Latina.

Se reconoce que un elemento fundamental de la investigación en contabilidad de gestión es la tensión entre información para la toma de decisiones —mirar al futuro— y para el control —mirar al pasado—. Diversos enfoques teóricos clásicos argumentan que los sistemas de gestión protegen los recursos invertidos en la organización (Williamson, 1985), mientras que otros indican que el rol de estos sistemas es el de ayudar a coordinar tareas complejas (Thompson, 1967). En entornos turbulentos como lo son las economías regionales de América Latina, la disociación entre mirar el pasado para decidir sobre el futuro puede ser más significativa que en entornos estables. Por ello, este artículo busca arrojar luz sobre un tema muy particular: el propósito de uso de los sistemas de control de gestión (Bisbe et al., 2019).

II.1. Variaciones en el sistema de control de gestión y su efecto en el desempeño

Este artículo contribuye a explicar qué sucede en entornos turbulentos donde el impacto de los sistemas de control de gestión en el desempeño puede ser más decisivo y no estar relacionado con factores contingentes tradicionales. Este trabajo se alinea con el proceso de cambio en los sistemas de gestión (Waweru et al., 2004) donde la mayoría de los trabajos han sido a través de casos (Kattan et al., 2008; Porporato y García, 2011).

Las revisiones de la literatura sobre la medición del desempeño la muestran como variable dependiente en la que las demás impactan de modo directo o indirecto a través de variables mediadoras y moderadoras. A pesar de la cantidad de estudios que analizan el impacto de los sistemas de control de gestión en el desempeño de las organizaciones en entornos turbulentos, los resultados no son convergentes ya que algunos de ellos concluyen que existe una relación positiva (Adler y Chen, 2011; Bisbe y Otley, 2004; Dávila, 2000; Guenther y Heinicke, 2019; Nguyen et al., 2017; ten Rouwelaar et al., 2021) otros muestran una relación negativa (Henri y Wouters, 2020; Libby y Lindsay, 2010) y un tercer grupo ofrece una mezcla de resultados (Porporato, 2009; Ramaswamy et al., 1998).

La teoría de costos de transacción permite identificar dos usos de los sistemas de gestión con el propósito de reducir la incertidumbre en los términos de Galbraith (1973), ya sea para controlar o coordinar. Esta diada se asemeja significativamente a un grupo de trabajos de la literatura contable que se han enfocado en controles rígidos y relajados. Donde el control se concentra o es “rígido”, se observa que la formalización del conjunto de reglas y procedimientos es realizada por unos pocos que tienen la intención de guiar la conducta de la mayoría; por ello se dice que el ambiente de control en entornos “rígidos” es más bien centralizado (Reynolds, 1986), donde se usa con fines de control. En contraste, organizaciones en las que el sistema de control es “relajado”, se promueve el diálogo y autonomía de los miembros organizacionales. En organizaciones

flexiblemente controladas hay menos reglas y procedimientos formales, y el poder y la toma de decisiones se comparten a través de la organización (Reynolds, 1986), lo que les hace equiparables con el uso con fines de coordinación.

Según la teoría de la contingencia, la coordinación y el control de los miembros de una organización están determinados por el entorno externo e interno y la naturaleza del trabajo realizado. Según esta teoría, cuando las prácticas de coordinación y control coinciden con la naturaleza del entorno y las tareas a realizar, el desempeño de la organización mejora (Drazin y Van de Ven, 1985; Gresov, 1989; Gunarathne y Lee, 2021). Factores contingentes internos y externos han sido utilizados para explicar la combinación de prácticas de coordinación y control que se utilizan (Tabla 1). Primero, se estudiaron los efectos de la incertidumbre del entorno o medio ambiente, la estructura y la tecnología de la organización, luego el factor humano se incorporó, y el último factor contingente identificado y estudiado ha sido la estrategia.

Tabla 1. Factores que afectan el uso de los sistemas de control de gestión

Factor	Definición alineada con el concepto de incertidumbre de Galbraith (1973)	Variables y constructos estudiados	Estudios clásicos
Volatilidad del entorno	Incluye todo aquello que está fuera de las fronteras de la organización. La volatilidad del entorno mide la percepción de la experiencia de los dueños, socios o gerentes con cambios en las condiciones económicas, sociales y políticas.	Cambios del entorno Inestabilidad y complejidad del mercado Factores de precio y producto	Hofstede (1981) Khandwalla (1972) Gordon y Narayanan (1984)
Complejidad de la tarea ejecutada	La complejidad de la tecnología es la percepción de la experiencia con la tecnología empleada. Se define en términos de la experiencia con el proceso de producción y la tecnología del producto.	Series pequeñas y grandes, procesos de producción a gran escala Número de excepciones en el proceso de producción Tipo de relaciones entre procesos: conjuntos, secuenciales y recíprocas	Woodward (1965) Perrow (1967) Thompson (1967)

Fuente: elaboración propia.

Para determinar el impacto de los sistemas de control gerencial en el desempeño de las organizaciones usando la teoría de contingencia, se debe diseñar un modelo de relaciones. Los sistemas de control gerencial se pueden estudiar a dos niveles. El primero corresponde a los mecanismos —presupuestos, medición del desempeño e incentivos (Tabla 2)—, y el segundo se refiere al tipo de información que capturan y transmiten —indicadores financieros o de clientes (Tabla 3)—. Por simplicidad del instrumento de encuesta, se adoptó el enfoque

más clásico (Chenhall y Morris, 1986; García Osma et al., 2018; Tillema, 2005) apartándose de las dimensiones identificadas por Gómez-Conde et al. (2022).

Tabla 2. Componentes del sistema de control de gestión

Propósito de Uso	Componente	Definición	Variables y constructos estudiados	Estudios clásicos
Control (supervisión a posteriori)	Mecanismos de Gobierno	Mecanismos institucionales por los que las relaciones organizacionales son iniciadas, negociadas, diseñadas, coordinadas, controladas, adaptadas, y terminadas.	Estructura de propiedad. Objetivos, obligaciones y propósitos de los socios. Proceso de toma de decisiones. Proceso de resolución de conflictos. Composición del Directorio. Composición del cuadro gerencial. Designación del auditor externo.	Groot y Merchant (2000) Dekker (2004)
	Medición del Desempeño	El desempeño se evalúa cuando se hace un plan con metas y en una fecha posterior se mide el logro de esa meta.	Segmentos y actividades a controlar. Mapa de tareas, responsabilidades y autoridad. Tipo y naturaleza de los objetivos fijados. Patrones y reglas de la medición del desempeño. Evaluación de los resultados y análisis de las causas de las variaciones. Tipo de sanciones y premios. Escalas de incentivos y compensaciones.	Demski, (2008) Kren y Liao (1988)
Coordinación (planeamiento a priori)	Asignación de Costos	Procedimientos por medio de los cuales los costos del producto se construyen. Asignación de costos y determinación de precios se relacionan en centros de responsabilidad y precios de transferencia.	Identificación de los costos directos e indirectos. Asignación de costos del periodo e indirectos. Identificación de los departamentos y áreas de servicio. Identificación de costos conjuntos. Identificación de productos conjuntos y residuales. Asignación de costos. Procedimientos para construir costos.	Kaplan (1998) Anthony y Govindarajan (2007) Merchant y Van der Stede (2011) Demski, (2008)
	Precios Externos y de Transferencia	Los precios de transferencia se fijan internamente para registrar la transferencia de bienes o servicios entre las divisiones de la misma firma.	Tipo de descentralización y centros de responsabilidad. Autonomía de las divisiones. Mecanismos de precios de transferencia. Procedimientos para fijar precios. Relaciones con la medición de desempeño. Objetivo de la fijación de precios. Influencias en la toma de decisiones.	Anthony y Govindarajan (2007) Ronen y McKinney (1970) Kaplan (1998) Simons (2000)

Propósito de Uso	Componente	Definición	Variables y constructos estudiados	Estudios clásicos
Coordinación (planeamiento a priori)	Presupuestos y Planes	Las múltiples funciones del presupuesto (autorizar, pronosticar, planificar, comunicar, coordinar, motivar, evaluar y controlar) provocan consecuencias disfuncionales como la desconfianza, resistencia, y conflicto interno	Propósito, tiempo, y adecuación del presupuesto. Unidad de medida. Periodicidad de la preparación y procedimientos. Flexibilidad y participación de los empleados. El planeamiento como proceso diferente del presupuesto. Nivel de esfuerzo para la ejecución. Propensión a crear <i>slack</i> .	Shields (1997) Brownell (1985)

Fuente: elaboración propia a partir de Porporato (2009).

Tabla 3. Tipos de información en sistemas de control de gestión

Tipo	Descripción
Regulaciones locales	Son indicadores que reflejan los asuntos que cambian de país en país o aquellos que está permanentemente bajo vigilancia, tales como leyes, normativa impositiva, seguridad laboral, medio ambiente, etc.
Medidas relacionadas con el tiempo	Todo aquello que permite seguir los tiempos de cada producto o proceso. Si hablamos de componentes ya en producción, las medidas se asocian con el establecimiento de la línea de producción y la planificación logística. Si hablamos de componentes en la fase de diseño, las medidas apuntan a seguir la culminación con éxito de cada fase del desarrollo según las fechas acordadas.
Medidas financieras	Son las medidas más típicas incluidas en el sistema de información contable y se utilizan para evaluar cómo se está ejecutando una línea de producto; incluyen presupuestos, costos, informes y análisis de margen y capacidad de ganancia.
Medidas de cliente y mercado	Incluyen información sobre los requerimientos de los clientes (las cantidades a remitir periódicamente se basan en el plan de la producción acordado) o información del mercado acerca de las ofertas para cotizar nuevos productos.
Medidas de desempeño tecnológico	Abarcan desempeño de productos, procesos (conformidad general de calidad) y las medidas de eficiencia. Entre estas medidas se incluyen las especificaciones (planos) de cada producto y la identificación de los proveedores y de sus componentes para proporcionar la calidad y funcionalidad requeridas

II.2. Desarrollo de las hipótesis

En este punto es relevante saber si los sistemas de control de gestión afectan el desempeño y —más interesante aun— explicar el “cómo” mediante la identificación del rol del propósito de uso. Se relacionan el perfil y características de la firma —influidos por factores contingentes considerados como fuentes de incertidumbre— con las decisiones en el diseño de sistemas de control de gestión reflejadas en la intensidad y propósito de uso de los componentes (ver tabla 2) y tipos de información (ver tabla 3). El análisis de casos (Groot y Merchant, 2000; Porporato y García, 2011; Kattan et al., 2008) permite

describir ciertas regularidades, pero hasta la fecha no hay ningún estudio basado en encuestas, según el conocimiento del autor, que haya abordado el efecto particular de la intensidad y propósito de uso de los sistemas de control de gestión sobre el desempeño de PYMEs operando en economías regionales de América Latina.

Los resultados ambivalentes de estudios anteriores pueden ser explicados según como se entiendan los sistemas de control de gestión. Si la información se usa para controlar el desempeño *a-posteriori*, se observa que las personas actúan defensivamente frente a la información tratando de justificar sus decisiones pasadas y al mismo tiempo evitan compartir información actual o datos muy detallados por temor a que en el futuro sea empleada para juzgar y sancionar sus decisiones. Por el contrario, si la información se usa para coordinar las decisiones actuales dentro de las unidades de negocio, se observa un entorno relajado en donde la mayoría de las personas comparten la información y los datos tanto financieros como no financieros porque el objetivo es mejorar el desempeño organizacional y no protegerse de futuros juicios de valor sobre las decisiones tomadas (Porporato y García, 2011).

La relación entre el uso de los sistemas de control de gestión y el desempeño es positiva si la administración de la empresa confía en un proceso de información estructurado y compartido por todas las partes que es utilizado intensivamente para reducir la incertidumbre y facilitar la coordinación entre diversos actores. Pero, un proceso e informes muy estructurados probablemente tengan un efecto negativo en la habilidad de la gerencia para responder a circunstancias cambiantes. Hay que ver hasta qué punto se deben usar y cómo se manejar los sistemas de control de gestión, debido a la existencia de conductas oportunistas que pueden ser prevenidas utilizándolos con el propósito de controlar o monitorear. El papel de los sistemas de control de gestión se refleja en la hipótesis 1 escrita de modo unilateral¹:

H₁: en entornos turbulentos, los sistemas de control de gestión que afectan positivamente el desempeño de las empresas se utilizan intensamente y su propósito de uso es principalmente para coordinar.

La relación entre los sistemas de control de gestión y el desempeño organizacional puede depender de la incertidumbre percibida. Las hipótesis se basan en la idea de que los sistemas de control de gestión suministran información valiosa para reducir la incertidumbre relacionada con el negocio. A mayor experiencia, menor será la complejidad percibida, por lo que la incertidumbre se reduce debido a un uso eficiente de la información disponible. La primera relación probada en la literatura muestra que el entorno afecta el diseño de los sistemas

1 Hacer la hipótesis de modo unilateral permite poner más énfasis en la dirección de la relación entre variables en vez de poner énfasis en que el coeficiente sea significativamente diferente de cero.

de control de gestión (Khandwalla, 1972; Gordon y Narayanan, 1984; Chenhall y Morris, 1986) y afecta selectivamente el uso de la información (Davila, 2000). La segunda relación muestra que la predictibilidad de la tarea afecta el diseño de los sistemas de control de gestión (Hayes, 1977; Chenhall y Morris, 1986) y afecta selectivamente el uso de la información (Dávila, 2000; van Deun y Corbey, 2023).

A pesar de la complejidad y particularidad de cada factor considerado, todas las relaciones pueden colapsarse sosteniendo que, mientras mayor sea la experiencia con los factores que se perciben como controlables por la gerencia, los sistemas de control de gestión serán usados de modo intensivo y más bien orientados a coordinar que a controlar para proteger los activos invertidos. Se afirma que, si una firma ya opera en un cierto entorno, las necesidades y requerimientos de los organismos fiscales y demás *stakeholders* son conocidas; tener experiencia permite a los gerentes saber qué tipo de información se debe utilizar y cómo para mejorar el desempeño. La información se utilizará intensamente, y principalmente para coordinar reduciendo la incertidumbre, por otra parte, si esa información se utilizara solo para controlar se espera que la intensidad de uso no sea alta.

Estudios en contabilidad han contemplado la relación entre experiencia con la tarea y diseño y uso de sistemas de control de gestión desde el clásico de Chenhall (2003). El producto y la tecnología del proceso pueden oscilar entre ser muy conocidos hasta ser totalmente desconocidos, implicando en el primer caso una fuente de incertidumbre altamente controlable (McGrath, 1995). Por otra parte, se discute que son recursos humanos los que se dedican a resolver los problemas cuando la tecnología es la fuente principal de incertidumbre (Dávila, 2000), por lo tanto, la información presentada por los sistemas de control de gestión no se considera adecuada para resolver los asuntos tecnológicos. El papel de los factores contingentes se refleja en la hipótesis 2 escrita de modo unilateral:

H_{2a} : A mayor turbulencia percibida en el entorno que enfrenta la organización, el sistema de control de gestión se utilizará más intensamente, y principalmente con propósitos de coordinación

H_{2b} : A mayor turbulencia percibida en la tarea que desarrolla la organización, el sistema de control de gestión se utilizará más intensamente, y principalmente para propósitos de coordinación

III. Diseño del estudio empírico: encuestas y casos

Este estudio exploratorio y descriptivo utiliza herramientas de investigación cuantitativa para explorar, complementadas con un estudio cualitativo del tipo confirmatorio. Tomando prestada la idea de métodos mixtos, este estudio cuantitativo usa datos primarios recogidos a través de una encuesta a empresas industriales de la provincia de Córdoba (Argentina), complementados con casos publicados por Porporato y García (2011) que fueron ejecutados en organizaciones que forman parte de la misma población que respondió la encuesta.

Una decisión esencial es la definición de la unidad de análisis. Anthony (1965) identificó tres niveles de sistemas de control de gestión que se consideran pertinentes para el propósito de este estudio: estratégico, operativo y táctico. Idealmente, la unidad de análisis y quien responde la encuesta, es la persona que ocupa una posición en la organización que le obligue a trabajar con los tres. Basándose en estudios previos, el gerente general está directamente implicado con los sistemas de control de gestión en los tres niveles. Por consiguiente, esta persona —y no cualquier representante de los socios— es la unidad del análisis; este estudio se enfoca en los sistemas del control de gestión que él o ella utiliza de un modo regular.

Las contribuciones pueden ser extendidas a otras situaciones si se observan algunas restricciones. Primero, el estudio empírico se concentra en industrias de Córdoba (Argentina). La decisión de limitar los casos a un subgrupo particular de industrias se basa en que empresas de servicios o industrias muy diversas difieren en la complejidad de la tecnología, estructura, procesos y procedimientos de administración. Segundo, la mayor parte de los datos en cada empresa se obtuvieron mediante encuestas que son informes verbales susceptibles a los efectos nocivos de recuerdos limitados o selectivos y articulación pobre o inexacta.

III.1. Variables usadas

La escasez de encuestas publicadas en este tema específico puede atribuirse a la falta de datos publicados sobre los sistemas de control de gestión y las dificultades para obtener respuestas confiables. Los métodos exploratorios como estudios de casos han arrojado conocimientos valiosos y si bien son apropiados, se argumenta que pueden priorizar inadvertidamente los factores culturales y políticos sobre los económicos (Hopper et al., 2009). Dada la larga cantidad de preguntas interesantes para hacer a los sujetos en PYMEs de Córdoba y la poca cantidad de respuestas que se esperan recibir, se ha decidido usar una técnica estadística de reducción de dimensiones —análisis factorial exploratorio— para poder descubrir los dominios conceptuales y constructos empíricos de las variables usadas.

Variable dependiente: desempeño organizacional

El desempeño es un concepto complejo y multidimensional; se sugiere incluir múltiples medidas del desempeño para capturar las diferentes dimensiones (Ittner y Larcker, 2001). Siguiendo el diseño de Dávila (2000), el desempeño puede ser valorado como alto o bajo basado en la opinión de los gerentes —13 ítems en el cuestionario altamente relacionados en un solo factor que justifica el 67%, ver Tabla A1 del anexo—. El inconveniente de utilizar medidas basadas en opiniones sobre la empresa que se gerencia es que son afectadas por la percepción del sujeto, pero tiene la ventaja de capturar la mayor parte de

las dimensiones pertinentes y las expectativas. En dos industrias en Córdoba el desempeño informado por los gerentes fue contrastado con el desempeño financiero informado por la firma a terceros. En todos los casos se encontró que había una concordancia alta entre ambos grupos de indicadores. Los 13 ítems son colapsados en una sola medida calculada como un promedio para mantener la relevancia y comparabilidad de la escala, ambas medidas tienen altos coeficientes de certeza (alfa de Cronbach 0,8818) por lo tanto es utilizada para representar el concepto del desempeño.

Variables mediadoras: propósito e intensidad de uso

Este estudio diferencia dos propósitos en el uso de los sistemas de control de gestión, control y coordinación. Siguiendo a Dávila (2000), se proporcionan dos medidas utilizando una escala de cinco puntos tipo Likert, donde en un extremo se menciona “solo para controlar” y en el otro extremo se menciona “solo coordinación”. Las medidas se agrupan en dos variables: propósito de uso de los componentes del sistema de control de gestión (tres ítems por componente de la Tabla 2) y propósito de uso de los distintos tipos de información (listado en Tabla 3). El propósito de uso puede ser valorado como coordinación o control basado en la opinión de los gerentes (20 ítems en el cuestionario altamente relacionados en un solo factor que justifica el 32%, ver tabla A3 del anexo). Para simplificar el análisis posterior, estos ítems han sido colapsados en una sola variable que se calcula como un promedio simple lo que es una adecuada representación del concepto que se quiere medir (alfa de Cronbach de 0,7661).

Siguiendo el diseño del cuestionario de Dávila (2000) para identificar la intensidad de uso del sistema de control de gestión se evalúa la información en cuatro características en una escala de cinco puntos Likert: nivel de detalle —alto o bajo—, frecuencia de actualización —desde nunca hasta semanal—, grado de formalidad —alto o bajo—, e importancia para la gerencia —alta o baja—. Se espera que las características estén a priori correlacionadas porque todas tienen el propósito de reducir la incertidumbre (Merchant, 1981). La intensidad de uso se compone de 45 ítems del cuestionario que están fuertemente relacionados en un solo factor que representa el 70% de la variación (ver Tabla A6 del anexo). Estos ítems han sido colapsados en una sola variable para cada muestra que se calcula como un promedio simple y es una adecuada representación del concepto que se quiere medir (alfa de Cronbach de 0,7953).

Variables independientes y de control: factores externos

La volatilidad del entorno incluye todo aquello que está fuera de las fronteras de la organización sea o no controlable por los gerentes mientras que la complejidad de la tarea se caracteriza como la complejidad de la tecnología, y ambas se miden de acuerdo con la percepción de experiencia que los gerentes

tienen con la misma. Los detalles de los 9 y 12 ítems del cuestionario que se usan para medir la volatilidad del entorno y la tecnología respectivamente colapsan cada uno en un factor (ver Tabla A7 del anexo). Lo que interesa medir es no solamente la volatilidad per se, sino cuan conscientes son los gerentes de esta ya que la idea de la incertidumbre según Galbraith (1973) requiere que quien tome las decisiones sepa cuál es la información que necesita para completar su modelo decisor. Los ítems del cuestionario son colapsados en una sola medida calculada como un promedio para mantener la relevancia y comparabilidad de la escala; todas las medidas tienen altos coeficientes de certeza (alfa de Cronbach 0,7196 y 0,8398 respectivamente) por lo tanto son utilizadas para representar los conceptos de factores externos.

El objetivo de incluir tres variables de control es ver si los modelos que identifican el efecto de los sistemas de control de gestión en el desempeño siguen siendo válidos cuando se incorporan conceptos que en la literatura de administración se sostiene que son factores críticos para el éxito y supervivencia de las organizaciones. La primera variable de control es el tamaño o estructura organizacional, que consiste en variables que miden el tamaño de la unidad de negocio, la cantidad de productos o servicios de la unidad de negocio, estructura funcional o divisional, etcétera. En este artículo la estructura de la organización incluye solo dos indicadores del tamaño y de la complejidad: la superficie de la planta y el año de inicio de actividades. La segunda variable de control, importancia de los objetivos estratégicos (ver panel A de la Tabla A8 del anexo) está compuesta de cinco ítems colapsados también en un solo factor. Para la tercera variable de control este estudio considera el compromiso de los socios como un subrogante de la variable confianza (trust), entendida como confiar lo suficiente en un socio o una idea como para invertir valiosos recursos a pesar del riesgo inherente. La confianza es medida como la inversión hecha por cada socio en términos de personal, instalaciones, tiempo y dinero (ver panel B de la Tabla A8 del anexo). En el cuestionario los ítems son evaluados en una escala de cinco puntos Likert que va desde nulo hasta muy alto.

IV. Resultados de las encuestas

Para esta encuesta se estima que existían 3121 establecimientos industriales en la provincia de Córdoba², sin embargo, muchos de ellos son pequeños talleres, por lo que no se consideran parte de la población. La encuesta obtiene una tasa de respuesta del 12% (45 respuestas de 388 cuestionarios enviados según Tabla 4) lo que se logró siguiendo varios procedimientos (Dillman, 1978). El perfil demográfico de los que han respondido se detalla en el Panel A de la Tabla 5, y el Panel B muestra que los gerentes reciben información con más

2 Secretaría de Industria y Comercio de la Provincia de Córdoba, padrón disponible del año 2006.

frecuencia que cualquier otra persona en la organización y esa diferencia es estadísticamente significativa. El diseño del cuestionario apuntaba a reunir tantos datos cuantitativos como fuese posible. Para evitar los errores de percepción, el cuestionario fue pre-testeado con tres sujetos, todos ellos socios o gerentes de empresas industriales localizadas en Argentina.

Tabla 4. Composición de la encuesta

Población estimada	3121
Firmas no identificables	2733
Empresas en la base de datos	388
Empresas que no respondieron	307
Empresas que declinaron participar	32
Respuestas incompletas o no usables	4
Respuestas completas y usables	45

Fuente: elaboración propia.

Tabla 5. Estadísticas descriptivas de quienes respondieron (uno por empresa)

Panel A: Datos demográficos			
Edad: menos de 30 años	11%	31-40 años	22%
41-50 años	33%	51-60 años	22%
más de 60 años	11%		
Sexo: Hombres	89%	Mujeres	11%
Educación (completa): Secundaria y Terciarios	16%		
Universitaria (licenciaturas)	58%		
Postgrados	27%		
Años en el puesto actual	12,71		
Años en un puesto similar en otra empresa	4,78		
Años con la actual empresa	14,78		
Área de experiencia: Producción/Ingeniería	58%	Financiera	22%
Ventas	13%	Otras	7%

Panel B: Uso de la información	Regulaciones locales	Medidas de tiempo	Medidas financieras	Medidas de clientes	Desempeño tecnológico
Informes al Gerente	2,80	3,62	3,42	2,88	2,88
Informes del gerente	2,17	3,02	3,00	2,55	2,53
Diferencia entre informes al gerente e informes del gerente: <i>t-tests</i>	3,2684	2,2115	2,0011	1,9754	1,9022
(<i>p-value</i>)	(0,0089) ^{***}	(0,0339) ^{**}	(0,0657) [*]	(0,0959) [*]	(0,0993) [*]

Nota: ^{*} Nivel de confianza del 10%; ^{**} Nivel de confianza 5%; ^{***} Nivel de Confianza 1%.

Fuente: elaboración propia.

La medición de los ítems incluidos en la encuesta y su transformación en variables se ha sometido a pruebas de certeza y validez. La medida de consistencia interna considerada para las variables es el alfa de Cronbach (Cronbach, 1951). Para aumentar la validez el cuestionario incluyó, siempre que fuese posible, medidas y escalas ya utilizadas en estudios previos. Para comprobar si hay errores por falta de respuestas y autoselección de los participantes, cada muestra se partió en mitades y no se encontraron diferencias significativas entre ambas tanto en la estadística descriptiva como en las regresiones en las que el desempeño es la variable dependiente. Adicionalmente, el uso del análisis factorial exploratorio contribuye a mejorar la certeza y validez (Carmines y Zeller, 1979).

Las estadísticas descriptivas de la encuesta (Tabla 6) incluyen el perfil de las empresas que han respondido (panel A) y las variables que resultan de colapsar los resultados de los ítems de la encuesta (panel B) siguiendo la técnica estadística de reducción de dimensiones (análisis factorial exploratorio). La Tabla 7 presenta la matriz de correlación entre variables independientes y se observa que la inversión está relacionada con la importancia dada a los objetivos estratégicos (0.4144) lo que refleja que se dedican recursos a un emprendimiento que se percibe como importante.

Tabla 6. Estadísticas descriptivas

Panel A - Perfil de empresas encuestadas

Características	Media	Mínimo	Máximo
Número de empleados	98,9	43	1.135
Porcentaje de empleados de producción	74,4%	30%	97%
Niveles jerárquicos	3,62	2	6
Líneas de producción	2,62	1	6
Número de diferentes productos	3,95	2	7
Superficie en metros cuadrados	8,684	100	200.000
Cantidad de plantas	1,11	1	7
Año de inicio de actividades	1974	1929	2002

Panel B - Principales variables

Variables	N	Media	Desviación Estándar	Rango actual	Rango teórico
Desempeño	45	3,2512	0,5228	2,30-4,92	1-5
Intensidad de uso de los SCG	45	3,0731	0,7055	1,38-4,41	0-5
Propósito de uso de los SCG	45	2,8268	0,4540	1,90-3,60	1-5
Volatilidad del entorno local	45	3,2864	0,4921	1,55-4,55	1-5
Volatilidad de la tarea	45	2,9611	0,5706	1,50-4,50	1-5
Inversión (<i>trust</i>)	45	3,3388	0,6219	1,50-4,50	1-5
Objetivos estratégicos	45	4,2133	0,6214	2,60-5,00	1-5
Superficie en metros cuadrados	45	8.684	30.274	100-200.000	-----
Año de inicio de actividades	45	1974	19,09	1929-2002	-----

Fuente: elaboración propia.

Tabla 7. Matriz de correlaciones (variables independientes y de control)

Variables	1	2	3	4	5
1. Volatilidad del entorno local	1,0				
2. Volatilidad de la tarea	0,1648	1,0			
3. Inversión (trust)	-0,0603	0,1347	1,0		
4. Objetivos estratégicos	-0,1614	-0,0134	0,4144*	1,0	
5. Superficie en metros cuadrados	0,0568	0,1087	0,0940	0,0602	1,0
6. Año de inicio de actividades	-0,1776	-0,2675	-0,1421	-0,0797	-0,0582

Nota: * Nivel de confianza del 10% .

Fuente: elaboración propia.

IV.1. Factores externos y el uso de los sistemas de control de gestión (SCG)

Para probar las hipótesis que relacionan los sistemas de control de gestión con factores externos, usamos las siguientes ecuaciones de regresión:

$$\text{Intensidad de uso de los SCG} = f(\text{factores externos}) \quad (1)$$

$$\text{Propósito de uso de los SCG} = f(\text{factores externos}) \quad (2)$$

Los resultados de varias regresiones múltiples del tipo OLS capturan el efecto de los factores externos en las dos características de uso de los sistemas de control de gestión (Tabla 8). Los modelos están en línea con la teoría y capturan bastante bien la realidad con significativos indicadores F y valores de R^2 ajustado en el rango del 17% al 65%. La hipótesis H_{2a} predecía una relación positiva entre la experiencia con la volatilidad del mercado local y el uso de los sistemas de control de gestión, pero ningún modelo muestra un coeficiente estadísticamente significativo. Por otra parte, la hipótesis H_{2b} predecía una relación positiva entre la experiencia con la volatilidad de la tarea y los sistemas de control de gestión y aquí solo la intensidad de uso se ve significativamente afectada por la experiencia con la tarea, confirmando la idea de que solo si el factor externo se percibe como controlable por la gerencia, implicará un uso más intenso de los sistemas de control de gestión.

Interesante es notar que ninguna de las variables de control tiene un rol decisivo. En función de estos resultados se afirma que la idea detrás de la hipótesis 1 es respaldada por los datos empíricos solo para el uso de los sistemas de control de gestión que se hace más intenso a medida que la experiencia con el factor externo que se percibe como controlable por la gerencia aumenta. Basándose en la definición de incertidumbre elaborada por Galbraith (1973), estos resultados apoyan la noción de que más experiencia con un cierto factor turbulento, entorno o tarea, induce a usar más intensamente los sistemas de control

de gestión para reducir la incertidumbre o la diferencia entre la información disponible y la que necesitan para tomar las decisiones.

Tabla 8. Impacto de factores externos en la intensidad y propósito de uso

Variables	Intensidad de uso de los SCG		Propósito de uso de los SCG	
	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Constante	1,8441	-17,4472	1,7983	8,1951
Experiencia en mercado local	0,047	0,114	0,1282	0,125
Experiencia con tarea/industria	0,429**	0,443**	0,079	0,038
Inversión (<i>trust</i>)		0,278		0,053
Alineación estratégica		-0,024		0,063
Superficie en metros cuadrados		0,028		0,014
Años de actividades		0,092*		-0,003
F (<i>p-value</i>)	3,99 (0,026)	2,50 (0,038)	0,63 (0,535)	0,49 (0,808)
R ² ajustado	0,6422	0,1703	0,0293	-0,074 ^a

Nota: ** Nivel de confianza 5% * Nivel de confianza 10%.

a. Nótese que la existencia de un R² ajustado negativo es un indicio de que el tamaño de las muestras es relativamente pequeño para el número de variables en los modelos. Bentler (1985) sostiene que el mínimo requerido es una ratio de cinco observaciones por parámetro para obtener estimaciones confiables. Al desarrollar la fórmula del R² ajustado y aplicarla a los datos del modelo 4 se ve claramente que el resultado negativo surge de la combinación del R² muy cercano a cero y del tamaño de la muestra.

Fuente: elaboración propia.

IV.2. Desempeño y uso de los sistemas de control de gestión (SCG)

Para evaluar la hipótesis que relaciona el desempeño con el uso de los sistemas de control de gestión, este trabajo usa la siguiente ecuación de regresión:

$$\text{Desempeño} = f(\text{intensidad de uso de los SCG, propósito de uso de los SCG}) \quad (4)$$

La Tabla 9 muestra los resultados de varias regresiones múltiples del tipo OLS que capturan el efecto de las dos características del uso de los sistemas de control de gestión en el desempeño. Los modelos están en línea con la teoría y capturan bastante bien la realidad con significativos indicadores F y valores de R² ajustado en el rango del 12% al 45%. La hipótesis H₁ predecía una relación positiva entre la intensidad y propósito de uso de los sistemas de control de gestión con el desempeño. Para la intensidad de uso, todos los modelos muestran un coeficiente estadísticamente significativo, confirmando la idea de que un uso más intenso de la información mejora el desempeño según lo percibe el gerente. Para el propósito de uso, un modelo muestra un coeficiente estadísti-

camente significativo, confirmando la idea de que el desempeño mejora si los sistemas de control de gestión se usan primordialmente para coordinar. Interesante es notar que solo alineación estratégica es la variable de control que tiene un rol decisivo en dos modelos. En función de estos resultados, se afirma que el desempeño de la organización según lo percibe su gerente, mejora en la medida que los sistemas de control de gestión se usan más intensivamente y con el propósito de coordinar. Basándose en la definición de incertidumbre elaborada por Galbraith (1973), estos resultados apoyan la noción de que el uso de los sistemas de control de gestión mejora el desempeño, ya que ayudan a reducir la incertidumbre o la diferencia entre la información disponible y la que creen necesitar para tomar decisiones acertadas.

Tabla 9. Impacto del uso de SCG en el desempeño y relaciones con factores externos

Variables	Desempeño de las industrias cordobesas			
	Modelo 5	Modelo 6	Modelo 7	Modelo 8
Constante	3,3325	4,5391	2,3410	6,8769
Intensidad de uso SCG			0,253**	0,232**
Propósito de uso SCG			0,291**	0,208*
Experiencia en el mercado local	0,004	0,088	-0,045	0,036
Experiencia con tarea/industria	-0,033	-0,089	-0,165	-0,199*
Inversión (<i>trust</i>)		0,248*		0,173
Alineación estratégica		0,329**		0,321**
Superficie de la planta		0,004		-0,005
Años de actividades		-0,002		-0,003
F (<i>p-value</i>)	0,03 (0,9692)	3,35 (0,0096)	2,64 (0,0479)	4,04 (0,0016)
R ² ajustado	-0,0461 ^a	0,4551	0,1296	0,3561

Nota: ** Nivel de confianza 5% * Nivel de confianza 10%.

a. Nótese que aquí también aparece un R² ajustado negativo que surge de ajustar el R² original de 0,025255 por el tamaño de la muestra, n=45, y los parámetros usados, k = 3.

Fuente: elaboración propia.

Los resultados de las regresiones múltiples del tipo OLS presentados en las Tablas 8 y 9 confirman la idea de que los sistemas de control de gestión actúan como un mediador entre el desempeño y la experiencia con la volatilidad de los factores externos como la tarea y el entorno. Compatible con las dos hipótesis, el mayor uso de los sistemas de control de gestión tiene un impacto beneficioso sobre el desempeño pero solo para aquellos factores externos que son percibidos como influenciables o controlables con las acciones de los gerentes.

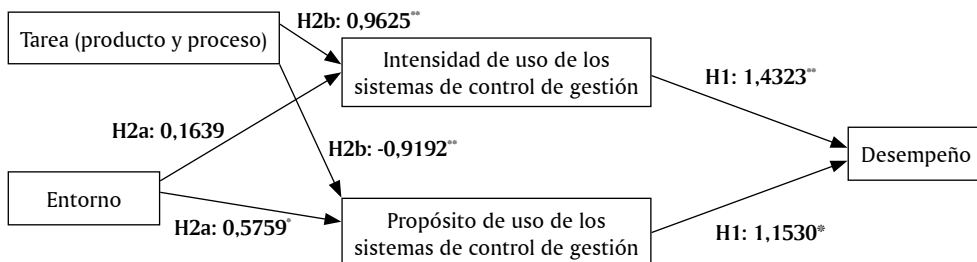
La misma conclusión es apoyada por el análisis de sendero (*path analysis*) donde los efectos totales muestran que la mayor parte del impacto de los factores

externos sobre el desempeño está basada en los efectos del sistema de control de gestión. El análisis de sendero es estadísticamente significativo tal como lo muestra la Tabla 10. El análisis usa el método de mínimo cuadrados ponderado basado en la matriz de correlación y la utilización de la técnica de optimización de Newton Raphson del software SAS versión 9.1. Es de destacar que todos los coeficientes son estadísticamente significativos (valores *t* mayores a 2,3), que las tres medidas de ajuste (*fit*) son muy altas, y que la covarianza entre las variables independientes es no significativa. Todos estos indicadores permiten concluir que los sistemas de control de gestión son en realidad variables mediadoras entre la turbulencia que enfrentan las empresas y su desempeño tal como se muestra en la Figura 1.

Tabla 10. Análisis de sendero

Ecuaciones:			
Desempeño	= 1,4323 Intensidad de Uso + 1,1530 Propósito de Uso + 0,31886 Experiencia con Tarea + 0,89866 Experiencia con Mercado + error		
	(<i>t-value</i>)	(10,1620)	(5,9830)
Intensidad de Uso	= 0,9625 Experiencia con Tarea + 0,1639 Experiencia con Mercado + error		
	(<i>t-value</i>)	(37,2457)	(2,3021)
Propósito de Uso	= -0,9192 Experiencia con Tarea + 0,5759 Experiencia con Mercado + error		
	(<i>t-value</i>)	(26,7900)	(8,9263)
Medidas de ajuste del modelo:			
	<i>Goodness of Fit Index</i> (GFI)		0,9911
	GFI Ajustada por los grados de libertad (AGFI)		0,9777
	<i>Chi-Square</i> (Pr > <i>Chi-Square</i>)		196,26 (<.0001)
Covarianza entre las variables independientes:			
	COV Experiencia con el Mercado y Tarea =		0,16476

Figura 1. Relaciones entre las variables



Nota: ** Nivel de confianza 5% * Nivel de confianza 10%.

Fuente: elaboración propia.

Llama la atención la diferencia entre ambos métodos al tratamiento dado al propósito de uso. En las regresiones OLS no son todas las relaciones estadísticamente significativas al 10%, pero en el sistema de ecuaciones estructurales son todas relevantes. Interesante también es notar que el propósito de uso tiene una relación positiva y otra negativa, indicando en las industrias cordobesas una mayor experiencia con la volatilidad de la tarea también implica un uso más bien orientado a controlar.

IV.3. Discusión

Este artículo busca contribuir al entendimiento del rol que juegan los sistemas de control de gestión en el éxito o fracaso de las organizaciones en entornos turbulentos. Las conclusiones son de naturaleza parcial, porque se ha empleado un modelo contingente para comprobar las relaciones existentes entre factores y la intensidad y el propósito de uso de los sistemas de control. Sin embargo, la principal relación que se ha podido establecer es que, mientras mayor sea la experiencia del gerente con factores que se perciben controlables, menor será la complejidad percibida y la incertidumbre es reducida mediante un uso apropiado de la información. Un uso apropiado de los sistemas de control de gestión implica un uso más intenso y orientado más a coordinar que a controlar, que a su vez impacta positivamente en el desempeño de la organización.

El impacto en el sistema de control de gestión de algunos factores contingentes varía de acuerdo con la percepción como controlables o no. Primero, la información es más intensamente utilizada por los gerentes cuando tienen experiencia en el tema; en la encuesta esto se reflejó con la tarea. Segundo, se ve que los sistemas de información se usan más intensamente para reducir la incertidumbre en aquellos factores controlables, por ejemplo, las decisiones del gobierno no afectan el uso de la información ya que no hay forma de afectarla con acciones y decisiones al nivel de la firma.

Con respecto a la contribución de los sistemas de control de gestión al éxito, se encuentra que, mientras más intensamente se utilizan los sistemas de control de gestión, mejor será el desempeño, y más aún si ellos son utilizados para coordinar. Al buscar explicaciones alternativas, se encontró que el desempeño mejora mientras mayor sea el compromiso de los socios. Estas conclusiones justifican la afirmación de que los sistemas de control de gestión se utilizan para reducir la incertidumbre generada por factores que, si bien son externos, se perciben como influenciados por las acciones de la gerencia. Complementariamente, se sugiere que los sistemas de control de gestión no son afectados por la volatilidad de los factores que no se perciben como afectables por la gerencia y esto es la situación típica gestión de las PYMEs de economías regionales de América Latina.

V. Estudio de casos en entornos turbulentos: una confirmación del fenómeno

Para dar robustez a los resultados de la encuesta, esta sección se dedica a identificar las congruencias observadas en estudios cualitativos pasados. El estudio de Porporato y García (2011) escogió industrias manufactureras localizadas en el cinturón industrial de la ciudad de Córdoba, la misma población objeto de la encuesta, al punto tal que dos de los casos son empresas que han respondido la encuesta aquí reportada.

El estudio cualitativo sugiere que un buen sistema de control de gestión contribuye al éxito, pero no puede prevenir el fracaso. Además, los tres casos analizados muestran que los sistemas de control de gestión no son una causa directa del fracaso. Las razones principales mencionadas como explicativas del éxito o fracaso son el entorno macroeconómico, la confianza, la dependencia entre socios y entre ellos y el equipo directivo, y la concordancia estratégica. Los sistemas del control de gestión contribuyen al éxito si son diseñados bien, útiles para controlar, pero en su mayor parte para coordinar, y sostenidos por la confianza entre los socios y el equipo directivo. Contrariamente, los sistemas de control de gestión contribuyen al fracaso si son implementados sin contar con la confianza entre los socios y solo se enfocan en proporcionar datos para controlar (controles posteriores a la ejecución). En semejante contexto, los sistemas de control de gestión son inútiles porque ni los gerentes ni los socios los utilizarán para tomar decisiones y siempre buscarán otras fuentes de información, aumentando así el nivel de desconfianza.

La influencia de los sistemas de control de gestión en el desempeño se puede describir como un ciclo reforzado por la confianza. Si los mecanismos de control proporcionan información que se utiliza para reducir la incertidumbre, la administración transparente y el libre acceso a la información aumenta la confianza entre todas las partes implicadas, creando un círculo virtuoso que lleva al buen desempeño o éxito de la empresa. Por otro lado, si los mecanismos de control proporcionan información que se utiliza para controlar, la constante evaluación de decisiones disminuye la confianza entre todas las partes implicadas, creando un círculo vicioso que lleva al fracaso de la empresa. Desde esta perspectiva el uso principal de los sistemas de control de gestión deberá ser el de proporcionar transparencia y un registro claro de las actividades realizadas y decisiones tomadas.

Buscando los factores o las razones más allá del control que lleva al éxito o fracaso en cada empresa, se encontraron diversas explicaciones particulares. Considerando los casos de Porporato y García (2011), se observa que Calzados SRL está en un techo, por lo que no planea seguir creciendo y lo que necesitar hacer es ordenarse donde los sistemas de control de gestión empiezan a ser

importantes. Fundición SRL se está consolidando y espera que los sistemas de información sigan jugando el mismo rol de ayudar a todos entender cuáles son los buenos negocios que tienen que salir a buscar y cuáles son los no tan buenos negocios que los tienen que aceptar por la imagen que les dan en la industria, y los negocios que no tienen que aceptar ya que no les son rentables ni les ayudan a consolidar una imagen de servicio *premium*. Finalmente, Aceros SA está en expansión buscando desarrollar nuevas líneas de negocios, por lo que se está demandando mucho del sistema de control de gestión, son conscientes de que una importante inversión es necesaria, pero hay cierta inercia que no les permite tomar la decisión si las nuevas líneas de negocios son rentables y permanentes.

Los sistemas de control de gestión no son una causa directa del éxito o del fracaso de las empresas en entornos turbulentos, como quizás sí lo sean la situación macroeconómica, la confianza y concordancia estratégica. Por ello, se explora cuáles son los factores que inciden en el uso de los sistemas de control de gestión, tratando de ver qué patrones afectan su intensidad y propósito de uso. Los datos sugieren una conexión entre los sistemas de control de gestión y las fuentes de incertidumbre. El uso del sistema de control de gestión está condicionado por varios factores, siendo el conocimiento de la industria y del entorno local, incluida la política económica, claves para las industrias de Córdoba. Sin embargo, pareciera existir una diferencia entre los dos factores o fuentes de incertidumbre identificados como más importantes: que sean o no controlables o afectados por las decisiones gerenciales. Los gerentes entrevistados explican que los vaivenes del mercado local no pueden ser afectados con sus decisiones, por lo que se perciben como fuera de control y tratan de controlarlo de algún otro modo mediante la intuición y el 'olfato empresarial'. Los entrevistados sugieren que ellos, dado el tamaño de sus empresas, ven al entorno como no influenciable, sin embargo, los gerentes, directores y dueños de grandes empresas o grupos económicos pareciera que sí pueden modificar el entorno a su conveniencia dado el tiempo y esfuerzo que le dedican a relacionarse con las autoridades de turno. Por otra parte, la incertidumbre generada por el producto o proceso productivo, llamada en general la complejidad de la tarea, se percibe como controlable por las acciones que toman en la organización, por lo tanto, esa incertidumbre puede ser reducida con conocimiento o más información. Basados en la evidencia de Porporato y García (2011), se considera que los casos confirman los resultados obtenidos en las encuestas.

VI. Conclusiones

Este artículo indaga en el rol que juegan los sistemas de control de gestión en el desempeño de las organizaciones. Numerosos estudios sostienen que el impacto de los sistemas de la contabilidad de gestión en los resultados o desempeño de las empresas es muy importante, pero aún no hay convergencia en

la explicación de si el impacto es positivo o negativo. Por lo tanto, se estudió el impacto en el desempeño organizacional de la intensidad y propósito de uso que diferencia los mecanismos de la contabilidad gerencial según como sean usados —para coordinar entre agentes y principales o bien sea usado por el principal para controlar al agente—, es decir de acuerdo con la diada conflictiva documentada en contabilidad: la misma información es usada para coordinar (ex-ante) y para controlar (ex-post).

Hay que destacar que el concepto de incertidumbre aquí empleado es el definido por Galbraith (1973) y usado consistentemente en estudios posteriores en contabilidad de gestión (Dávila, 2000; Dávila y Foster, 2005; van Deun y Corbey, 2023). A diferencia estudios anteriores en esta revista, donde es la incertidumbre del individuo en la profesión lo que se trata de reducir (Suarez-Tirado, 2022; Barrachina et al., 2022), este artículo se enfocó en la percepción de incertidumbre sobre el mercado y tarea de quienes gestionan organizaciones. La teoría de la contingencia, muy adecuada para modelizar estudios exploratorios, nos permitió elaborar un modelo de relaciones entre variables independientes y dependientes explicadas por algunas variables mediadoras. La variable dependiente escogida es el desempeño organizacional, las variables independientes son factores contingentes tales como el entorno y tarea mientras que las variables mediadoras son propósito (controlar o coordinar) e intensidad de uso (alta o baja).

Con el propósito de lograr resultados válidos, pertinentes, confiables y generalizables, en este artículo se emplearon diversos métodos de investigación empírica que permitieron hacer triangulaciones que confirmaran los hallazgos. La principal relación que se ha establecido es que, mientras mayor sea la experiencia de los gerentes con los factores externos percibidos como controlables por sus acciones, la incertidumbre es reducida mediante un uso apropiado de la información. Un uso apropiado de los sistemas de control de gestión implica un uso más intenso y orientado más bien a coordinar que a controlar, que a su vez impacta positivamente en el desempeño de la organización. Los resultados obtenidos son consistentes con una buena parte de la literatura que explica que los sistemas de control de gestión se utilizan para reducir la incertidumbre generada por factores externos, así como para dar transparencia a las operaciones y a las decisiones del equipo directivo, sugiriendo que se refuerza la confianza inicial entre los socios y el equipo directivo, en donde la experiencia del agente que toma la decisión es fundamental.

Los resultados son concordantes con la literatura existente que sostiene que la contabilidad de gestión ayuda a reducir la incertidumbre cuando los factores que la generan pueden ser afectados por las decisiones gerenciales. En economías regionales de América Latina este artículo demuestra que el uso de la información de los sistemas de control de gestión mejora el desempeño y es completamente independiente de factores externos percibidos como no

controlables por la gerencia (entorno económico, social y político). Los estudios empíricos han mostrado una clara asociación entre alta experiencia con un factor percibido como manejable y una alta intensidad de uso de los sistemas de control de gestión con fines de coordinación para reducir la incertidumbre, entendida como la diferencia entre la información disponible y la percibida como necesaria para la toma de decisiones acertadas.

Referencias bibliográficas

- Abernethy, M., y Stoelwinder, J. (1991). Budget Use, Task Uncertainty, System Goal Orientation and Subunit Performance: A Test of the 'Fit Hypothesis in Not-For-Profit Hospitals'. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (2), 105-120. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90008-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90008-3)
- Adler, P. S., y Chen, C. X. (2011). Combining Creativity and Control: Understanding Individual Motivation in Large-Scale Collaborative Creativity. *Accounting Organization Society*, 36, 63-85. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.02.002>
- Anthony, R. (1965). *The Management Control Function*. Harvard Business School.
- Anthony, R. N., y Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. Duodécima edición. McGraw-Hill/Irwin.
- Ball, R., y Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6 (2), 159-178. <https://doi.org/10.2307/2490232>
- Barrachina, M., Castello, E., y Ripoll, V. (2022). Reflexiones sobre el control de gestión en una economía digital. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (81), 143-164. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n81a06>
- Bentler, P. M. (1985). *Theory and implementation of EQS: A Structural Equations Program*. BMDP Statistical Software, Los Angeles.
- Bisbe, J., y Otley, D. (2004). The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (8), 709-737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
- Bisbe, J., Kruis, A., y Madini, P. (2019). Coercive, Enabling, Diagnostic, and Interactive Control: Untangling the Threads of Their Connections. *Journal of Accounting Literature*, 43 (1), 124-144. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2019.10.001>
- Brownell, P. (1985). Budgetary Systems and the Control of Functionally Differentiated Organizational Activities. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 502-512. <https://doi.org/10.2307/2490823>
- Carmines, E., y Zeller, R. (1979). *Reliability and Validity Assessment* [Sage University Papers, Series on Quantitative Applications in the Social Sciences]. <https://doi.org/10.4135/9781412985642>
- Carrasco Fenech, F., Correa Ruiz, C., y Larrinaga, C. (2022). Evolución de la contabilidad social y medioambiental: reflexiones sobre el papel constitutivo de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (81), 165–186. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n81a07>

- Chenhall, R.H., y Morris, D. (1986) The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61(1), pp.16–35. <https://www.jstor.org/stable/247520>.
- Chenhall, R. H. (2003). Management Control System Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Cronbach, L. (1951). Coefficient Alpha and the Internal Structure of Tests. *Psychometrika*, 16, 297-334. <https://doi.org/10.1007/BF02310555>
- Dávila, A. (2000). An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems Design in New Product Development. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (4-5), 383-410. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00034-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00034-3)
- Dávila, A., y Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068. <https://www.jstor.org/stable/4093116>
- Dekker, H. (2004). Control of Inter-Organizational Relationships: Evidence on Appropriation Concerns and Coordination Requirements. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), 27-50. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00056-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00056-9)
- Demski, J. (2008). *Managerial Uses of Accounting Information*, Segunda edición. Springer.
- Demski, J., Fellingham, J., Ijiri, Y., Sunder, S., Glover, J., y Jinghong Liang, P. (2002). Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting. *Accounting Horizons*, 16 (2), 157-169. <https://doi.org/10.2139/ssrn.305904>
- Dillman, D. (1978). *Mail and Telephone Surveys. The Total Design Method*. John Wiley & Sons.
- Drazin, R., y Van de Ven, A. (1985). Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, 30(4), 514-539. <https://doi.org/10.2307/2392695>
- Galbraith, J. (1973). *Designing Complex Organizations*. Addison-Wesley y Reading, Mass.
- García Osma, B., Gomez-Conde, J., y Heras, E. (2018) Debt Pressure and Interactive Use of Control Systems: Effects on Cost of Debt. *Management Accounting Research*, 40, 27–46. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.10.001>
- Gómez-Conde, J., López-Valeiras, E., Silva Rosa, F., y João Lunkes, R. (2022). The Effect of Management Control Systems in Managing the Unknown: Does the Market Appreciate the Breadth of Vision? *Review of Managerial Science*. <https://doi.org/10.1007/s11846-022-00601-0>
- Gordon, G., y Narayanan, V. K. (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90028-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90028-X)
- Gresov, C. (1989). Exploring Fit and Misfit with Multiple Contingencies. *Administrative Science Quarterly*, 34, 431-452. <https://eric.ed.gov/?id=EJ395113>
- Groot, T., y Merchant, K. (2000). Control of International Joint Ventures. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6), 579-607. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00057-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00057-4)

- Guenther, T. W., y Heinicke, A. (2019). Relationships Among Types of Use, Levels of Sophistication, and Organizational Outcomes of Performance Measurement Systems: The Crucial Role of Design Choices. *Management Accounting Research*, 42, 1–25. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.07.002>
- Gunarathne, N., y Lee, K. H. (2021). Corporate Cleaner Production Strategy Development and Environmental Management Accounting: A Contingency Theory Perspective. *Journal of Cleaner Production*, 308, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.127402>
- Hayes, D. (1977). The Contingency Theory of Managerial Accounting. *The Accounting Review*, 52 (1), 22-39. <https://www.jstor.org/stable/246029>.
- Henri, J. F., y Wouters, M. (2020). Interdependence of Management Control Practices for Product Innovation: The Influence of Environmental Unpredictability. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 1–14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101073>
- Hofstede, G. (1981). Management Control of Public and Non-for-profit Activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(81\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(81)90026-X)
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., y Wickramasinghe, D. (2009). Management Accounting in Less Developed Countries: What Is Known and Needs Knowing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), 469-514. <https://doi.org/10.1108/09513570910945697>
- Ittner C., y Larcker, D. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value Based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1/3), 349-410. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00026-X](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X)
- Kaplan, R. (1998). *Advanced Management Accounting*. Tercera edición. Prentice Hall.
- Kattan, F., Pike, R., y Tayles, M. (2007). Reliance of Management Accounting under Environmental Uncertainty: The Case of Palestine. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), 227-249. <https://doi.org/10.1108/18325910710820283>
- Khandwalla, P. N. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285. <https://doi.org/10.2307/2490009>
- Kren, L. (1992) Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*, 67(3), 511-526. <https://www.jstor.org/stable/247975>
- Kren, L., y Liao, W. M. (1988). The Role of Accounting Information in the Control of Organizations: A Review of the Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 7, 280-309.
- Libby, T., y Lindsay, R. M. (2010). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- McGrath, M. (1995). *Product Strategy for High-Technology Companies*. Irwin.
- Merchant, K. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Performance and Behavior. *The Accounting Review* 56 (4), 813-829. <https://www.jstor.org/stable/247203>
- Merchant, K. and Van der Stede (2011). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 3rd Edition. Prentice Hall.

- Nguyen, T., Mia, L., Winata, L., y Chong, V. (2017). Effect of Transformational-Leadership Style and Management Control System on Managerial Performance. *Journal of Business Research*, 70, 202–213. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.08.018>
- Patton (1962). *Accounting Theory*. Accounting Studies Press (original publicado en 1922).
- Perrow, C. (1967). A Framework for the Comparative Analysis of Organizations. *American Sociological Review*, 32, 194-208. <https://doi.org/10.2307/2091811>
- Porporato, M. (2009). Impact of Formal Control Mechanisms on the Performance of International Joint Ventures. *Journal for Global Business Advancement*, 2 (1/2), 142-172. <https://doi.org/10.1504/JGBA.2009.023098>
- Porporato, M., y García, N. (2011). Sistemas de control de gestión: un estudio exploratorio de su efecto sobre el desempeño organizacional. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, (47), 61-77. <https://www.redalyc.org/pdf/716/71618917005.pdf>
- Reynolds, P. D. (1986). Organizational Culture as Related to Industry, Position, and Performance: A Preliminary Report. *Journal of Management Studies*, 23 (3), 333-345. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1986.tb00958.x>
- Ronen, J., y McKinney, G. (1970). Transfer Pricing for Divisional Autonomy. *Journal of Accounting Research*, 8 (1)99-112. <https://doi.org/10.2307/2674715>
- Shields, M. (1997). Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3-62. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=2639737>
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy. Text and Cases*. Prentice Hall.
- Suarez-Tirado, J. (2022). Contabilidad estratégica y profesión contable: algunas directrices para potenciar el rol directivo de los contadores en las organizaciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (80), 161-185. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n80a07>
- ten Rouwelaar, H., Schaepekens, F., y Widener, S.K. (2021). Skills, Influence, and Effectiveness of Management Accountants. *Journal of Management Accounting Research*, 33(2), 211–235. <https://doi.org/10.2308/jmar-18-048>
- Thompson, J. (1967). *Organizations in Action*. McGraw-Hill.
- Tillema, S. (2005). Towards an Integrated Contingency Framework for MAS Sophistication: Case Studies on The Scope of Accounting Instruments in Dutch Power and Gas Companies. *Management Accounting Research*, 16(1), 101–129. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.12.001>
- van Deun M., y Corbey, M. (2023). Organizational Life Cycles and Management Control Systems Design. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 97(1/2), 29-37. <https://doi.org/10.5117/mab.97.97221>
- Waweru, N., Hoque, Z., y Uliana, E. (2004). Management Accounting Change in South Africa: Case Studies from Retail Services. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 675-704. <https://doi.org/10.1108/09513570410567773>
- Williamson, O. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism*. Free Press.
- Woodward, J. (1965). *Industrial Organization: Theory and Practice*. Oxford University Press.

Anexo

Tabla A1. Variable dependiente: desempeño organizacional

Concepto: Desempeño percibido				
Ítems en el cuestionario	Media (ds)	Rango teórico	Rango actual	Peso del primer factor
Desempeño real comparado con estimaciones iniciales	3,177 (0,833)	1-5	2-5	0,63754
Operar acorde a las normas, leyes y regulaciones	3,844 (0,796)	1-5	2-5	0,48790
Cumplir con los plazos de entrega y trabajo requeridos	3,444 (0,989)	1-5	1-5	0,67636
Ser rentable (operar acorde presupuestos y costos)	3,111 (0,910)	1-5	1-5	0,64947
Satisfacer las expectativas de los clientes	3,777 (0,735)	1-5	2-5	0,54763
Producir calidad usando tecnología actual	3,466 (0,814)	1-5	1-5	0,72015
Evolución de la cuota de mercado	3,088 (0,763)	1-5	1-5	0,46454
Indicadores financieros (montos y ratios)	3,022 (0,690)	1-5	1-5	0,66975
Indicadores operativos (defectos por millón)	2,755 (0,980)	1-5	1-5	0,45510
Indicadores subjetivos (evaluación de empleados)	3,111 (0,745)	1-5	1-5	0,60627
Evaluación general del desempeño de su empresa	3,177 (0,716)	1-5	2-5	0,90594
Nivel de satisfacción de los dueños de la empresa	3,155 (0,796)	1-5	2-5	0,78570
Nivel de satisfacción de los empleados de la empresa	3,133 (0,726)	1-5	2-5	0,51173
Variación explicada				0,6743
Eigenvalue				5,28123
Alpha de Cronbach				0,8818

Fuente: elaboración propia.

A modo de ilustración, el instrumento del cuestionario lo presentaba del siguiente modo (Tabla A2):

2) Como calificaría el DESEMPEÑO de su empresa en términos de:

Tabla A2. Cuestionario de evaluación de desempeño

Evaluación de desempeño	Muy bajo	Bajo	Normal	Alto	Muy alto
Desempeño real comparado con las estimaciones iniciales					
Operar acorde las normas, leyes y regulaciones					
Cumplir con los plazos de entrega y trabajo requeridos					
Ser rentable (operar acorde presupuestos y costos)					
Satisfacer las expectativas de los clientes					
Producir calidad usando tecnología actual					
Evolución de la cuota de mercado					
Indicadores financieros (montos y ratios)					
Indicadores operativos (defectos por millón)					
Indicadores subjetivos (evaluación de empleados)					

Evaluación de desempeño	Muy bajo	Bajo	Normal	Alto	Muy alto
Evaluación general del desempeño de su empresa					
Nivel de satisfacción de los dueños de la empresa					
Nivel de satisfacción de los empleados de la empresa					

Fuente: elaboración propia, a partir de Dávila (2000).

Tabla A3. Primera variable mediadora: propósito de uso

Concepto: Propósito de uso					
Ítems en el cuestionario	Media (ds)	Rango teórico	Rango actual	Peso en el primer factor	Peso en el segundo factor
Información sobre leyes y regulaciones	2,355 (1,047)	1-5	1-5	0,15459	0,44096
Información sobre plazos de entrega	3,177 (0,747)	1-5	1-5	0,09775	0,56484
Información de resultados financieros	2,911 (0,820)	1-5	1-5	0,01439	0,07260
Información sobre expectativas de clientes	3,355 (0,856)	1-5	1-5	0,40977	0,46118
Información sobre calidad y tecnología	2,955 (1,021)	1-5	1-5	0,31022	0,31103
Planeamiento estratégico*	3,288 (1,036)	1-5	1-5	-0,05118	0,65352
Presupuestación*	3,133 (0,943)	1-5	1-5	-0,00539	0,43986
Planeamiento operativo	3,200 (0,990)	1-5	1-5	0,48299	0,20669
Medición del desempeño personal	2,511 (1,014)	1-5	1-5	0,69523	-0,12230
Evaluación de desempeño por áreas	2,622 (1,028)	1-5	1-5	0,78141	-0,28116
Sistemas de compensación e incentivos	2,600 (1,053)	1-5	1-5	0,56915	-0,22031
Medición de costos	2,644 (0,773)	1-5	1-4	0,57863	-0,10917
Sistemas de costos	2,688 (0,820)	1-5	1-5	0,48330	0,06785
Procedimientos de asignación de costos	2,822 (0,886)	1-5	1-5	0,39263	0,47218
Delimitación de centros de responsabilidad	2,688 (1,124)	1-5	1-5	0,63869	0,08583
Precios de transferencia (internos)	2,688 (0,924)	1-5	1-5	0,38278	0,25401
Determinación de precios de venta (externo)	3,000 (0,639)	1-5	1-5	0,30386	0,02964
Cambios en la participación de los dueños	2,355 (1,367)	1-5	1-5	0,59806	-0,03434
Designación de gerentes	2,444 (1,357)	1-5	1-5	0,55593	-0,24135
Designación del auditor externo	2,333 (1,224)	1-5	1-5	0,56471	-0,36326
Variación explicada				0,3164	0,4954
Eigenvalue				4,11602	2,32819
Alpha de Cronbach					0,7661

Nota: *Escala revertida en los ítems 6 y 7.

Fuente: elaboración propia.

A modo de ilustración, el instrumento del cuestionario lo presentaba del siguiente modo:

SECCION III – CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION DEL SISTEMA DE GESTION

Esta sección busca entender la información que emplea para dirigir la empresa. Específicamente nos interesa conocer el nivel de detalle, el grado de formalidad, y la frecuencia de actualización de la información reportada. Para evaluar las características por favor considere la información contenida en los informes que normalmente recibe o envía a su supervisor o dependientes.

En esta sección se le requiere que evalúe los siguientes tipos de información:

Leyes y Regulaciones: información relacionada con disposiciones de los distintos niveles de gobierno que afectan la rentabilidad.

Plazos de entrega: es información relacionada con planes y plazos de entrega tanto internos como externos.

Resultados financieros: es información relacionada con ventas, resultados, presupuestos y costos.

Expectativas de los clientes: es información relacionada con las necesidades, preferencias y aceptación de los clientes.

Calidad y Tecnología: es información relacionada con los aspectos tecnológicos del producto y su manufactura.

21) Debajo se describen dos USOS EXTREMOS DE LA INFORMACION del sistema de gestión que normalmente usa.

- a) La información sirve para CONTROLAR pero no es discutida excepto cuando los resultados son diferentes de lo planeado.
- b) La información es constantemente empleada para COORDINAR, suele ser el tema más importante de su conversación.

Marque con una X como se usa cada tipo de información:

Tabla A4. Cuestionario sobre usos de la información

	Solo para CONTROLAR	Principalmente para controlar	Para controlar y coordinar	Principalmente para coordinar	Solo para COORDINAR
Información sobre leyes y regulaciones					
Información sobre plazos de entrega					
Información de resultados financieros					
Información sobre expectativas de clientes					
Información sobre calidad y tecnología					

Fuente: elaboración propia, a partir de Dávila (2000).

SECCION IV – PARTES Y MECANISMOS DEL SISTEMA DE CONTROL DE GESTION

Esta sección busca entender los informes o reportes que emplea para dirigir la empresa. Específicamente nos interesa evaluar el tipo de uso, nivel de detalle, grado de formalidad, y frecuencia de actualización de cada parte y mecanismo que compone el sistema de control de gestión.

24) Debajo se describen dos USOS EXTREMOS DE LA REPORTES del sistema de gestión que Usted normalmente usa.

- a) Los reportes sirven para CONTROLAR pero no son discutidos excepto cuando los resultados son diferentes de lo planeado.
- b) Los reportes son constantemente empleados para COORDINAR, suelen ser el tema más importante de su conversación.

Marque con una X que tipo de información se usa en cada caso:

Tabla A5. Cuestionario sobre mecanismos del sistema de control

	Solo para CONTROLAR	Principalmente para controlar	Para controlar y coordinar	Principalmente para coordinar	Solo para COORDINAR
Planeamiento estratégico					
Presupuestación					
Planeamiento operativo					
Medición del desempeño personal					
Evaluación de desempeño por áreas					
Sistemas de compensación e incentivos					
Medición de costos					
Sistemas de costos					
Procedimientos de asignación de costos					
Delimitación de centros de responsabilidad					
Precios de transferencia (internos)					
Determinación de precios de venta (externos)					
Cambios en la participación de los dueños					
Designación de gerentes					
Designación del auditor externo					

Fuente: elaboración propia, a partir de Dávila (2000).

Tabla A6. Segunda variable mediadora: intensidad de uso

Intensidad de Uso						
Peso en el primer factor						
Ítems en el cuestionario	Detalle: presupuesto y planes	Detalle: informes de ejecución	Detalle: informes al gerente	Formalidad: planes y presupuestos	Formalidad: informes de ejecución	Formalidad: informes al gerente
Regulaciones locales	0,57180	0,61873	0,57532	0,68012	0,71377	0,71864
Indicadores de tiempo	0,83328	0,74674	0,76473	0,75404	0,80687	0,75440
Financieros	0,51018	0,54577	0,51279	0,68014	0,64886	0,69960
Medidas de clientes	0,84689	0,80462	0,80526	0,75823	0,83513	0,86570
Tecnología	0,78021	0,80243	0,76844	0,62356	0,75439	0,83398
Variación Explicada		0,6032			0,6046	
Eigenvalues		7,55488			8,32549	
Alfas de Cronbach		0,9266			0,9422	
Ítems en el cuestionario	Frecuencia: presupuesto y planes	Frecuencia: informes de ejecución	Frecuencia: informes al gerente	Importancia: componentes	Importancia: tipos de información	
Regulaciones locales	0,66176	0,72411	0,80394	0,55179	0,54117	
Indicadores de tiempo	0,74185	0,73840	0,76435	0,75460	0,57137	
Financieros	0,52770	0,59686	0,71331	0,71794	0,75632	
Medidas de clientes	0,68421	0,76280	0,78057	0,63825	0,54724	
Tecnología	0,57939	0,71229	0,72394	0,75302	0,61165	
Variación Explicada		0,5703			0,6215	
Eigenvalues		7,45833			3,85486	
Alfas de Cronbach		0,9289			0,8437	
Concepto: Intensidad de uso						
	Detalle	Formalidad	Frecuencia	Importancia		
Primer factor	0,81620	0,81899	0,70842	0,45224		
Variación Explicada			0,69898			
Eigenvalue			2,04331			
Alfa de Cronbach			0,7953			

Fuente: elaboración propia.

Tabla A7. Variables independientes: factores externos

Concepto: Volatilidad percibida			
Volatilidad del Entorno Ítems en el cuestionario	Peso del primer factor	Volatilidad de la tarea Ítems en el cuestionario	Peso del primer factor
Grado de cambio de la competencia	0,40784	Reacciones a cambios en:	
Reacciones al cambio en la competencia	0,65219	Automatización	0,52891
		Ciclos productivos cortos	0,61012
Intensidad en la competencia:		Aumento de los costos indirectos	0,61800
Ventas y distribución	0,58491	Requerimientos de calidad	0,67126
Calidad	0,62686		
Variedad de productos	0,54942	Factores que impiden cambios:	
		Falta de personal	0,61046
Volatilidad de cliente / Mercado objetivo	0,42042	Falta de recursos informáticos	0,49911
Volatilidad de competidores	0,50824	Inercia	0,59470
Volatilidad de empresas similares	0,52648	Comunicación limitada	0,67510
		Falta de autoridad	0,66434
Volatilidad de los requisitos del gobierno	0,19366	Requisitos legales	0,45825
		Volatilidad del proceso de producción	0,63093
		Volatilidad de tecnología de producción	0,31122
Variación explicada	0,6085		0,5743
Eigenvalue	2,37836		4,06197
Alfa de Cronbach	0,7196		0,8398

Fuente: elaboración propia.

Tabla A8. Variables de control

Panel A - Concepto: Importancia de los objetivos estratégicos				
Ítems en el cuestionario	Media (desv.est.)	Rango teórico	Rango actual	Peso del primer factor
Ser rentable (operar acorde con presupuestos y costos)	4,044	1-5	2-5	0,74225
Cumplir con los plazos de entrega/trabajos requeridos	4,289	1-5	3-5	0,89315
Operar acorde a las normas, leyes y regulaciones	4,067	1-5	2-5	0,85635
Satisfacer los requerimientos de los clientes	4,444	1-5	3-5	0,50738
Producir acorde a las especificaciones	4,222	1-5	3-5	0,46554
Variación explicada				0,74894
Eigenvalue				2,55614
Alpha de Cronbach				0,7912

Sistemas de Control de Gestión: mejor usarlos intensivamente para coordinar

Panel B - Concepto: Inversión en la empresa (confianza)				
Ítems en el cuestionario	Peso del primer factor	Variación explicada	<i>Eigenvalue</i>	Alpha de Cronbach
Inversión en personal (empleados)	0,44487			
Inversión en instalaciones (edificios y maquinarias)	0,77469			
Inversión total (medida monetariamente)	0,83207			
Importancia del negocio (medido subjetivamente)	0,48453			
		0,7374	1,72518	0,71449

Fuente: elaboración propia.

Marín Sánchez, J. F., & Gómez-Zapata, Y., (2025)
Contabilidad Popular para la Paz. Una práctica
pedagógico-política como aporte a la co-
construcción de una paz estable y duradera en
Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*,
86, 69-91. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a03>

Contabilidad Popular para la Paz. Una práctica pedagógico-política como aporte a la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia

Jhon Fernando Marín Sánchez

jfernando.marin@udea.edu.co

ORCID: 0009-0001-3683-2752

Universidad de Antioquia

Yuliana Gómez-Zapata

ygomezza@tdea.edu.co

ORCID: 0000-0003-4134-4056

Tecnológico de Antioquia

Contabilidad popular para la paz. Una práctica pedagógico-política como aporte a la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia

Resumen: este artículo busca analizar el aporte que hace la contabilidad popular a los procesos cooperativos de reincorporación tras la firma e implementación del Acuerdo de Paz entre las FARC-EP y el Gobierno de Colombia para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera en los municipios de Mutatá y Uradá. El desarrollo se sustentó en un enfoque cualitativo-crítico, un método dialógico-conversacional, una transversalidad teórica de la educación popular y un soporte epistémico-conceptual de la contabilidad popular como práctica pedagógico-política que condujo el encuentro comunitario y organizativo de los procesos productivos que emergieron del acuerdo en el territorio. Se espera que el conocimiento contable, desde lo popular, aporte a la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia a partir de una práctica de alto reconocimiento técnico-contable y una sensibilidad social más allá de lo funcional-operativo.

Palabras clave: contabilidad popular; educación popular; acuerdo de paz en Colombia, FARC-EP, procesos cooperativos.

Popular accounting for peace. A pedagogical-political practice as a contribution to the co-construction of stable and lasting peace in Colombia

Abstract. This article aims to analyze the contribution of popular accounting to the cooperative processes of reincorporation following the signing and implementation of the Peace Agreement between the FARC-EP and the Government of Colombia, intended to end the conflict and foster stable and lasting peace in the municipalities of Mutatá and Uradá. The study used a qualitative-critical approach, a dialogic-conversational method, and a theoretical transversality of popular education. Additionally, popular accounting provided epistemic-conceptual support as a pedagogical-political practice that guided the communities' and organizations' interaction with the productive processes resulting from the agreement in the region. It is expected that popular accounting knowledge would help co-create stable and lasting peace in Colombia through a widely recognized technical-accounting practice and a social sensitivity that extends beyond the functional-operative.

Keywords: popular accounting, popular education, peace agreement in Colombia, FARC-EP, cooperative processes.

Contabilidade popular para a paz. Uma prática político-pedagógica como contribuição para a coconstrução de uma paz estável e duradoura na Colômbia

Resumo: este artigo busca analisar a contribuição que a contabilidade popular dá aos processos de reincorporação cooperativa após a assinatura e implementação do Acordo de Paz entre as FARC-EP e o Governo da Colômbia para o fim do conflito e a construção de uma paz estável e duradoura nos municípios de Mutatá e Uradá. O desenvolvimento baseou-se numa abordagem qualitativo-crítica, um método dialógico-conversacional, uma transversalidade teórica da educação popular e um suporte epistémico-conceitual da contabilidade popular como prática pedagógico-política que conduziu o encontro comunitário e organizacional dos processos produtivos que emergiram do acordo no território. Espera-se que o conhecimento contábil, desde a perspectiva popular, contribua para a coconstrução de uma paz estável e duradoura na Colômbia baseada em uma prática de alto reconhecimento técnico-contábil e uma sensibilidade social além do funcional-operacional.

Palavras-chave: contabilidade popular; educação popular; acordo de paz na Colômbia, FARC-EP, processos cooperativos.

La comptabilité populaire pour la paix. Une pratique politico-pédagogique comme contribution à la co-construction d'une paix stable et durable en Colombie.

Résumé : Cet article vise à analyser la contribution de la comptabilité populaire aux processus coopératifs de réincorporation suite à la signature et à l'application de l'accord de paix entre les FARC-EP et le gouvernement colombien pour la fin du conflit et la construction d'une paix stable et durable dans les municipalités de Mutatá et d'Uradá. Son développement a été basé sur une approche qualitative-critique, une méthode dialogique-conversationnelle, une transversalité théorique de l'éducation populaire et un soutien épistémique-conceptuel de la comptabilité populaire en tant que pratique pédagogique-politique qui a conduit la rencontre communautaire et organisationnelle des processus productifs issus de l'accord dans le territoire. Nous espérons que les connaissances comptables populaires contribueront à la co-construction d'une paix stable et durable en Colombie, basée sur une pratique de haute reconnaissance technico-comptable et une sensibilité sociale au-delà du fonctionnel-opérationnel.

Mots-clés : comptabilité populaire, éducation populaire, accord de paix en Colombie, FARC-EP, processus coopératifs.

Contabilidad Popular para la Paz. Una práctica pedagógico-política como aporte a la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia

Jhon Fernando Marín Sánchez y Yuliana Gómez-Zapata

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a03>

Primera versión recibida en abril 2024 – versión aceptada en enero 2025

I. Introducción

Con la dejación de las armas de la extinta guerrilla de las FARC-EP (Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia - Ejército del Pueblo) y con la firma del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera en Colombia (Jurisdicción Especial para la Paz, 2016), se dio por terminado el conflicto armado interno entre el gobierno colombiano y las FARC-EP que duraría más de cinco décadas. Los diálogos de paz se realizaron en Oslo y en la Habana entre, 2012 y 2016, y culminaron con unos acuerdos que recogieron como aspectos más importantes: Hacia un Nuevo Campo Colombiano; Reforma Rural Integral; Participación Política: apertura democrática para construir la paz; Fin del Conflicto; Solución al Problema de las Drogas Ilícitas; Acuerdo Sobre las Víctimas del Conflicto y la Implementación, Verificación y Refrendación de este.

Entre las acciones acordadas para garantizar la reincorporación a la vida civil de los excombatientes, se definió la conformación de núcleos denominados Espacios Territoriales de Capacitación y Reincorporación (ETCR) que permitieran el agrupamiento de los firmantes de paz y el desarrollo de sus procesos productivos. En estos espacios, se realizan las actividades que propician la efectiva adaptación a la vida civil de los firmantes, cuyos recursos son administrados por la Agencia para la Reincorporación y la Normalización (ARN), entidad de la Presidencia de la República que, desde 2003, acompaña con asesoría permanente a los actores armados que han decidido dejar las armas y hacer tránsito a la legalidad.

La reincorporación a la vida civil de los más de 13000 exintegrantes de las FARC-EP exige que el Estado pueda darles las garantías sociales y económicas que generen progreso en sus condiciones de vida. Por ello, además de los ETCR, los excombatientes han podido desarrollar proyectos productivos que, en el corto plazo les han permitido obtener los medios y las condiciones materiales necesarias para la subsistencia y que, en el mediano y largo plazo, se espera que se generen condiciones de vida digna; podríamos mencionar la Mesa Nacional de Café, una iniciativa de firmantes que reúne a más de 30 cooperativas de café provenientes de nueve departamentos de Colombia, y busca implementar distintas acciones que permitan el crecimiento de los proyectos productivos, colectivos e individuales (Puentes para la Reconciliación, 2024).

Los proyectos productivos de los ETCR, se han constituido bajo la perspectiva económica cooperativa, lo cual normativamente se tipifica bajo las condiciones del régimen especial de tributación en la figura de *cooperativas multiactivas* que, al mismo tiempo, son entidades sin ánimo de lucro (ESAL) con personería jurídica legalmente constituida y cuyos aportes y excedentes deben reinvertirse en favor de la comunidad, pues persiguen un fin social o comunitario; así pues, su intencionalidad es la reinversión para el mejoramiento de los procesos o actividades que fortalecen el objeto social.

El gobierno nacional tiene el deber de brindarle a cada firmante de paz un aporte económico de ocho millones de pesos (\$8000000), los cuales se constituyen en el capital semilla de los asociados para el desarrollo de su proyecto productivo; al mismo tiempo, el Consejo Nacional de Reincorporación (CNR) es el encargado de definir y establecer las actividades que se van a desarrollar, por elección de los reincorporados, en cada uno de los proyectos productivos, además de ser el organismo encargado del seguimiento del proceso de reincorporación a la vida civil de los firmantes de paz de las FARC-EP.

Es importante destacar que la firma del Acuerdo de Paz, dada su complejidad para garantizar el cumplimiento de los puntos pactados, requiere de más ayudas que las que se presentan por parte del gobierno nacional y de las organizaciones de cooperación internacional que han estado al frente del proceso desde su firma final. Si bien, el Gobierno de Colombia es el principal encargado de cumplir y establecer las condiciones para que se dé el puntual cumplimiento de los acuerdos, la sociedad colombiana, en específico por ser la población que más se beneficia en alcanzar la Paz, es a la vez, quien debe constituirse en el principal soporte para garantizar una paz estable y duradera en el territorio nacional (Pineda et al., 2018).

El Acuerdo de Paz firmado en 2016, además de ser un compromiso político entre dos partes en conflicto, se convierte en el aporte inicial para apostarle a la paz que durante tanto tiempo se ha esperado en Colombia, puesto que el conflicto armado interno, sus repercusiones y efectos han recaído mayoritaria-

mente sobre la población civil colombiana. En este sentido, no solo la población civil debe comprometerse con la co-construcción de paz, sino que, la academia se convierte también en un pilar fundamental como actor validador de los procesos y prácticas socio-económicas que benefician la paz que queremos alcanzar como sociedad.

En este sentido, se presenta la necesidad de que la academia aporte su conocimiento experto, el saber contable como ese conjunto epistémico y teórico que soporta el conocimiento de la contabilidad, como base para alcanzar una paz estable y duradera en Colombia, puesto que la contabilidad es un elemento importante para garantizar la estabilidad y el mantenimiento de los proyectos cooperativos anclados al proceso de paz entre las FARC-EP y el gobierno nacional. Los contables podemos aportar al proceso de mantenimiento y seguimiento del Acuerdo de Paz (Fernández y Meza, 2019; Largo y Feliciano, 2018; Mesa, 2018) con elementos técnicos, críticos, participativos y vinculantes que coadyuvan al fortalecimiento organizacional para lograr la paz (Gómez-Zapata, et al., 2021) desde la práctica contable.

Para la contabilidad en Colombia no es ajeno emprender caminos con un sentido más humano, crítico y heterodoxo, donde no solo su campo de aplicación se enfoque en alcanzar metas financieras o monetarias, sino que también existen experiencias académicas que buscan alternativas para comprender, desde el contexto, las distintas realidades organizacionales y empresariales que se presentan en el territorio colombiano. Existe literatura¹ académica en contabilidad desde perspectivas heterodoxas (Gómez, 2016; Gómez y Ospina, 2009) que da cuenta de las preocupaciones de la comunidad contable por comprender las relaciones que se tejen desde el conocimiento experto de la contabilidad y la práctica contable situada, ello ha sido un trabajo de académicos y profesores comprometidos que han venido promocionando tal vinculación entre estudiantes y profesionales de la contabilidad:

En un contexto de pensamiento holístico y humanístico se viene repensando el saber contable, y se propone dentro del marco de la corriente heterodoxa de pensamiento crítico y social una relación disciplinal entre la Etnografía y la Contabilidad, relación que permite la identificación de la dimensión espiritual de la disciplina contable y la capacidad que esta tiene de describir fenómenos de la realidad no solo desde lo cuantitativo y económico, sino también desde lo cualitativo, humano y social de una manera incluyente, no dogmática e integral (Monsalve-Ospina, 2016, p. 129).

En el sentido de generar un conocimiento contable más solidario, que llegue a aquellas poblaciones donde se presenta una mayor participación en la

1 La Revista Contaduría Universidad de Antioquia, ha sido una plataforma muy importante para circular el conocimiento heterodoxo de la contabilidad en Colombia y en América Latina, además para dar a conocer las vinculaciones académico-políticas de la contabilidad con procesos sociales a lo largo de la historia misma de la publicación seriada.

construcción y reconstrucción de proyectos orientados a la reparación y búsqueda de justicia social, se puede pensar en la contabilidad popular como soporte epistémico y metodológico, ya que su conocimiento se configura para el fortalecimiento de las organizaciones sociales, comunitarias y de economías populares (Gallón et al., 2020). En este caso concreto resulta significativo, pues, que los actores principales de este trabajo son las cooperativas de firmantes de paz que desarrollan los proyectos y procesos productivos de los excombatientes de las FARC-EP.

Ligado a lo anterior, es preciso determinar que el objetivo de la contabilidad popular es resignificar las prácticas contables que se tejen en las organizaciones² para potenciar y propulsar los proyectos económicos. Específicamente, en este artículo se busca implementar la contabilidad popular a los proyectos productivos de los firmantes de paz a partir de una práctica pedagógico-política que coadyuve a las comunidades y sus integrantes a comprender sus necesidades, los requerimientos y sistemas organizativos para la adecuada gestión de los recursos, sus redes de asociación, sus roles de trabajo, entre otros. La importancia que tiene, esencialmente, la contabilidad popular radica en el soporte pedagógico que brinda, el desarrollo teórico y práctico llevado a cabo con los sectores populares y tomando en cuenta la perspectiva política y social de los territorios desde la educación popular. Siguiendo en la lógica de lo popular desde la contabilidad:

Esta propuesta desde lo popular requiere mirar la contabilidad desde una perspectiva heterodoxa o crítica (Chua, 2009; Gil, 2018; Gómez-Villegas & Ospina-Zapata, 2009), a partir de la comprensión del contexto y de la conversación (Quijano-Valencia, 2016) con otros y otras en una perspectiva académico-política. Dicha perspectiva se preocupa por resignificar la práctica contable, en la medida en que posibilita un posicionamiento contextual de los sentidos y saberes, y se moviliza hacia la posibilidad y la emergencia como campo epistémico (Zemelman, 2005), que se teje en la experiencia, los conocimientos y saberes propios, el diálogo y el encuentro (Gallón et al., 2020; Rodríguez et al., 2016, 2018). Por lo tanto, esta se configura en una propuesta de acción contra-hegemónica y de resistencia desde lo cotidiano y lo local (Castro-Gómez & Grosfoguel, 2007; Walsh, 2013) (Gómez-Zapata, et al., 2021, p. 246).

Ahora bien, en el contexto colombiano actual, la sociedad demanda el aporte y la configuración de un proceso desde el ámbito académico para garantizar el cumplimiento del acuerdo final de paz entre las FARC-EP y el Gobierno de Colombia, teniendo en cuenta que este hecho histórico ha permeado a todos y cada uno de los sectores, comunidades y poblaciones que habitan el territorio. Es por esto que para las instituciones académicas es imperante generar discusiones y

2 Este asunto se ha venido trabajando desde hace algunos años por el equipo de trabajo e investigación del Tecnológico de Antioquia (Gómez-Zapata et al., 2021), donde se precisa el avance teórico y praxeológico de la contabilidad popular a partir del ejercicio de investigación.

plantear alternativas formativas que aporten a esa co-construcción de la paz estable y duradera en Colombia, incluso en el campo de las ciencias económicas desde donde se puede aportar considerablemente a esta discusión.

El presente artículo, además de seguir un enfoque donde se pondera lo humano, también se preocupa por brindar información para los diferentes grupos de interés acerca de la implementación de prácticas contables desde la contabilidad popular en las cooperativas multiactivas resultantes del proceso de paz que, además, han coadyuvado al éxito del proceso de reincorporación a la vida productiva de los firmantes de paz en Colombia; importante contar con un acercamiento al territorio que dé cuenta de la importancia que tiene el acuerdo para los firmantes, lo cual garantiza y propicia un entorno digno para la vida y la no re-vinculación a las dinámicas de la guerra.

Es por lo anterior que la preocupación principal que aborda esta investigación es analizar el aporte que hace la contabilidad popular a los procesos cooperativos de reincorporación tras la firma e implementación del Acuerdo de Paz entre las FARC-EP y el Gobierno de Colombia para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera en los municipios de Mutatá (Urabá antioqueño) y Uradá (Urabá chocoano), territorios que a lo largo de su historia han sido disputados y convertidos en zonas de combates por grupos ilegales al margen de la ley y el Estado colombiano. En este sentido, es importante preguntarnos ¿cuáles son los atributos y beneficios que tiene la contabilidad popular para el desarrollo de las cooperativas de firmantes de paz?, ¿cuál es la relación de la contabilidad popular con los procesos cooperativos de reincorporación en los municipios de Mutatá y Uradá tras la firma e implementación del acuerdo de paz?, ¿cuál es la contribución que tiene el proceso pedagógico de la contabilidad popular en los procesos cooperativos de reincorporación?

Bajo estos cuestionamientos, y teniendo en cuenta el propósito principal de este proceso de investigación, se requiere el desarrollo de propósitos de investigación que tienen como fin el identificar las características y el aporte de la contabilidad popular dentro de los procesos cooperativos de reincorporación tras la firma e implementación del acuerdo de Paz en los municipios de Mutatá y Uradá; conocer la relación de la contabilidad popular y los procesos cooperativos de reincorporados, además de caracterizar su contribución en un ejercicio pedagógico-político contable frente a los procesos cooperativos de firmantes de paz en Colombia. Para lo anterior, se propone un esquema de trabajo que de cuenta de la fase metodológica, un desarrollo teórico que compone la discusión sobre la contabilidad popular en las Cooperativas Multiactivas de Firmantes de Paz desde la caracterización organizacional y la puesta en tensión de la relación entre la contabilidad popular y los procesos cooperativos de reincorporación emergidos a partir del Acuerdo de Paz entre las FARC-EP y el Gobierno de Colombia.

II. Metodología

Este artículo se piensa a partir del enfoque cualitativo de investigación, puesto que permite un análisis de las problemáticas aquí expuestas desde un sentido crítico del mundo y sus prácticas. La potencia teórica de la educación popular fue desarrollada principalmente por el brasileiro Paulo Freire (1986; 1994; 2000; 2002; 2005), quien aporta a enmarcar la contabilidad popular como una práctica emergente del quehacer contable que involucra las y los otros como sujetos activos, pensantes y participantes desde sus conocimientos empíricos, teniendo como principio rector las relaciones de horizontalidad y el diálogo permanente entre las diferentes epistemes.

El desarrollo del método lo acompañó la propuesta dialógico-conversacional (Ghiso, s.f., 2000; 2017) como la posibilidad y acción de entretejer bajo lineamientos heterodoxos de la investigación donde la conversación, el diálogo y la observación participante se constituyen en elementos fundantes, pues el tipo de organizaciones objeto, los sujetos que hacen parte de ella, el sujeto contable que desarrolla la práctica y el proceso epistémico que acompaña el ejercicio, se delimitan a partir de la intencionalidad político-pedagógica y los caminos que sigue para el desarrollo del problema de investigación.

La delimitación territorial de las zonas en las que se desarrolló el proceso de investigación fue gracias al acercamiento al campo de la contabilidad popular, desde el semillero de investigación CONTAME del Tecnológico de Antioquia, lo que dio lugar a las sospechas investigativas que rodean esta apuesta, además de la relación directa con tres cooperativas resultantes del acuerdo de paz entre las FARC-EP y el Gobierno de Colombia en cabeza de Juan Manuel Santos Calderón. Se generó un primer acercamiento contextual a partir de la cartografía social-territorial y la conversación con los actores firmantes en cada una de las cooperativas; se ubicó un semáforo con los distintos componentes del área contable, priorizando las falencias y diseñando marcos sociales de interacción como como talleres, árboles de problemas y otras cartografías territoriales para darle solución a los problemas priorizados entre todos los participantes. La información generada en estos espacios de co-construcción se sistematizó por medio de matrices analíticas que dieron paso al diálogo teórico-práctico y, así, generar un aporte a las cooperativas con las que se realizó el proceso.

Cabe reiterar que esta investigación cualitativa que reivindica la experiencia desde la rigurosidad investigativa, pretende, además, comprender las particularidades de los procesos contables insertos en las cooperativas de paz que surgieron como proyectos productivos luego de la firma del acuerdo, pues la contabilidad popular, como herramienta para construir paz y saberes, potencia la experiencia, la observación participante en el manejo de los proyectos pro-

ductivos por parte de sus administradores y la alfabetización³ como proceso transversal catalizador. Por supuesto que también este artículo permite evaluar, de paso, el cumplimiento de los apoyos por parte de los organismos gubernamentales y demás entidades vinculadas al fortalecimiento de los proyectos productivos cooperativos emanados del acuerdo de paz de 2016 en Colombia.

Las fuentes de información para el desarrollo del proceso de investigación fueron documentales y orales, dentro de las cuales se definen las tres cooperativas de paz (para salvaguardar la información sensible se denominarán: C-01, C-02 y C-03 en los municipios de Mutatá y Uradá) seleccionadas a conveniencia teniendo en cuenta criterios como situación de orden público, acompañamiento contable previo, procesos productivos activos y vinculación territorial con los Espacios Territoriales de Capacitación y Reincorporación —ETCR— que se crearon para el desarrollo de cada uno de los procesos productivos de los firmantes de paz.

Los marcos sociales de interacción que se aplican en este proceso tienen que ver con la observación participante desde el rol de participante observador (PO), pues dentro de las organizaciones cooperativas se necesita comprender los diferentes tipos de relaciones que se dan entre los asociados y los administradores desde la gestión de los recursos para la consolidación de los proyectos productivos. También, como ya se había esbozado, para el diagnóstico de ciertos aspectos contables, se utilizó con cada cooperativa semáforos de seguimiento; para las capacitaciones se realizaron talleres para comprender los roles de trabajo, las redes cooperativas que pueden aportar a la maduración y sostenimiento de la organización, los recursos que tienen y que necesitan y, por supuesto, los registros y soportes contables para la rendición de cuentas.

Para la realización de este trabajo se tuvieron en cuenta aspectos bioéticos y de justicia cognitiva que posibilitan la cercanía con los integrantes de los proyectos productivos desde el establecimiento de relaciones horizontales, respetando sus saberes empíricos, sus aportes y formas de concebir la contabilidad, realizando empalme de saberes que garantizan espacios de confianza para el avance de la organización, de sus integrantes y del proceso de investigación.

III. Desarrollo

El desarrollo se hará a partir de los propósitos que se plantearon en la fase introductoria problemática. En este sentido, se abordarán cada uno de los propósitos específicos de investigación, de tal manera que se comprenda el alcance del problema y la metodología procesal que siguió el ejercicio.

3 Los procesos de alfabetización desde la educación popular y la educación para adultos, refiere a un proceso dialógico-conversacional permanente que implica, además, el reconocimiento de prácticas situadas y experienciales y la incursión del conocimiento experto.

III.1. Contabilidad popular en las Cooperativas Multiactivas de Firmantes de Paz. Una caracterización necesaria

La contabilidad popular es una práctica pedagógica-política que se determina, en este artículo, por medio de la dialogicidad y buscando aquellos aspectos problematizantes desde lo económico, cultural y social que ayuden a escudriñar las necesidades contables y de gestión de cada uno de los proyectos productivos analizados. Este diálogo nos orienta en las dimensiones de la acción y la reflexión, lo cual permite analizar las problemáticas y proponer soluciones sencillas y desde los mismos actores.

Para desarrollar el ejercicio de caracterización, en primer lugar, se solicitó permiso de incursión al territorio y agendamiento de las visitas con los gerentes de cada organización. Posteriormente, se evaluó el modelo de gestión cooperativo-productivo implementado por cada organización y sus prácticas contables; en este punto se observó que el acompañamiento contable para cada una de las cooperativas se hacía de forma periódica, es decir que cada una de estas organizaciones tenían contratado un servicio de contabilidad donde los profesionales hacían visitas al territorio, por lo regular mensualmente, para la recolección de documentos soportes y la sistematización contable. Era fundamental realizar varias visitas al territorio para establecer contacto con la tesorería, la junta administradora y la asamblea de asociados cooperativos.

En las primeras visitas al territorio se solicitaron encuentros directos con las tesoreras de cada organización, pues son las encargadas de mantener el registro permanente de las transacciones, sobre lo cual se plantearon tareas específicas como: mantener el orden en las cuentas de los presupuestos, pagar facturas sobre el gasto de recursos y preparar los informes contables para cada reunión de la junta administrativa y asamblea de asociados cooperativos. Cabe aclarar que, aunque son tareas muy simples, son vitales para el funcionamiento de las organizaciones, pues el proceso de alfabetización es muy fuerte teniendo en cuenta el contexto de creación de las organizaciones productivas.

Después de realizar un análisis de las prácticas contables llevadas a cabo por la cooperativa y de dialogar con algunos actores como asociados y administradores, se procedió a sugerir unas actividades para confrontar, en la medida de lo posible, los problemas contables que se presentaban, de aquí que se comienza a poner en marcha la práctica pedagógica contable, marcada por la contabilidad popular y partiendo del diálogo y encuentro con las personas encargadas en cada cooperativa. A partir de esto se estableció un cronograma de visitas y talleres que estuvieron marcados por las necesidades de cada organización y sus demandas particulares; así funciona la práctica de la contabilidad popular.

La socialización de experiencias y el compartir saberes entre las cooperativas también fue una práctica necesaria que se implementó en este trabajo, pues

en medio de las visitas que se programaron a los territorios, la metodología para conversar con las tesoreras y otros actores era similar para cada una de las cooperativas y, por cercanías, resultaba conveniente realizar las capacitaciones de manera conjunta y ello también facilitó el aprendizaje colectivo experiencial.

Conociendo las limitaciones que tienen los integrantes de las cooperativas para encontrarse permanentemente en los territorios, se determinó generar procesos de constante comunicación, sin embargo, no fue una necesidad satisfecha dadas las ubicaciones de cada organización, pues se presentaban dificultades al establecer una comunicación efectiva ya que había factores limitantes como la señal de telefonía móvil y un servicio de internet inestable; esta es la realidad de la otra Colombia que no se encuentra alojada en los centros poblados urbanos. En este sentido, se presentaron inconvenientes en el trabajo a distancia, la comunicación no se daba de manera acertada y las reuniones virtuales se programaron a partir de las posibilidades de cada tesorera, que pudiera establecer conexión y buen acceso a internet.

A continuación, la Figura 1 resume este proceso.

Figura 1. Ruta de trabajo cooperativo



Fuente: elaboración propia.

Para comprender de forma pormenorizada los procesos organizacionales que se piensan desde la práctica de la contabilidad popular, revisaremos el ejercicio de forma particularizada.

III.1.1. La contabilidad popular en C-01: El proceso más complejo con el que nos enfrentamos en el desarrollo de esta investigación lo presentaba la cooperativa C-01, donde el proceso contable tenía un atraso significativo, puesto que no se había presentado asistencia y sistematización de la información durante nueve meses. Determinar el estado de las cooperativas era importante, pues presentaban múltiples unidades productivas, propio de las cooperativas multiactivas. En este caso específicamente, C-01, en su modelo de desarrollo productivo llevaba a cabo siete proyectos: comercialización de café, cultivo de lulo, venta de huevos, cultivo y producción de cacao, ganadería, piscicultura y distribución de servicio de internet satelital.

Para estos proyectos no se presentaba registro ordenado de las ventas de productos ni del consumo de recursos, por lo que era un factor a solucionar con premura en compañía de los integrantes de las cooperativas; no se puede dejar de lado que la práctica de la contabilidad popular se hace en colectivo y situada (Gómez-Zapata, et al., 2021), lo que permite que se socialicen las dificultades y los aciertos del proceso.

Adicionalmente, la visita a la cooperativa permitió una revisión profunda de los estados financieros, donde se encontró que, para el periodo anterior, se presentaron errores —considerados dentro de la praxis contable— inconcebibles para lograr una debida presentación de la información. En el balance general no podía establecerse el saldo del patrimonio y solo se presentaban datos de activos y pasivos. Esta situación fue asumida por la cooperativa desde la veracidad inquebrantable que generan los datos arrojados por el sistema de información contable. Se entiende, entonces, que, si el sistema contable lo informa, es verdad; asunto apenas preocupante, pues lo que implica la racionalidad de la contabilidad popular es la comprensión consciente de la práctica contable independientemente de donde provenga. El cuestionamiento de esta situación generó que la junta administradora comprendiera la importancia de la información contable y la potencia que esta tiene para la toma real de decisiones organizacionales.

Al presentarse esta situación, la cooperativa C-01 comenzó a indagar por el software contable en el que se estaba trabajando la información, asunto que era determinante para subsanar los problemas visibles de limitación en la presentación de la información contable, pues este presentaba falencias de programación para determinar un orden adecuado y confiable de la información contable. Era un software incompleto para llevar a cabo la sistematización de los datos, no mostraba la información por terceros, y en el Estado de Situación Financiera —ESF— no se podía evidenciar el total patrimonial.

Consiguiente a la revisión del software, se procedió a realizar un diagnóstico de los soportes contables necesarios para realizar el ingreso de la información, se procedió a solicitar los soportes de los diferentes tipos de transacciones y los extractos bancarios. La cooperativa presentaba diferentes cuentas bancarias, lo que generó que al realizar el cotejo de la documentación que detallaban las transacciones de la cooperativa durante los nueve meses de atraso, había gran variedad de movimientos bancarios que no presentaban sustento ni se lograba determinar, por parte de los administrativos, razones sobre los movimientos financieros. Por supuesto que los eventos contables son reales, pero lo que determina la relevancia de la práctica es la necesidad de instalar una racionalidad del control sobre los procesos cotidianos.

III.1.2. La contabilidad popular en C-02: La cooperativa C-02 tiene un proyecto de cría y venta de alevinos, donde el proceso contable estaba desprovisto de información en los libros de registro diario, presentando un atraso en la presentación de información de tres meses, sobre la cual, sí existía información soportada en los diferentes documentos y transacciones. Al revisar la documentación, todos los documentos de soporte habían sido guardados, aunque presentaban una mala práctica contable desde la relevancia técnica, pues muchos tenían información borrosa que dificultaba extraer valores fieles a la realidad y la transacción económica; también presentaban falta de datos para la completitud del registro con base en la norma contable colombiana.

El proceso contable era llevado de manera periódica por una colega contadora local, la recolección de la información para el registro en el sistema contable se realizaba en un plazo de dos a tres meses. Sin embargo, esta manera de llevar la contabilidad producía, para la cooperativa, análisis tardíos en la necesidad de evaluar la gestión de los recursos, en cuanto a la compra de insumos y la venta de sus productos. La dirección administrativa estaba enterada de las necesidades y deficiencias organizacionales, la gestión de los recursos se hacía de forma organizada. El proyecto productivo era estable, asunto que no es común en las cooperativas resultantes del proceso de paz de 2016, lo cual no es objeto de este artículo pero que obedece a múltiples situaciones de orden socio-económico y socio-político.

III.1.3. La contabilidad popular en C-03: La cooperativa C-03 desarrolla dos proyectos productivos: una tienda comunitaria y un taller de maderables. La contabilidad de estos proyectos estaba a cargo de una contadora que realizaba visitas cada mes para la recolección de documentación y su posterior registro en el software contable; la colega solamente se desenvolvía en tareas de registro y presentación de la información contable, por lo que no se presentaba apoyo al proceso de gestión. En cuanto a la administración de los proyectos productivos, se presentaba un inadecuado manejo de los recursos con los que contaba cada proyecto. Para la tienda comunitaria no había un manejo ordenado de su

inventario físico y el almacenamiento se generaba en condiciones poco salubres. En este lugar se necesitaba establecer un adecuado manejo de la venta, compra y pérdida de inventarios para determinar el flujo de efectivo y esclarecer si el proceso productivo generaba excedentes.

El proyecto de maderables estaba en proceso de implementación, no estaba produciendo artículos para la comercialización. En la información contable no se presentaban registros en el consumo de recursos como la maquinaria, los elementos de propiedad planta y equipo, y demás herramientas que poseía la cooperativa para el funcionamiento del taller. Se solicitó información de los soportes de las diferentes transacciones y compras de los activos, comparando el inventario con los soportes entregados, lo cual evidenció que faltaban varios soportes que hacían que la información contable no fuera del todo fiable a la realidad económica de la organización.

III.2. Relación de la contabilidad popular frente a los procesos cooperativos de reincorporación

La contabilidad popular como práctica dentro de los procesos cooperativos de reincorporación no separa la sensibilidad de los hechos y la rigurosidad en la aplicación de la técnica. Es decir, la contabilidad desde lo popular procura por entender y respetar, desde el contexto territorial, el sentido que las personas tienen sobre su cultura y cómo, desde esta perspectiva se deben estructurar los proyectos, comprender las necesidades y que funcione su modelo de desarrollo. No se pretende que la técnica contable se soslaye y que solo se tengan en cuenta las formas organizacionales de registro y presentación de datos e informes, sino que la contabilidad popular plantea una racionalidad de justicia cognitiva que permite reflexionar sobre sus propias necesidades y formas de trabajo que entrarían a dialogar con la técnica reconocida y aceptada en Colombia, lo cual implica un trabajo conjunto, uno que permita identificar aquellos aspectos culturales y sociales propios de cada organización, para así establecer una mejor guía de comunicación y desarrollo.

La contabilidad popular investiga, en un primer acercamiento, el sentido común de las poblaciones populares, esto es, una visión para la conformación de sus proyectos desde su contexto sociocultural; sería un error llegar a los territorios pretendiendo que estos estén inmersos en dinámicas similares a las sentadas en las ciudades. No podemos llegar a aquellos lugares donde su dinámica de vida es distinta al sentido urbano, es inapropiado llegar a un lugar imponiendo una semántica propia de las lógicas académico-empresariales, pues cuando nos orientamos a este tipos de espacios, tratamos con lógicas de vida distintas con un entorno cultural y socialmente distinto.

(...) Hay que saber cómo el pueblo siente, cómo el pueblo piensa, cómo el pueblo habla. El lenguaje popular tiene una sintaxis una estructura de pensamiento, una

semántica, una significación de los significados que no puede ser, que no es igual a la nuestra, de universitarios (Pérez y Martínez, 2008, p. 158).

La contabilidad popular se vuelve, pues así, en un elemento determinante en la formación de los reincorporados, esto a través de la enseñanza y el aprendizaje de conocimientos propios contables para la gestión de sus cooperativas, respetando la sintaxis de su lenguaje y estructura de pensamiento. No se trata de imponer nuestro lenguaje académico por encima del experiencial pues, de entrada, estaríamos fallando en nuestra postura política y, por ende, en el proceso de formación. Lo que nos puede garantizar que se logre el cometido, es que se genere un proceso de reconocimiento y el establecimiento de un habitual proceso de comunicación y comprensión de sus dinámicas de vida, es decir desde sus determinantes sociales y culturales, para así lograr dotarnos de la capacidad dialéctica para interrelacionar nuestro mensaje formativo con un lenguaje que sea asertivo desde la formación popular.

Dado que el diálogo es “el encuentro de los hombres que pronuncian el mundo, no puede existir una pronunciación de unos a otros. Es un acto creador. De ahí que no pueda ser mañoso instrumento del cual eche mano un sujeto para conquistar a otro” (Pérez y Martínez, 2008, p. 89). La contabilidad popular, para los proyectos de reincorporados, ve efectiva su práctica pedagógica si hay una enseñanza y un aprendizaje significativo. Esta se ve traducida en el fortalecimiento de las aptitudes necesarias para la autonomía administrativa de sus asociados y la debida organización del trabajo en equipo. La contabilidad popular, mediante la educación popular, tiene en cuenta la capacidad sensorial del ser humano para apropiarse del conocimiento, “[...] uno comprende que toda práctica educativa es cognoscitiva” (Freire, 1987, p. 161),⁴ lo que determina que no hay práctica contable que no parta de una cierta teoría sustentada por la práctica.

Es importante destacar que la práctica de la contabilidad popular, por ser pedagógica y política, comprende las dinámicas propias de las organizaciones, referencia las relaciones y dinámicas situadas y posibilita la solución concertada con las problemáticas propias que se evidencian a partir de la conciencia, ese darse cuenta de lo que nos pasa como organización y de esas necesidades que tenemos para seguir apostando a los procesos productivos locales que benefician la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia.

Hay que partir del papel del contador público como dador de fe pública en un panorama de posconflicto, donde la transparencia en la gestión de los recursos debe de ser un factor social para garantizar un debido proceso de reincorporación, de aquí la importancia de considerar una de las principales preocupaciones

4 “Diálogo con Paulo Freire”, fue una entrevista con el autor brasilero que fue publicada originalmente en la revista Casa de las Américas # 164 en La Habana, Cuba en septiembre-octubre de 1987 (pp. 114-118) y que fue retomada en el texto en Pérez y Martínez (2008), que hace parte de las referencias de este artículo.

del contador popular en los procesos de reincorporación, la cual consiste en brindar los elementos y los conocimientos necesarios a los asociados cooperativos para cumplir con las convencionalidades normativas que se les exige y una debida administración de sus proyectos productivos. En este punto, el contador público profundiza su formación como ciudadano (Gracia, 2019), el principal propósito es ayudar a garantizar la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera, más allá del lucro económico entregado a razón del trabajo realizado en estos espacios.

El saber contable, en este sentido de lo popular, se orienta desde lo humanístico dentro de un marco de corriente heterodoxa de pensamiento crítico y social; la contabilidad popular teje una relación metodológica con la etnografía y otras posibilidades para observar (Jociles, 2018), donde encuentra la capacidad para la descripción de fenómenos que describen la realidad social, no solo desde lo cuantitativo, sino también desde lo cualitativo. En cuanto a la relación que la contabilidad popular tiene con los proyectos de los firmantes del acuerdo de paz es, precisamente, el acompañamiento de los proyectos productivos. La mirada de la contabilidad popular trasciende más allá del papel del tradicional contable que solo funge como un sistematizador de la información contable para el cumplimiento de deberes formales y administrativos. La escala de la acción popular acentúa la politicidad del pensamiento, puesto que no tiene un actuar neutro y pone de manifiesto su compromiso político.

Para los reincorporados en su proceso de resocialización hacia la vida civil, la aplicación de la contabilidad popular se convierte en un factor de vitalidad que aporta a la construcción de proyectos estables, donde su ejercicio va mejorado su criterio gerencial y su gestión de los diferentes recursos de sus cooperativas que, alternativamente, cumple con la expectativa de sus asociados en encontrar en el contador o contadora popular una persona de confianza para integrar en su proceso de reincorporación. Teniendo en cuenta lo anterior, no podíamos simplemente llegar a aquellos que dedicaron parte de su vida a ser combatientes, personas casi que, umbilicalmente, están ligados al mundo de la naturaleza, para entregarles conocimientos desde una concepción bancaria direccionada o un programa cuyo contenido hemos organizado nosotros mismos sin cabida a las adaptaciones prevalentes del contexto propio de las organizaciones y del territorio para lograr los cambios que generen armonía.

La contabilidad popular, al enfocarse en factores del contexto, se orienta, por vía de la comunicación, a saber más allá de lo que simplemente la técnica puede ocuparse desde el deber ser. En este sentido, lo que se busca es la manera de una pronunciación del territorio por medio de las y los que la habitan, es decir, darle sentido a la denuncia de sus habitantes, para así pensar y repensar, en lo contable, las formas sobre las cuales debería ser la práctica contable en las organizaciones. Para lograrlo, hay que acudir a dispositivos que logren afianzar

las relaciones y permitan que las personas se desinhiban en una narrativa más precisa del contexto social, cultural y económico. “La confianza va haciendo que los sujetos dialógicos se vayan sintiendo cada vez más compañeros en su pronunciación del mundo” (Pérez y Martínez, 2008, p. 92).

¿Cómo abordar los problemas de las comunidades y de las cooperativas, en especial, si me cierro al diálogo, a entender el contexto y me niego a la contribución de las personas que habitan en los territorios para construir un esquema contable que se de en armonía para con estos? El trabajo crítico desde la contabilidad popular se propone como guía para aplicar con cooperativas de reincorporados, comunidades donde sus integrantes están conformados, en su mayoría, por campesinos y, estos a la vez, hacen parte de sectores populares. Partiendo desde los postulados de la educación popular, se tiene como base que no es desde la práctica de la contabilidad tradicional que se da el relacionamiento directo con las cooperativas, sino más bien que se debe reconocer el proceso social concreto por el cual atraviesa el espacio donde se va a trabajar y, desde aquí, aplicar las teorías y metodologías situadas al contexto y necesidades de cada proceso social.

III.3. Contribución al proceso educativo-pedagógico-contable desde la contabilidad popular a los procesos cooperativos de reincorporación

La práctica realizada en las cooperativas de los reincorporados permitió una organización de la información contable a través de un trabajo conjunto con asociados y auxiliares locales. Le lograron resolver necesidades contables sensibles, al igual que se permitió capacitar, específicamente, a las auxiliares locales para la realización de procesos contables. La contabilidad popular pudo adaptarse a las necesidades específicas más inmediatas de los proyectos productivos según sus contextos locales, mediante las diferentes visitas al territorio y capacitaciones, con lo que se pudo formar en métodos contables simples, como registros manuales o sistemas basados en hojas de cálculo, que se ajustaron a las capacidades y recursos disponibles en las comunidades. Asimismo, se pudo contribuir, en parte, a la gestión financiera efectiva y transparente de los proyectos productivos, esclareciendo la información contable en los diarios y estados financieros teniendo en cuenta las dificultades de comunicación y de distancia que se puedan presentar para cada caso en específico.

Figura 2. Taller cooperativo de contabilidad popular



Fuente: archivo personal, 2022-2023.

También, se logró mejorar el ejercicio de registro de transacciones. De este proceso depende la alimentación, ordenamiento y presentación de la información contable. Esta actividad fue la que más se priorizó en la formación de las auxiliares locales. Esta técnica resulta para las cooperativas una de las actividades más fundamentales dentro de los proyectos productivos, lo cual permitió un seguimiento más juicioso de los ingresos generados por la venta de productos o servicios, así como los gastos en insumos, materiales, salarios, entre otros. Se enfatizó en la importancia de ser sistemáticos y organizados en este proceso para proporcionar una visión clara de las finanzas del proyecto y la posibilidad de tomar decisiones informadas.

En el proceso realizado, se logró establecer información que permitiera una evaluación más consciente en el control y administración de los recursos financieros de los proyectos productivos. Parcialmente, se brindó establecer los flujos de efectivo que presentaba cada proyecto, conocer cuánto dinero se había invertido y en qué se gastaba. De igual manera, se brindó información importante para el control de los costos y la detección de posibles desviaciones o pérdidas económicas; se ayudó a evaluar la viabilidad económica de los proyectos productivos. Al llevar un registro de los ingresos y gastos, se pudieron calcular márgenes de utilidad, determinar la rentabilidad de las actividades y realizar análisis financieros básicos. Esto ayudaba a evaluar la sostenibilidad inmediata de los proyectos productivos y aportar información a la administración que los llevará a tomar decisiones trascendentales en la decisión de seguir o no en la implementación de los proyectos productivos.

En las cooperativas se presentaba la constante necesidad de establecer el esclarecimiento de la información contable para acceder a financiamiento externo para sus proyectos productivos. Mediante la capacitación para tener información clara en las transacciones presentadas y al contar con registros financieros

claros y confiables, era más fácil presentar informes y solicitar préstamos o subvenciones a instituciones financieras, organizaciones gubernamentales u otras fuentes de financiamiento. El proceso contable popular logró facilitar el monitoreo y la rendición de cuentas en los proyectos productivos. Al tener un registro detallado de las transacciones financieras, se puede evaluar el progreso del proyecto, identificar áreas de mejora y hacer ajustes necesarios.

Es razonable entender que las juntas administradoras, tal vez, precisarán tener claridad de cómo funciona una organización desde la colectividad, ya han tenido trayectoria como movimiento desde lo organizativo, aunque en la conformación de sus proyectos productivos también tenga importancia el sentido colectivo en la conformación de sus organizaciones, las formas de administración en estos emprendimientos adquieren un nivel de responsabilidad diferente. El no poseer los suficientes elementos en el uso adecuado de los dineros y la debida sustentación de sus cuentas en el debido tiempo, tendría consecuencias sensibles como que el proyecto productivo fracase.

Figura 3. Formación de auxiliares contables integrantes de los procesos cooperativos



Fuente: archivo personal, 2022-2023.

El aporte, tal vez, más importante que se pueda dar a través de la contabilidad popular es que se logre, dentro de las organizaciones, que los asociados se organicen programáticamente para realizar un debido proceso administrativo desde lo cotidiano. Este orden contable se introyecta a ellos con el propósito de que posean los elementos convencionales necesarios, primero, para cumplir con las demandas y obligaciones legales y con el gobierno nacional en el pacto de proceso de reincorporación, además de participar del mercado desde la visión cooperativa.

En el contexto de estas demandas externas, tanto de las instituciones gubernamentales en el cumplimiento de formalidades estipuladas para el cumplimiento del acuerdo como las que se dan dentro del mercado para estar en competencia, estos procesos organizativos carecen de recursos humanos que soporten la efectiva administración. Indudablemente, hay procesos contables que deben de ser atendidos de manera constante dentro de las cooperativas,

pues no realizarlos presenta un atraso considerable para ciertos productos que son necesarios como la conformación de estados financieros en el cumplimiento de los deberes presentados para organismos institucionales que demandan la información financiera.

La práctica de la contabilidad popular está pensada para ser aplicada en los diferentes proyectos productivos de las cooperativas de reincorporados, independientemente de las particularidades y especificidades de cada una de ellas. La implementación de programas y acciones diversas a partir de los intereses de cada organización es la base que la contabilidad popular toma como eje en asistencia hacia las cooperativas. El predominio de la dinámica contable que habitualmente se da en el acompañamiento de las cooperativas, en la que su aplicación se da a través de la mera prestación del servicio periódico, tienen la falencia de no estar al tanto de que el proceso contable se esté efectuando de manera situada y respondiendo a las necesidades organizacionales, de esta manera el enfoque se da en cumplir con tareas que consideran necesarias para la elaboración de los estados financieros y reportes requeridos cada vez que se realizan las asambleas de socios, en varias ocasiones se desarrollan por personas que trabajan sin tener la capacitación suficiente pero que son vitales para los procesos sociales y de las necesidades de la comunidad en general.

Los esfuerzos a los que la contabilidad popular apela son de carácter vinculante, su sentido político y social pugna por la importancia que deriva el garantizar el desarrollo de un proyecto productivo para que este se convierta en el factor de ocupación laboral de los firmantes y así ayudar a propiciar espacios para la debida reincorporación. La deficiente experiencia de los contadores en trabajos de carácter popular y comunitario conlleva a una falta de claridad en el proceso administrativo necesario dentro de las cooperativas, donde estos se limitan a transmitir información alejada de las dinámicas participativas de estos procesos comunitarios, sin profundizar en los modelos cooperativos presentes. El no cambio en el paradigma de trabajo propicia una reversión de los objetivos de los asociados en lograr una debida reincorporación; la ausencia de metodologías que ayuden a orientar los procesos administrativos de las cooperativas de los reincorporados genera atrasos en el proyecto de empoderamiento de la comunidad participante.

¿Cómo estructurar alternativas para que los principales interesados de los proyectos, sean, de hecho, sus autores, se apropien de sus procesos, reconociéndose en lo colectivo y comprendiendo la importancia que tiene la lógica de la contabilidad en la implicación de sus acciones en el contexto de gestión desde lo comunitario? La capacitación es uno de los esfuerzos fundamentales para lograr cambios en los procesos organizativos y esta, necesariamente, incluye el fortalecimiento de las organizaciones en la construcción de sus asociados como referentes para la independencia en cuanto aquellos

conocimientos necesarios para la transformación de sus proyectos; inculcar en estos la creatividad para la resolución de problemas y que dentro de ellos se logren reproducir roles y esquemas propios que permitan establecer relaciones grupales caracterizadas por la autonomía grupal.

El trabajo del contador en tiempos de posacuerdo, adquiere un papel activo, específicamente, en la realización de las cooperativas de los reincorporados donde se necesita de una contabilidad crítica que se sumerja en los requerimientos sociales, políticos y económicos, una profesión interdisciplinaria y exigente en la definición y estructuración de la contabilidad para estos procesos. Los contables debemos asentar que nuestra profesión deviene una gran importancia para la sociedad, el ser garantes de los intereses de la misma y más como aportantes desde estos procesos a las condiciones que ayuden a la paz.

IV. Conclusiones

Las cooperativas de firmantes de paz que fueron trabajadas en este artículo presentan grandes dificultades para establecer una estructura contable para la gestión de sus procesos productivos. Estas necesidades, que son de orden contable, no se logran resolver bajo la aplicación de una contabilidad intermitente, una contabilidad que se da bajo un acompañamiento esporádico y de poca disposición para trabajar en el territorio mismo y con sus integrantes. La complejidad para llegar a sus territorios y, quizás, para habitarlos, requiere, por parte de la profesión contable, un acompañamiento más íntegro en el compromiso para trabajar en conjunto con las organizaciones, en crear los medios efectivos de comunicación desde la justicia cognitiva y el intercambio de saberes a partir del diálogo y la conversación para la capacitación de sus asociados y que de esto, ellos puedan adquirir el conocimiento y criterio suficiente para el fortalecimiento de la gestión de sus procesos organizativos y así procurar una resocialización a la vida civil estable y duradera.

La contabilidad popular trasciende más allá de la mera intencionalidad limitada a la aplicación de la técnica contable. Su función está orientada a la construcción de saberes y formación para la autonomía de aquellos sujetos que, por su contexto social, se encuentran en desventaja de recursos económicos y humanos para la transformación de sus realidades por medio del fortalecimiento de sus proyectos productivos. Para esto se encuentra necesario que, para las cooperativas de los reincorporados, la contabilidad popular establezca una manera de habitar o ser recurrentes en el territorio para construir confianza, garantizar el relacionamiento con ellos y, por ende, lograr el afianzamiento con las personas en su formación.

La contabilidad popular exige un reto ético y cultural sobre la concepción profesional contable. El contador o contadora popular debe estar marcado por actitudes que tributen a relaciones de respeto, justicia y equidad. La contabili-

dad popular, bajo la educación popular, está éticamente enraizada en el pensamiento y los valores humanos, proclamando el bienestar social como principal fin en el quehacer de su profesión.

Para la implementación de prácticas de la contabilidad popular, desde un punto de vista teórico y metodológico, se puede considerar como indispensables los siguientes aspectos: trabajo desde lo concertado y comunitario, metodología de la educación popular, lenguaje popular, metodologías de investigación social y, dentro de ella, la acción participativa que tiene en cuenta los diferentes grupos culturales, raza y género. Teniendo en cuenta esto, se propicia que la comunidad participe activamente en la investigación y transformación de sus problemáticas y realidades, además de que se logre elaborar contrastes del proceso y cambio experimentado para el perfeccionamiento del conocimiento contable en lo popular. Lo anterior requiere unos compromisos clave para la construcción, ya que el trabajo comunitario implica entrega y compromiso, incluso más allá de nuestras posibilidades materiales.

En últimas, el Acuerdo de Paz entre las FARC-EP y el Gobierno de Colombia, requiere que la contabilidad ofrezca su mirada y sus conocimientos al fortalecimiento de esta. La ramificación de sus funciones la identifican como una profesión capaz de actuar en estos tipos de organizaciones. La contabilidad popular está en la capacidad de representar el conocimiento contable desde una disciplina con espíritu crítico y con disposición para aportar a una paz estable y duradera.

Referencias bibliográficas

- Fernández, P., y Meza, K. (2019). El contador público y su participación en el posconflicto colombiano. *Memorias de Contaduría Pública*, 1(1), 34-58. https://www.unipiloto.edu.co/descargas/revista-memorias_contaduria_pub-ene21.pdf
- Freire, P. (1986). *Reflexión crítica sobre las virtudes de la educadora o el educador*. Siglo XXI
- Freire, P. (1994). *Cartas a quien pretende enseñar*. Siglo XXI.
- Freire, P. (2000). *Pedagogía del oprimido*. Siglo XXI.
- Freire, P. (2002). *Pedagogía de la esperanza*. Siglo XXI.
- Freire, P. (2005). *La educación como práctica de la libertad*. Siglo XXI.
- Gallón, N., Gómez, Y., y Rodríguez, M. (2020). Contabilidad popular. Una alternativa sociopráctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 37-79. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a02>
- Ghiso, A. (s.f.). *Investigación dialógica, resistencia al pensamiento único*. https://www.taosinstitute.net/wp-content/uploads/2020/01/Ghiso-Alfredo_Investigación-Dialógica-1.pdf
- Ghiso, A. (2000). Potenciando la diversidad (Diálogo de saberes, una práctica hermenéutica colectiva). *Aportes*, 53, 57-70. https://corporacionparaeldesarrolloregional.org/wp-content/uploads/2023/02/potenciando_diversidad.pdf

- Ghiso, A. (2017). Reflexividad dialógica, como experiencia de epistemes sentipensantes y solidarias. *El Ágora USB*, 17(1), 255-264. <https://www.redalyc.org/pdf/4077/407755355015.pdf>
- Gómez, M. (2016). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 113–132. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.25673>
- Gómez, M. y Ospina, C. (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Universidad Nacional de Colombia.
- Gómez-Zapata, Y., Gallón, N., Rodríguez, M., y Usma, L. (2021). Contabilidad popular. Sentidos y experiencias en organizaciones sociales y comunitarias de la vereda Granizal (Bello, Antioquia, Colombia). *Innovar*, 31(82), 245-269. <https://doi.org/10.15446/innovar.v31n82.98426>
- Gracia, E. (2019). Contaduría pública y construcción convivencia en el camino a la paz. *Revista Visión Contable*, 20, 122-134. <https://doi.org/10.24142/rvc.n20a4>
- Jociles, R. (2018). La observación participante en el estudio etnográfico de las prácticas sociales. *Revista Colombiana de Antropología*, 54(1), 121-150. <https://doi.org/10.22380/2539472X.386>
- Jurisdicción Especial para la Paz – JEP. (2016). *Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera*. https://www.jep.gov.co/Marco%20Normativo/Normativa_v2/01%20ACUERDOS/Texto-Nuevo-Acuerdo-Final.pdf?csf=1&e=0fpYAO
- Largo, L., y Feliciano, K. (2018). *La contabilidad y el acuerdo de paz: una revisión sobre los puntos y formas de acción de los contadores en Colombia para el apoyo del posacuerdo y construcción de paz* (tesis de pregrado, Universidad de La Salle). <http://bibliotecavirtualoducal.uc.cl/vufind/Record/oai:localhost:10185-29321/Description#tabnav>
- Mesa, A. (2018). Retos de la contaduría pública frente al desarrollo del campo: análisis del punto uno “hacia un nuevo campo colombiano: reforma rural integral” de los acuerdos de la Habana. *Visión Contable*, 18, 159-184. <http://bibliotecavirtualoducal.uc.cl/vufind/Record/oai:localhost:10185-29321/Description#tabnav>
- Monsalve-Ospina, H. (2016). Contabilidad y etnografía. Descubriendo la dimensión espiritual en contabilidad. *Teuken Bidikay - Revista Latinoamericana De Investigación En Organizaciones, Ambiente y Sociedad*, 7(8), 129–146. <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1039>
- Pérez, E., y Martínez, F. (2008). Diálogo con Paulo Freire. En M. Alejandro, M. Romero y J. Vidal (eds.), *¿Qué es la educación popular?* (pp. 147-172). Editorial Caminos.
- Pineda, H., Sierra, A., y Restrepo, F. (2018). *Acuerdos de La Habana: entre enfoques diferenciados y posibilidades confusas. Retos de los movimientos sociales en escenarios de posacuerdo*. Sello Editorial Tecnológico de Antioquia.
- Puentes para la Reconciliación (2024, 18 de julio). Mesa Nacional de Café. <https://fundacioncompaz.org/pazysectorproductivo/iniciativas.php?id=3&len=esp>

Ahumada Lerma, R. S., & Forero Romero, G. G., (2025) Tendencias actuales de investigación en costos pegajosos en la literatura contable. Revisión bibliométrica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 93-115. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a04>

Tendencias actuales de investigación en costos pegajosos en la literatura contable. Revisión bibliométrica

Rafael Santiago Ahumada Lerma

rafael.ahumada@uexternado.edu.co

Orcid: 0000-0003-3657-7947

Universidad Externado de Colombia

Gisselle Giovanna Forero Romero

gisselle.forero@uexternado.edu.co

Orcid: 0009-0007-9507-5206

Universidad Externado de Colombia

Tendencias actuales de investigación en costos pegajosos en la literatura contable. Revisión bibliométrica

Resumen: Este artículo busca comparar los resultados de investigación de Ibrahim y A (2022), con respecto a las publicaciones hechas en bases de datos latinoamericanas sobre costos pegajosos. Por lo que respecta a la metodología, la comparación se hizo mediante una revisión bibliométrica de artículos sobre costos pegajosos publicados en bases de datos latinoamericanas. Se empleó un enfoque bibliométrico, con fundamento en las mencionadas bases de datos latinoamericanas. Se hizo un acopio de todos los artículos y se organizaron en una matriz con ayuda de los programas Microsoft Excel y Voyant Tools. El enfoque bibliométrico es importante para comprender la tendencia en Latinoamérica de investigaciones sobre costos pegajosos, en términos de frecuencia e impacto. En la conclusión, se propone la necesidad de realizar estudios de esta temática analizando países latinoamericanos que tengan como objeto estudio las Mipymes.

Palabras clave: asimetría de costos, contabilidad de gestión, costos pegajosos, evolución de costos.

Current trends in sticky cost research in accounting literature. A bibliometric review

Abstract: This paper aims to compare the research findings of Ibrahim and A (2022) with those published in Latin American databases concerning sticky costs. The methodology involved conducting a bibliometric review of articles related to sticky costs that were published in Latin American databases, employing a bibliometric approach. All articles were systematically collected and organized in a matrix using Microsoft Excel and Voyant Tools. The bibliometric approach is essential for analyzing trends in sticky cost research in Latin America, emphasizing both frequency and impact. The conclusion highlights the necessity of conducting studies centered on Latin American countries, with a particular focus on MSMEs as the primary subject of investigation.

Keywords: cost asymmetry, management accounting, sticky costs, cost evolution.

Tendências atuais de pesquisa sobre “sticky costs” na literatura contábil. Revisão bibliométrica

Resumo: Este artigo busca comparar os resultados da pesquisa de Ibrahim e A (2022), com relação às publicações feitas em bases de dados da América Latina sobre custos rígidos (sticky costs). Quanto à metodologia, a comparação foi feita por meio de revisão bibliométrica de artigos sobre custos rígidos (sticky costs) publicados em bases de dados latino-americanas. Foi utilizada uma abordagem bibliométrica, baseada nas bases de dados latino-americanas citadas. Todos os artigos foram coletados e organizados em uma matriz usando os programas Microsoft Excel e Voyant Tools. A abordagem bibliométrica é importante para compreender a tendência na América Latina de pesquisas sobre custos rígidos (sticky costs), em termos de frequência e impacto. Em conclusão, propõe-se a necessidade de realizar estudos sobre este tema, analisando os países latino-americanos que têm como objeto de estudo as MPMEs.

Palavras-chave: assimetria de custos, contabilidade gerencial, custos rígidos (sticky costs), evolução de custos.

Les nouvelles tendances en matière de recherche sur les sticky cost dans la littérature comptable. Une analyse bibliométrique

Résumé : Les résultats de la recherche d'Ibrahim et A. (2022) en ce qui concerne les publications dans des bases de données latino-américaines sur les sticky cost sont comparés dans cet article. En termes de méthodologie, la comparaison a été effectuée par le biais d'une analyse bibliométrique des articles sur les sticky cost publiés dans des bases de données latino-américaines et tous les articles ont été rassemblés et organisés dans une matrice à l'aide de Microsoft Excel et de Voyant Tools. L'approche bibliométrique est fondamentale pour comprendre la tendance de la recherche sur les sticky cost en Amérique latine en termes de fréquence et d'impact. En guise de conclusion, il est proposé de réaliser des études sur ce sujet en analysant les pays d'Amérique latine à travers le prisme des MPME.

Mots-clés: asymétrie des coûts, comptabilité de gestion, sticky cost, évolution des coûts.

Tendencias actuales de investigación en costos pegajosos en la literatura contable.

Revisión bibliométrica

Rafael Santiago Ahumada-Lerma y Gisselle Giovanna Forero-Romero

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a04>

Primera versión recibida en junio de 2024 – versión aceptada en enero 2025

I. Introducción

La contabilidad de gestión es crucial para que las empresas tomen decisiones y maximicen ganancias económicas. En este orden de ideas, la contabilidad de gestión analiza los roles de los gerentes, y cómo ellos usan los recursos apropiados para incrementar ingresos y reducir costos y gastos (Espejo Chacón et al., 2019), siendo estos los principales factores por los cuales una empresa se puede mantener a lo largo del tiempo.

Autores como Kaplan y Yardín (2013), estudiados por Gutiérrez-Castañeda y Duque-Roldán (2014) proponen que las organizaciones deben ser sensibles al comportamiento de los costos —fijos y variables—, en relación con el nivel de actividad productiva. Esto significa que las empresas deben adaptar sus ingresos con respecto a costos y gastos, lo cual en gran medida también depende de la toma de decisiones por parte de la alta gerencia, al igual que de su entorno económico (Lee et al., 2019).

La NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en la estimaciones Contables y Errores” estipula que se pueden realizar ajustes en políticas contables, siempre y cuando existan “eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad” (International Accounting Standards Board., 2018, párr. 14). Es así como ciertas políticas contables pueden definir parámetros de reconocimiento de ingresos, costos, entre otros, dado que la adaptabilidad de las compañías es un factor relevante en su desempeño organizacional, especialmente, en períodos de crisis.

Del mismo modo, Hartlieb et al. (2020) han detectado que las empresas deben ser capaces de adaptar sus ingresos —nivel de ventas— con sus costos; esto solo

ocurre en tiempos de abundancia pero en aquellos momentos en que las ventas caen o se mantienen no ocurre esa adaptación —tiempos de crisis—, como consecuencia de lo que se conoce como *sticky costs*, es decir, costos pegajosos.

Los costos pegajosos se han estudiado desde diferentes perspectivas, desde que Malcom (1991) introdujo el concepto, hasta que Anderson et al. (2003) lograron demostrarlo de manera empírica. A partir de allí, han surgido nuevos estudios que han puesto en práctica este nuevo fenómeno en los costos. Por ejemplo, Stimolo y Luquez (2015) presentan un estudio de cuáles son los motivos gerenciales y las decisiones tomadas para que se den estos costos pegajosos. Asimismo, Anderson y Lanen (2007) y Balakrishnan et al. (2014) hacen una revisión al modelo previamente desarrollado por Anderson et al. (2003), para lo cual afirman que las decisiones pasadas y las estructuras que se habían tomado anteriormente sobre los costos de ventas, afectaban la rigidez de los costos.

Investigaciones como estas son de gran utilidad para proveer información necesaria para el entendimiento del concepto y la teoría de costos pegajosos. Por otra parte, el estudio realizado por Ibrahim (2022) y Naoum et al. (2023) que tuvo un enfoque de revisión de literatura y un meta análisis respectivamente demostraron que no se han realizado estudios de costos pegajosos en países latinoamericano. En este sentido, es importante la realización de estudios donde se identifiquen aspectos tales como análisis de la literatura, análisis bibliométricos, impacto en las principales revistas de investigación contable y de gerencia, país objeto de estudio y los autores más relevantes que investigaron el contexto latinoamericano, tal será el objeto de estudio del presente artículo para asimismo mostrar la importancia del estudio en costos pegajosos en países latinoamericanos.

Teniendo en cuenta lo anterior, se plantean los siguientes interrogantes: ¿cómo ha evolucionado la tendencia investigativa latinoamericana en costos pegajosos?, ¿cuál ha sido el aporte latinoamericano a la investigación de frontera con relación a costos pegajosos?, ¿qué sectores, tipo de empresas y países latinoamericanos requieren realizar un estudio de costos pegajosos?, ¿qué relevancia tiene hacer estudios comparados entre bases de datos de gran impacto y bases de datos latinoamericanas? El abordaje de estos interrogantes constituye la prospectiva de futuras investigaciones sobre costos pegajosos en la región.

En este orden de ideas, el objetivo del artículo es comparar los resultados de investigación de Ibrahim et al. (2022), con las publicaciones hechas en bases de datos latinoamericanas sobre costos pegajosos. La comparación se hizo mediante una revisión bibliométrica de artículos sobre costos pegajosos publicados en bases de datos latinoamericanas. El enfoque bibliométrico es importante para comprender la tendencia en Latinoamérica de investigaciones sobre costos pegajosos, en términos de frecuencia e impacto. Esto, con el fin de presentarle al

lector una visión global del estado actual de la investigación sobre el tema de investigación que nos ocupa.

El artículo sigue la siguiente estructura: después de esta introducción, en la sección II se explica un breve marco teórico para contextualizar el concepto de costos pegajosos, en la sección III, se explica la metodología utilizada; posteriormente, la cuarta sección expone los resultados y discusión de la revisión bibliométrica y, finalmente, se presentan las conclusiones y prospectivas de la investigación y se plantea la necesidad de futuras investigaciones.

II. Marco teórico

Noreen et al. (1994) y Noreen y Soderstrom (1997) demuestran de manera algebraica que el costeo ABC —*activity based costing*—, uno de los últimos avances propuesto por la contabilidad de gestión (Cooper et al., 1992; Cooper y Kaplan, 1988) puede reflejar un fenómeno de asimetría de costos. Esto significa que los costos y gastos no se comportan de igual manera a los ingresos, en otras palabras, si los ingresos bajan los costos y gastos no bajan en esa misma proporción, esta asimetría es generada por los costos pegajosos —*sticky costs*— el término que sugirió Malcom (1991) para explicar el porqué de este fenómeno. Luego, esto fue demostrado de manera empírica por Anderson et al. (2003), quienes por medio de una regresión logarítmica explicaron que, cuando los ingresos suben un 1% los costos suben un 0,55%, mientras que cuando los ingresos decrecen un 1% los costos caen solo un 0,35%, demostrando así que, efectivamente, la asimetría de costos existe por el fenómeno de los costos pegajosos.

A partir de allí, estudios acerca de este fenómeno empezaron a surgir. Dentro de ellos, destacamos el estudio realizado por Weiss (2010), donde explicó que también existen los costos anti pegajosos, definidos como aquellos que bajan en mayor proporcionalidad ante una caída de los ingresos, contrario a lo ya mencionado por Anderson et al. (2003). De igual modo, Stimolo (2016) y Werbin et al. (2012), afirmaron que puede ocurrir otra particularidad y es cuando los ingresos decrecen los costos pueden aumentar en mayor proporción.

Todo lo mencionado, de un modo u otro, contradice la teoría tradicional de contabilidad gestión y contabilidad de costos que es la proporcionalidad del nivel de actividad, es decir que cuando los ingresos suben o bajan, los costos y gastos se comportan en una proporcionalidad similar al ingreso (Horngren et al., 1994).

III. Metodología

Este artículo tiene un enfoque mixto, lo que permite un entendimiento de la situación de un fenómeno, contextualizando el entorno (Hernández Sampieri et al., 2010). Para ello se elaboró un análisis bibliométrico, dado que la bibliometría proporciona información estructurada, lo que permite consolidar un alto

volumen de información. Asimismo, identifica tendencias de investigación, cambios en el objeto de estudio y brinda información existente de la investigación a lugar (Aria y Cuccurullo, 2017).

En este artículo se realizó una revisión del artículo elaborado por Ibrahim et al. (2022) y se actualizaron los datos obtenidos por estos autores. Sus resultados se compararon con la muestra de artículos tomados de las bases de datos latinoamericanas de mayor impacto en la región, tales como: Scielo, Redalyc y Google Académico. Una vez escogidas las bases de datos, se utilizaron los criterios de selección en cada una ellas (ver Tabla 1) para obtener los artículos con relación al objeto de estudio. Sobre la muestra de artículos latinoamericanos y los propuestos por Ibrahim et al. (2022) se desarrolló el estudio bibliométrico.

Tabla 1. Criterios de selección, y aplicación de operadores booleanos

Base de datos	PC 1	CB 1	PC 2	CB 2	PC 3	CB 3	PC 4	CB 4	PC 5	CB 5	PC 6	Criterios de selección	Resultados
Scielo	"sticky costs"	And/or	"cost stickiness"	And/or	"Costos pegajosos"	And/or	"Costos pegadizos"	And/or	"asymmetrical cost behavior"	and	"Costos asimétricos".	Colección = Todos; Revista = Todos; Idioma = Todos; Años de publicación= Todos; Scielo áreas temáticas; Wos áreas temáticas= todos; Wos índice de citas= todos Citables y no citables = todos; Tipo de literatura= todos; Exclusión= Artículos diferentes a Redalyc y Google académico	4
Redalyc	"sticky costs"	And/or	"cost stickiness"	And/or	"Costos pegajosos"	And/or	"Costos pegadizos"	And/or	"asymmetrical cost behavior"	and	"Costos asimétricos".	Año= Todos; Idioma= Portugués, Inglés, Español; Disciplina= Administración y Contabilidad; Países= Todos ; Tipo de documento= Artículo; Exclusión = Editorial; Exclusión= Artículos diferentes a Scielo y Google académico	11

Base de datos	PC 1	CB 1	PC 2	CB 2	PC 3	CB 3	PC 4	CB 4	PC 5	CB 5	PC 6	Criterios de selección	Resultados
Google académico												Año = Todos; Artículos de revisión= Todos; Excluyendo= Artículos diferentes a Redalyc, Scielo y por Ibrahim et al. (2022)	1
	"sticky costs"	And/or	"cost stickiness"	And/or	"Costos pegajosos"	And/or	"Costos pegajizos"	And/or	"asymmetrical cost behavior"	and	"Costos asimétricos".		

Notas: PC= Palabra clave y CB=conector booleano.

Fuente: elaboración propia.

La información se sistematizó mediante el software Microsoft Excel, teniendo en cuenta los siguientes criterios: primero, número de artículos publicados en bases de datos especializadas en el idioma en que se redactaron; segundo, sector real de la economía y tamaño de empresas; en esta sección se tendrán en cuenta los artículos que estudian sectores propios de la economía y también el tamaño de las empresas analizadas, para lo cual se revisaron únicamente los artículos que particularmente lo mencionan; tercero, tendencias actuales de publicación (1994-2023), por promedio de publicación anual y frecuencia de artículos publicados; cuarto, citaciones de autores en revistas de alto impacto en la ventana de observación (1994-2023); quinto, calidad científica de los artículos sobre costos pegajosos. Solo se tuvieron en cuenta revistas indexadas en el nivel 4 de Academic Journal Guide (AJG) (Chartered Association of Business Schools, 2021), y a su vez, dentro de esa categoría, los artículos latinoamericanos que se encuentren en bases de datos tales como Scopus o Web of Science, las dos bases de datos de mayor impacto en Latinoamérica y, sexto, países objeto de análisis en costos pegajosos, sección en la que se analizó el corpus de artículos por país de estudio.

Adicionalmente, con ayuda de la herramienta Voyant Tools, se hizo un análisis de frecuencia con las palabras clave de los artículos latinoamericanos y de revista de alto impacto representadas en forma de nube. Para esta sección solo se utilizaron las palabras clave en inglés para mantener uniformidad de lengua y los obtenidos por Ibrahim et al. (2022), para poder mapear las interacciones y tendencias temáticas relacionadas con costos pegajosos.

IV. Discusión de los resultados

IV.1. Número de artículos publicados e idioma.

En la revisión de literatura se pueden destacar diferentes aspectos claves ya señalados por Ibrahim et al. (2022). Entre ellos, se encuentran 80 estudios de costos pegajosos en las principales revistas categorizadas entre 2 y 4, publicados

en AJG, antes conocido como ABS (Chartered Association of Business Schools, 2021), entre las que se encuentran las mejores revistas del área de las ciencias económicas, también disponibles en bases de datos como Scopus, Science Direct, JSTOR, Wiley y Emerald. Sin embargo, dentro de ese estudio no se lograron detectar búsquedas en otro tipo de bases de datos, y no se tuvieron en cuenta artículos escritos en otro idioma distinto al inglés. De igual modo, actualizando la data, se encontraron 47 artículos adicionales entre los años 2021 y 2023. Pese a lo anterior, esto no implica que no existan este tipo de investigaciones, de ahí que, realizando una revisión más exhaustiva, se encontró en las bases Redalyc, Scielo y Google Académico un total de 18 artículos con los criterios de búsqueda ya mencionados, de los cuales nueve se encuentran escritos en portugués (50%), seis en inglés (33%) y solamente tres (17%) están en español.

Tabla 2: Resumen número de artículos publicados e idioma

Bases de datos	Total artículos	Idioma Inglés	Idioma Español	Idioma Portugués
JSTOR, ScienceDirect, Scopus, Wiley, Emerald y Google Académico.	125	100%	0%	0%
Redalyc, Scielo y Google académico (Bases de datos Latinoamericanas)	18	33%	17%	50%

Fuente: elaboración propia.

IV.2 Sector real de la economía y tamaño de empresas

Dentro de la revisión hecha por Ibrahim et al. (2022) se destaca que, de los 80 artículos, 71 son de empresas no financieras, lo cual representa aproximadamente un 88%, destacando que la mayoría de los casos de estudios se han realizado en empresas del sector real. Del total de artículos analizados, 19 de ellos realizaron una demostración empírica de la pegajosidad de los costos, (24%). Frente al estudio realizado por Ibrahim et al. (2022), se encontró un vacío en su investigación: el tamaño de las compañías analizadas —grandes, pequeñas, medianas y micro—. Abordar esta falencia sería de gran relevancia para futuras investigaciones, debido a que, dentro de la revisión propia de literatura, solo se ha encontrado un artículo que se refiere a la pegajosidad de los costos en pequeñas y medianas empresas (Dalla Via y Perego, 2014). Adicionalmente, se encuentra otro estudio acerca de este tamaño de empresa donde su país de estudio fue Turquía (Özkaya, 2021). También cabe aclarar que este estudio no fue analizado por Ibrahim et al. (2022), ya que la revista donde fue escrito no se encuentra en el periodo de revisión de los autores.

Por otra parte, en los artículos de revistas latinoamericanas no se distingue propiamente si son empresas financieras o no financieras, pero se evidencia que seis de estos artículos incluyen compañías que cotizan en bolsas de diferentes

países, por lo que resulta probable que allí se encuentren compañías financieras. Los otros doce artículos, abarcan estudios en empresas específicas de sectores (Da Silva Zonatto et al., 2018; Ferreira et al., 2016; Freitas et al., 2019; Pamplona et al., 2016; Richartz y Borgert, 2014; Zonatto et al., 2018), por ejemplo, Avelar et al. (2021) se refieren específicamente al sector salud en Canadá, Lopes y Beuren (2017) prueban la existencia de los costos pegajosos en aerolíneas; de igual modo, Werbin et al. (2012), Bosch et al. (2017), Fazoli et al. (2018), Marostica et al. (2016), Stimolo y Díaz (2017), Aguirre-Quezada et al. (2023) estudian sectores manufactureros, industriales, agropecuarios y de servicios.

Acerca de estudios en MiPymes, en los artículos latinoamericanos no se pudo establecer si se realizaron estudios de MiPymes, debido a que en ellos no se especificó el tamaño de las empresas. Solo Bosch y Blandón (2011) refieren que sí se tuvo en cuenta el tamaño de empresas agrícolas pequeñas y grandes.

Tabla 3: Resumen Sector real de la economía y tamaño de empresas

Bases de datos	Empresas financieras	Empresas no financieras	Grandes empresas	Mixtas (Grandes y MiPymes)
JSTOR, ScienceDirect, Scopus, Wiley, Emerald y Google Académico.	71	9	97	1
Redalyc, Scielo y Google académico (Bases de datos Latinoamericanas)	9	7	15	2

Fuente: elaboración propia.

IV.3 Tendencias actuales de publicación (1994-2023)

Frente a las tendencias y promedio de publicaciones, se halló que desde el año 2003 se ha escrito sobre los costos pegajosos. Además, se logró demostrar este concepto gracias al trabajo de Anderson et al. (2003). Por otra parte, Ibrahim et al. (2022) sostienen que se escriben en promedio cuatro artículos por año, afirmando que el año con mayores publicaciones fue 2019.

De otro lado, en Redalyc, Scielo y Google Académico, se encuentra que se escribe en promedio un artículo anual, lo cual se ha hecho desde el año 2005. Asimismo, el año con mayores publicaciones (Figura 1) fue el 2018 con cuatro artículos, dos de ellos realizan estudios sobre agremiaciones de países, específicamente, países del BRICS¹ y países del PIIGS² (Da Silva Zonatto et al., 2018; Zonatto et al., 2018). Los otros dos artículos, en cambio, analizaron particularmente los casos de Ecuador y Brasil, en los que se encontró que, para ese mismo año 2018,

1 Sigla que equivale a Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica.

2 Sigla que equivale a Portugal, Italia, Irlanda, Grecia y España.

los estudios aplicaron metodologías cuantitativas con el propósito de medir los costos pegajosos (Cordova León et al., 2018; Fazoli et al., 2018).

Tabla 3: Resumen de promedio de publicación

Bases de datos	Año	promedio
JSTOR, ScienceDirect, Scopus, Wiley, Emerald y Google Académico.	Desde 1994	4
Redalyc, Scielo y Google académico (Bases de datos Latinoamericanas)	Desde 2005	1

Fuente: elaboración propia.

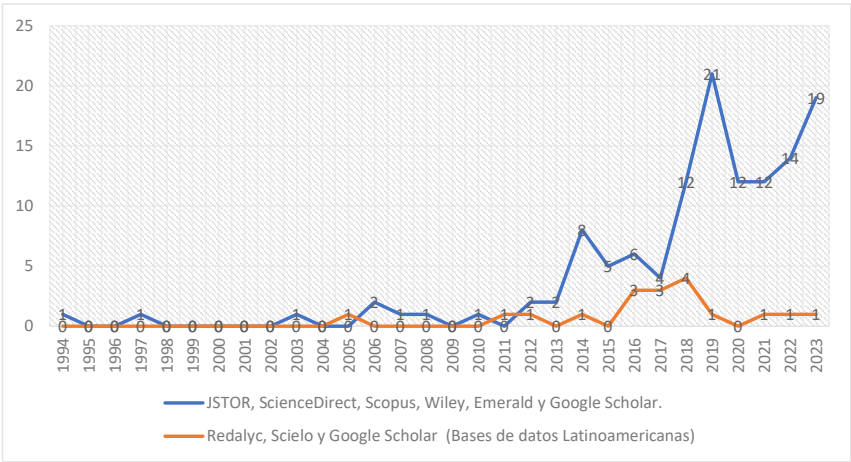


Figura 1. Frecuencia de publicación

Fuente: elaboración propia.

IV.4 Citaciones de autores en revistas de alto impacto

El número de citaciones que recibe un artículo es clave para determinar el impacto del autor en temas relacionados con costos pegajosos. En ese orden de ideas, en el artículo de Ibrahim et al. (2022) se evidencia que los artículos más citados son Anderson et al (2003) con 2100³, siendo este el artículo seminal de costos pegajosos, Chen et al (2012) con 1111⁴, y finalmente, con 774⁵ Weiss, (2010). Es claro que este número de citaciones también se ve reflejado por la calidad de revistas en las que están publicados, teniendo en cuenta que se encuentran en revistas de nivel 4 del AJG (Chartered Association of Business Schools, 2021).

3 Dato actualizado de Google Académico mayo 29 de 2024.

4 Dato actualizado de Google Académico mayo 29 de 2024.

5 Dato actualizado de Google Académico mayo 29 de 2024.

Con respecto a los artículos latinoamericanos, y teniendo en cuenta las citaciones de Google Académico, estos se han citado 206 veces, de los cuales, 20 citas se han realizado en los últimos cinco años. Dentro de los hallazgos se evidencia que los tres artículos más citados corresponden a Pamplona et al. (2016) y Richartz y Borgert (2014) con 64 citas cada uno, seguido por Bosch y Blandón (2011), con 52 citas. He aquí la importancia de publicar en revistas de alto impacto, ya que cada uno de los autores ha publicado en revistas indexadas en Scopus: *Estudios de Economía y Contaduría y Administración*, respectivamente.

Tabla 4: Resumen citaciones de autores en revista de alto impacto

Autores más citados en revistas de nivel 4 AJG (Chartered Association of Business Schools, 2021)	Total citación
Anderson et al., (2003)	2100
C. X. Chen et al., (2012)	1111
Weiss, (2010)	774
Autores más citados en revistas latinoamericanas	Total citación
Pamplona et al., (2016)	64
Richartz y Borgert, (2014)	64
Bosch y Blandón, (2011)	52

Fuente: elaboración propia.

IV.5 Calidad científica de los artículos sobre costos pegajosos

De los artículos publicados acerca de los costos pegajosos, y con fundamento en la investigación de Ibrahim et al (2022), solamente hay 20 artículos en las revistas categorizadas en nivel 4 según el AJG , *The Accounting Review* con siete artículos (Banker et al., 2014; Banker y Chen, 2006; Cannon, 2014; Dierynck et al., 2012; Hall, 2016; Rouxelin et al., 2018; Weiss, 2010) *Journal Accounting and Economics* (Banker et al., 2013, 2016; Noreen et al., 1994) y *Journal Accounting Research* (Anderson et al., 2003; He et al., 2020; Kama y Weiss, 2013) cada uno con tres artículos, *Contemporary Accounting Research* con cinco artículos (Balakrishnan y Gruca, 2008; Chen et al., 2012; Holzhacker et al., 2015; Lee et al., 2019; Liu et al., 2019), y finalmente, dos artículos en *Review of Accounting Studies* (Chen et al., 2019; Noreen y Soderstrom, 1997), panorama que indica que el 25% de los artículos publicados tienen un impacto y visualización importante en la investigación contable. Adicionalmente, se cuenta con que cuatro de ellos fueron escritos en los últimos cinco años, esto es, cuatro en 2019 y uno en 2020.

Frente a la revisión de los artículos latinoamericanos, se detecta que solamente existen cinco revistas indexadas en Scopus. Estas son la Revista Brasileira de Gestão de Negócios, de Brasil, que se encuentra en cuartil 3; y en cuartil 4: *Estudios de Economía* (Chile), *Contaduría y Administración* (México), *Estudios Geren-*

ciales (Colombia) y *Brazilian Business Review* (Brasil). Para el análisis, únicamente tendrían un grado alto de impacto estas revistas, aclarando que no pueden ser comparables con las categorizadas en nivel 4 según el AJG. De otro lado, se detectó que solo nueve artículos fueron escritos en estas revistas representado un 55%, ocho de ellos se encuentran en Q4 (Aguirre-Quezada et al., 2023; Bosch et al., 2017; Bosch y Blandón, 2011; Da Silva Zonatto et al., 2018; Pamplona et al., 2016; Richartz y Borgert, 2014; Werbin et al., 2012; Zonatto et al., 2018), y uno en Q3 (Vieira Fabre y Borgert, 2022).

Tabla 5: Resumen calidad científica de los artículos sobre costos pegajosos

Revistas nivel 4 del AJG (Chartered Association of Business Schools, 2021)	Autores
The Accounting Review	Banker et al., 2014
	Banker y Chen, 2006
	Cannon, 2014
	Dierynck et al., 2012
	Hall, 2016
	Rouxelin et al., 2018
Journal Accounting and Economics	Weiss, 2010
	Banker et al., 2013
Journal Accounting Research	Banker et al., 2016
	Noreen et al., 1994
	Anderson et al., 2003
Contemporary Accounting Research	He et al., 2020
	Kama y Weiss, 2013
	Balakrishnan y Gruca, 2008
	Chen et al., 2012
	Holzhaecker et al., 2015
Review of Accounting Studies	Lee et al., 2019
	Liu et al., 2019
	Chen et al., 2019
<hr/>	
Revistas Latinas indexadas en Scopus	Autores
Contaduría y Administración	Noreen y Soderstrom, 1997
	Pamplona et al., 2016
	Werbin et al., 2012
	Bosch y Blandón, 2011
	Richartz y Borgert, 2014
Estudios gerenciales	Zonatto et al., 2018
	Da Silva Zonatto et al., 2018
Estudios de Economía	Bosch et al., 2017
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	Vieira Fabre y Borgert, 2022
Brazilian Business Review	Aguirre-Quezada et al., 2023

Fuente: elaboración propia.

IV.6 Costos pegajosos en países objeto de estudio

La revisión de literatura realizada por Ibrahim et al. (2022) determinó que los costos pegajosos se han examinado 327 veces, siendo Estados Unidos el país con mayores revisiones en el tema con 63. En estos análisis encontramos que se han hecho dos estudios acerca de costos pegajosos con muestras financieras (Belina et al., 2019; Hall, 2016). Por otra parte, se encontró que hay seis que hacen estudios mixtos, esto es, con muestras financieras y no financieras (Banker et al., 2016; Brüggén y Zehnder, 2014; Ciftci y Zoubi, 2019; Han et al., 2020; Rouxelin et al., 2018; Subramaniam y Watson, 2016), seguido por China con once y, finalmente, Alemania con diez, destacando a Holzhaecker et al. (2015) quienes realizaron un estudio propio de la industria hospitalaria alemana. Para cerrar, se tiene a Australia, Bélgica, Finlandia, Italia y el Reino Unido con ocho exámenes cada uno.

En el caso de Latinoamérica, Brasil cuenta con seis artículos en las revistas: *Revista de Contabilidade e Organizações*, *Revista Contemporânea de Contabilidade*, *Enfoque: Reflexão Contábil*, *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, *Revista Contabilidade & Finanças* y *Revista Brasileira de Gestão de Negócios* (Avelar et al., 2021; Fazoli et al., 2018; Ferreira et al., 2016; Lopes y Beuren, 2017; Medeiros et al., 2005; Vieira Fabre y Borgert, 2022) general, and administrative expenses, and total cost. Concerning regulation variables, one was significant in the two studied modalities: PHP dependency ratio. This paper presents many contributions to different PHP' stakeholders, such as NSHA, their managers, and Brazilian society. Among the main findings are (a. La revista *Contaduría y Administración* ocupa el segundo lugar con publicaciones sobre costos pegajosos; esta revista mexicana cuenta con cinco artículos (Bosch y Blandón, 2011; Pamplona et al., 2016; Werbin et al., 2012; Richartz y Borgert, 2014; Zonatto et al., 2018). En su orden siguen Chile, con *Estudios de Economía*, Perú, con *Contabilidad y Negocios*, y Colombia, con *Estudios Gerenciales y Tendencias*, cada una de estas revistas ha publicado dos artículos, y finalmente, Argentina, con un artículo, en *Cuadernos del CIMBAGE*.

Cabe resaltar que, en cinco revistas de Brasil, así como en el artículo escrito en Argentina, se analizó el país de origen. De su lectura, se extrae que tales artículos estudiaron sectores diferentes (Ferreira et al., 2016) analizaron los costos pegajosos de empresas que cotizaban en bolsa de Brasil entre 1995 y 2003, encontrando que las ventas eran asimétricas a los costos. Fazoli et al. (2018) estudiaron a su vez la asimetría de los costos en empresas manufactureras para el de Estado de Santa Catarina, Brasil. Lopes y Beuren (2017) estudiaron los costos pegajosos en aerolíneas brasileñas, teniendo en cuenta el número de empleados y las aeronaves que tuvieran cada empresa, incluyendo tanto las de pasajeros como las de cargas, y otras. Stimolo y Luquez (2015), estudiaron el comportamiento asimétrico de los

costos de empresas de construcción, comercio y servicios que estuvieran en la bolsa de valores de Argentina entre los periodos 2004-2007 y 2008-2012, para tener contextos económicos diferentes a los vividos en aquel país. Vieira Fabre y Borgert (2022) visto que a literatura atual é incipiente e o fenômeno cost stickiness ainda gera dúvidas sobre sua aplicação ao setor público puro. Referencial teórico O estudo aborda os cost stickiness sob a ótica da teoria das finanças públicas. Metodologia É uma pesquisa inédita, exploratória, que utiliza estatística robusta de regressão de dados em painel. Analisaram-se 295 governos locais no sul do Brasil ao longo de um período de 16 anos, resultando em 141.600 observações. Resultados Todos os 32 modelos analisados apresentaram comportamento assimétrico de custos públicos, com 75% sendo caracterizados como cost stickiness (47%, sticky, e 28%, anti-sticky, finalmente, estudiaron el comportamiento de los costos en el gobierno local considerando que la literatura actual no muestra aún cómo el fenómeno de los costos pegajosos se evidencia en el sector público.

Sin embargo, se encontró frecuencias variables de publicación de artículos, así: Brasil (2), Chile (2), Colombia (2), México (4) y Perú (2), que no examinaron el país de origen de su revista. Para el caso de Brasil, se encontró que Avelar et al. (2021) determinaron la existencia de costos pegajosos en la agencia de salud de Nueva Escocia en Canadá y Aguirre-Quezada et al. (2023) analizaron el impacto que tiene el comportamiento asimétrico de los costos sobre la rentabilidad de 291 empresas del Ecuador pertenecientes al sector de producción de bebidas y cárnicos entre el período 2012 y 2018. En Chile, se destaca el artículo de Bosch et al. (2017), quienes estudiaron los costos pegajosos en empresas industriales que cotizaban en bolsa en Estados Unidos entre 1979 y 2009. En Colombia se hicieron dos estudios: por una parte, Da Silva Zonatto et al. (2018) analizaron el comportamiento de los costos pegajosos en 473 empresas del grupo PIIGS (Portugal, Italia, Irlanda, Grecia y España), teniendo en cuenta periodos de prosperidad y crisis entre 1998 y 2015. Y por otra parte, Cordova León et al. (2018) realizaron un estudio de los costos pegajosos en el sector de la construcción de Ecuador considerando una muestra de 381 empresas.

En México, se destacan cuatro estudios: el primero, de Pamplona et al. (2016), quienes observaron los costos pegajosos en empresas que cotizaban en las bolsas de valores de Brasil, México y Chile; en segundo lugar, Werbin et al. (2012), los cuales determinaron la presencia de pegajosidad en restaurantes, hoteles y empresas de muebles de España; tercero, Zonatto et al. (2018) explicaron el comportamiento asimétrico de los costos, utilizando como base las empresas que cotizan en bolsas —260 empresas en total— de países pertenecientes al BRICS, evaluándolos en dos momentos, el primero cuando los países están en recesión y segundo en época de prosperidad, y cuarto, Richartz y Borgert (2014) realizaron un estudio con base en las empresas que cotizan en bolsa de

Brasil (BM&FBOVESPA) en un periodo de 18 años en dos aspectos: el comportamiento que tienen los costos y su simetría frente a las ventas.

En Perú, Marostica et al (2016) revisaron el impacto de los costos pegajosos en empresas de calzado que cotizaban en la Bolsa de Sao Paulo, en Brasil (BM&FBovespa); en este trabajo se midió el impacto de los indicadores de endeudamiento y liquidez en los costos pegajosos, en tanto que Freitas et al. (2019) analizaron el comportamiento de 2974 empresas de las bolsas de valores de los países del G20, en el lapso comprendido entre el 2004 y 2013, teniendo en cuenta que su análisis el comportamiento de las empresas por países.

Tabla 6: Resumen Países objeto de análisis en costos pegajosos

País analizado diferente a Latinoamérica	Número de revisiones
Estados Unidos	63
China	11
Alemania	10
Australia	8
Bélgica	8
Finlandia	8
Italia	8
Reino Unido	8
País analizado en Latinoamérica	Número de revisiones
Brasil	10
México	2
Argentina	2
Ecuador	2
Chile	1

Fuente: elaboración propia.

IV.7 Análisis de nube

La frecuencia de palabras clave tanto de los 16 artículos latinoamericanos objeto de estudio como de los estudiados por Ibrahim et al. (2022)“ISS-N”:"10619518”,“abstract”:"Recent research has found that the cost response to an equivalent activity change is asymmetric. This study systematically reviews 80 research articles published in 36 journals during the last 27 years (1994–2020 se presentó mediante la generación de gráfica de nube por el software Voyant Tools (Figura 2), mencionado en la sección de metodología. La pegajosidad se analizó en función del comportamiento de los costos en las respectivas empresas que estudiaron los autores mencionados. Se destacan los estudios en empresas brasileñas, lo cual valida lo ya dicho en la Tabla 6. Finalmente,



Figura 3. Nube de palabras, a partir de las palabras clave artículos utilizados por Ibrahim et al. (2022)

Fuente: elaboración propia a partir del software Voyant Tools.

V. Conclusiones y prospectiva

Para la realización de esta investigación de estudios bibliométricos sobre costos pegajosos, se precisó primero presentar un bosquejo del estado actual de la investigación sobre el asunto, con miras a presentar un contexto general de la problemática. Se encontró que los estudios seminales sobre la revisión de la literatura fueron elaborados por Ibrahim et al. (2022), quienes concluyeron, en términos generales, que las grandes tendencias de investigación en costos pegajosos tienen que ver con aspectos cruciales tales como: comportamientos y motivaciones gerenciales, incentivos que afectan el comportamiento de los ingresos frente a los costos y gastos de las compañías.

El análisis del comportamiento de los costos pegajosos es crucial para la toma de decisiones de las compañías. El estudio que se ha hecho frente a este concepto resulta significativo, al ser un tema de completa relevancia, que, desde su demostración en el año 2003 hasta la actualidad, ha tenido un impacto al estar presente en las principales revistas científicas contables. Al respecto, cabe destacar que en las revistas de categoría 4, según el AJG, la última publicación fue en el año 2020.

Por otra parte, frente al estudio en países de Latinoamérica podemos evidenciar que aún hay mucho por explorar, pues, aunque se escriban artículos, en las revistas latinas propiamente no examinan el país objeto de análisis; por ejemplo,

actualmente en esta revisión solo se encuentran alusiones a Brasil, Chile, México, Ecuador y Argentina, lo cual indica que aún hay bastante campo de investigación en otras zonas que tienen alto impacto en la economía latinoamericana.

Por lo que respecta al sector de las empresas, se encuentra que no todos los sectores de economía se han explorado en detalle. En esta revisión prima el estudio de los costos pegajosos en gran parte de empresas que cotizan en bolsa. Sin embargo, en esa muestra de empresas hay diferentes tipos de compañías (comercializadoras, manufactureras, servicios, entre otras), pero no se precisa sobre estos sectores, ni se detalla el objeto social de las empresas, contrario a ello, únicamente se encuentran en detalle empresas del sector agrícola, restaurantes, transporte aéreo, hotelero y calzado.

Con respecto al tamaño de empresas, se encontraron solo dos estudios que precisaron el análisis de las MiPymes, pero ninguno de estos se ha realizado en países de Latinoamérica. Uno fue el caso de Turquía y el otro, el de España. Esto implica la necesidad de investigaciones que tengan en cuenta el tamaño de empresas como las MiPymes, para contextualizar el concepto de costos pegajosos.

También es pertinente investigar los costos pegajosos en las MiPymes de Latinoamérica, dado que son los agentes económicos con mayor capacidad de crear empleo. En promedio, se estima que las micro y pequeñas empresas generan 75% del empleo, mientras que el 19% del empleo es generado por medianas y grandes empresas (Ferraro y Rojo, 2018); constituyen, además, el 99% del tejido empresarial de América latina (Dini y Stumpo, 2020), sin embargo, la pandemia COVID-19 que surgió en el año 2020 produjo que gran parte de esta estructura empresarial se viera afectada económicamente, llegando al punto de que algunas compañías cerraran su operación, llevándolas a la incapacidad de cubrir sus obligaciones a corto plazo (Quirama Estrada y Sepúlveda Aguirre, 2020). Todo esto se plantea en términos de costos y gastos operacionales. Surge entonces este interrogante crucial: ¿qué nivel de adaptabilidad tienen las MiPymes Latinoamericanas frente a sus costos y gastos en momentos de crisis?

Este tipo de análisis ha cobrado gran importancia en los distintos sectores de la economía, tras la crisis que sufrieron y que aún se encuentran en recuperación. Futuras investigaciones deberían detectar qué tipo de adaptación a los costos y gastos tienen las MiPymes frente a sus ingresos. En este punto de la argumentación, se recomienda la necesidad de construir una base de datos sólida de MiPymes (Bárcena, 2020). Al respecto Correa et al. (2020) afirman que “La información cuantitativa sobre las MiPymes de América Latina es bastante escasa y, a menudo, de mala calidad. Por esta razón es difícil analizar la evolución del desempeño de estas empresas” (p. 12). Esto hace aún más interesantes estudios tendientes hacia la gestión y estrategia gerencial de este componente empresarial, ya que sería de gran aporte para la mayoría de las empresas y gerentes de América latina.

Se espera profundizar más en el estado de la literatura elaborada por Ibrahim et al. (2022), aplicándola a los contextos de las MiPymes latinoamericanas, campo de investigación todavía por explorar, teniendo en cuenta los resultados de los estudios bibliométricos presentados en este artículo.

Referencias bibliográficas

- Aguirre-Quezada, J. C., Duque-Espinoz, G., Córdova-León, F., y Sigüencia-Muño, A. (2023). A Tool for Managerial Decision Making in Emerging Economies, and Asymmetric Cost Behavior: Evidence from Ecuador. *Brazilian Business Review*, 20(4), 426–442. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1170.en>
- Anderson, M. C., Banker, R. D., y Janakiraman, S. N. (2003). Are Selling , General , and Administrative Costs “ Sticky “? *Journal of Accounting Research*, 41(1), 47–63. <https://www.jstor.org/stable/3542244>
- Anderson, S. W., y Lanen, W. N. (2007). *Understanding Cost Management* [working paper]. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975135
- Aria, M., y Cuccurullo, C. (2017). Bibliometrix: An R-tool for Comprehensive Science Mapping Analysis. *Journal of Informetrics*, 11(4), 959–975. <https://doi.org/10.1016/j.joi.2017.08.007>
- Avelar, E. A., Dos Santos, W. C., de Souza, A. A., y Cailleau, R. (2021). Sticky Costs and Regulation in Private Healthcare Providers. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.169260>
- Balakrishnan, R., y Gruca, T. S. (2008). Cost stickiness and core competency: A note. *Contemporary Accounting Research*, 25(4), 993–1006. <https://doi.org/10.1506/car.25.4.2>
- Balakrishnan, R., Labro, E., y Soderstrom, N. S. (2014). Cost Structure and Sticky Costs. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 91–116. <https://doi.org/10.2308/jmar-50831>
- Banker, R. D., y Chen, L. (2006). Predicting Earnings Using a Model Based on Cost Variability and Cost Stickiness. *Accounting Review*, 81(2), 285–307. <https://doi.org/10.2308/accr.2006.81.2.285>
- Banker, R. D., Byzaiov, D., y Chen, L. T. (2013). Employment Protection Legislation, Adjustment Costs and Cross-Country Differences in Cost Behavior. *Journal of Accounting and Economics*, 55(1), 111–127. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2012.08.003>
- Banker, R. D., Byzaiov, D., y Plehn-Dujowich, J. M. (2014). Demand uncertainty and cost behavior. *Accounting Review*, 89(3), 839–865. <https://doi.org/10.2308/accr-50661>
- Banker, R. D., Basu, S., Byzaiov, D., y Chen, J. Y. S. (2016). The Confounding Effect of Cost Stickiness on Conservatism Estimates. *Journal of Accounting and Economics*, 61(1), 203–220. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.07.001>
- Bárcena, A. (2020). Prólogo. En CEPAL (ed.), *MIPYMES en América Latina Un frágil desempeño y nuevos desafíos para las políticas de fomento* (pp. 5–8). CEPAL.
- Belina, H., Surysekar, K., y Weismann, M. (2019). On the Medical Loss Ratio (MLR) and Sticky Selling General and Administrative Costs: Evidence from Health Insurers. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(1), 53–61. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.01.004>

- Bosch, J. M. A., y Blandón, J. G. (2011). The Influence of Size on Cost Behaviour Associated with Tactical and Operational Flexibility. *Estudios de Economía*, 38 (2), 419-455. https://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-52862011000200004&script=sci_abstract&tlng=pt
- Bosch, J. M. A., Blandón, J. G., Ravenda, D., Valencia - Silva, M., & Somoza, A. (2017). The Influence of the Trade-off between Profitability and Future Increases in Sales on Cost Stickiness: Evidence from Jordan. *Estudios de Economía*, 44(1), 81–104. <https://estudiosdeeconomia.uchile.cl/index.php/EDE/article/view/45215>
- Brüggen, A., y Zehnder, J. O. (2014). SG&A Cost Stickiness and Equity-Based Executive Compensation: Does Empire Building Matter? *Journal of Management Control*, 25(3–4), 169–192. <https://doi.org/10.1007/s00187-014-0195-5>
- Cannon, J. N. (2014). Determinants of “sticky costs”: An analysis of cost behavior using United States air transportation industry data. *Accounting Review*, 89(5), 1645–1672. <https://doi.org/10.2308/accr-50806>
- Chartered Association of Business Schools. (2021). *Academic Journal Guide 2021*. <https://charteredabs.org/academic-journal-guide/academic-journal-guide-2021>
- Chen, C. X., Lu, H., y Sougiannis, T. (2012). The Agency Problem, Corporate Governance, and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 252–282. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01094.x>
- Chen, J. V., Kama, I., y Leavy, R. (2019). A Contextual Analysis of the Impact of Managerial Expectations on Asymmetric Cost Behavior. *Review of Accounting Studies*, 665–693. <https://doi.org/10.1007/s11142-019-09491-2>
- Ciftci, M., y Zoubi, T. A. (2019). The magnitude of sales change and asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 31(3), 65–81. <https://doi.org/10.2308/jmar-52331>
- Cooper, R., y Kaplan, R. S. (1988). How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs. *Accounting and Management Field Study Perspectives*, 49–72. <https://coin.wne.uw.edu.pl/pmodzelewski/How%20cost%20accounting%20distorts%20product%20costs.pdf>
- Cooper, R., Kaplan, R. S., Maisel, L. S., Morrissey, E., y Oehm, R. M. (1992). From ABC to ABM. *Management Accounting (US)*, 74(5), 54–57. <https://www.proquest.com/docview/229735809?sourcetype=Scholarly%20Journals>
- Cordova León, J. F., Duque Espinoza, G. M., y Álvarez Argüello, C. D. (2018). Comportamiento asimétrico de los costos en el sector de la construcción del Ecuador. *Tendencias*, 19(2), 74–91. <https://doi.org/10.22267/rtend.181902.98>
- Correa, F., Leiva, V., y Stumpo, G. (2020). Mipymes y heterogeneidad estructural en América Latina. In CEPAL (Ed.), *MIPYMES en América Latina Un frágil desempeño y nuevos desafíos para las políticas de fomento* (pp. 9–32). CEPAL. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44148/1/S1800707_es.pdf
- Da Silva Zonatto, V. C., Pamplona, E., y Leite, M. (2018). Fatores associados ao comportamento dos custos em períodos de prosperidade e crise econômica em

- empresas dos países que compõe o PIIGS. *Estudios Gerenciales*, 305–319. <https://doi.org/10.18046/j.estger.2018.148.2603>
- Dalla Via, N., y Perego, P. (2014). Sticky Cost Behaviour: Evidence from Small and Medium Sized Companies. *Accounting & Finance*, 54(3), 753–778. <https://doi.org/10.1111/acfi.12020>
- Dierynck, B., Landsman, W. R., y Renders, A. (2012). Do Managerial Incentives Drive Cost Behavior? Evidence About the Role of The Zero Earnings Benchmark for Labor Cost Behavior in Private Belgian Firms. *Accounting Review*, 87(4), 1219–1246. <https://doi.org/10.2308/accr-50153>
- Dini, M., y Stumpo, G. (2020). *MIPYMES en América Latina Un frágil desempeño y nuevos desafíos para las políticas de fomento*. CEPAL. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44148/1/S1800707_es.pdf
- Espejo Chacón, L. F., Valiente Saldaña, Y. M., y Diaz Valiente, F. A. (2019). Contabilidad de gestión y su impacto en la rentabilidad de las empresas comerciales. *Revista Ciencia y Tecnología*, 15(4), 41–46. <https://revistas.unitru.edu.pe/index.php/PGM/article/view/2649>
- Fazoli, J. C., Reis, L. S., y Borgert, A. (2018). O comportamento dos custos das indústrias do estado de Santa Catarina com ênfase nos Sticky costs. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(2), 37. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v37i2.33393>
- Ferraro, C., y Rojo, S. (2018). *Las MIPYMES en América Latina y el Caribe: una agenda integrada para promover la productividad y la formalización* [informe técnico]. Organización Internacional del Trabajo. https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/---sro-santiago/documents/publication/wcms_654249.pdf
- Ferreira, L. R. C., Costa, P. D. S., y Ávila, J. R. D. M. S. (2016). Efeito De Informações Precedentes No Comportamento Assimétrico Dos Custos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 03. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n28p3>
- Freitas Sant'ana, C., Padilha, D. F., Cecon, B., Schuster, H. A., & Costa Da Silva Zonatto, V. (2019). Comportamiento de costos en empresas del G-20: análisis de sticky costs. *Contabilidad y Negocios*, 14(28), 108–125. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201902.006>
- Gutiérrez-Castañeda, B. E., y Duque-Roldán, M. I. (2014). Costos indirectos de fabricación: propuesta para su tratamiento ante los cambios normativos que enfrenta Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 831–852. <https://doi.org/10.11144/javeriana.cc15-39.cifp>
- Hall, C. M. (2016). Does Ownership Structure Affect Labor Decisions? *Accounting Review*, 91(6), 1671–1696. <https://doi.org/10.2308/accr-51384>
- Han, S., Rezaee, Z., y Tuo, L. (2020). Is Cost Stickiness Associated with Management Earnings Forecasts? *Asian Review of Accounting*, 28(2), 173–211. <https://doi.org/10.1108/ARA-04-2018-0096>
- Hartlieb, S., Loy, T. R., y Eierle, B. (2020). Does Community Social Capital Affect Asymmetric Cost Behaviour? *Management Accounting Research*, 46, 100640. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2019.02.002>
- He, J., Tian, X., Yang, H., y Zuo, L. (2020). Asymmetric Cost Behavior and Dividend Policy. *Journal of Accounting Research*, 58(4), 989–1021. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12328>

- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., y Baptista Lucio, M. del P. (2010). Metodología de la investigación. *McGraw-Hill*.
- Holzhammer, M., Krishnan, R., y Mahlendorf, M. D. (2015). The Impact of Changes in Regulation on Cost Behavior. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 534–566. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12082>
- Horngren, C. T., Foster, G., y Datar, S. M. (1994). *Cost Accounting a Managerial Emphasis* (8th ed.). Prentice Hall.
- Ibrahim, A. E. A., Ali, H., y Aboelkheir, H. (2022). Cost Stickiness: A Systematic Literature Review of 27 Years of Research and A Future Research Agenda. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 46, 100439. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100439>
- International Accounting Standards Board. (2018). Políticas Contables, Cambios en la estimaciones Contables y Errores. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC_8.pdf
- Kama, I., y Weiss, D. (2013). Do Earnings Targets and Managerial Incentives Affect Sticky Costs? *Journal of Accounting Research*, 51(1), 201–224. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00471.x>
- Lee, W. J., Pittman, J., y Saffar, W. (2019). Political Uncertainty and Cost Stickiness: Evidence from National Elections around the World. *Contemporary Accounting Research*, 37(2), 1107–1139. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12547>
- Liu, X. (Kelvin), Liu, X., y Reid, C. D. (2019). Stakeholder Orientations and Cost Management. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 486–512. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12389>
- Lopes, I. F., y Beuren, I. M. (2017). Comportamento dos custos e sua relação com medidas de eficiência operacional em companhias aéreas. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade Da Unisinos*, 14(1). <https://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/base.2017.141.03>
- Malcom, R. E. (1991). Overhead Control Implications of Activity Costing. *Accounting Horizons*, 5(4), 69–78. <https://www.proquest.com/docview/208907206?sourcetype=Scholarly%20Journals>
- Marostica, J., Borgert, A., Souza, F. R. de, y Petri, S. M. (2016). Comportamento dos custos e indicadores de endividamento e liquidez em empresas do setor de consumo listadas na BM&FBovespa. *Contabilidad y Negocios*, 11(22), 6–21. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201602.001>
- Medeiros, O. R. de, Costa, P. de S., y Silva, C. A. T. (2005). Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), 47–56. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772005000200005>
- Naoum, V. C., Ntounis, D., Papanastasopoulos, G., y Vlismas, O. (2023). Asymmetric cost Behavior: Theory, Meta-Analysis, and Implications. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 53, 100578. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2023.100578>
- Noreen, E., Noreen, E., y Soderstrom, N. (1994). Are Overhead Costs Strictly Proportional to Activity?. Evidence from Hospital Departments. *Journal of Accounting and Economics*, 17(1–2), 255–278. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(94\)90012-4](https://doi.org/10.1016/0165-4101(94)90012-4)

- Noreen, E., y Soderstrom, N. (1997). The Accuracy of Proportional Cost Models: Evidence from Hospital Service Departments. *Review of Accounting Studies*, 2(1), 89–114. <https://doi.org/10.1023/A:1018325711417>
- Özkaya, H. (2021). Sticky Cost Behavior: Evidence from Small and Medium Sized Enterprises in Turkey. *Eurasian Business Review*, 11(2), 349–369. <https://doi.org/10.1007/s40821-020-00156-8>
- Pamplona, E., Fiirst, C., Silva, T. B. de J., y Zonatto, V. C. da S. (2016). Sticky Costs in Cost Behavior of The Largest Companies in Brazil, Chile and Mexico. *Contaduría y Administración*, 61(4), 682–704. <https://doi.org/10.1016/j.cya.2016.06.007>
- Quirama Estrada, U., y Sepúlveda Aguirre, J. (2020). Diagnóstico, estrategias e innovación empresarial: enfoques multidisciplinares. En J. A. Sepúlveda Aguirre (ed.), *La economía de micro, pequeñas y medianas empresas en tiempos del Covid 19* (pp. 224–239). Sello Editorial Universitario Americana. <https://doi.org/10.52441/ciadcon202002>
- Richartz, F., y Borgert, A. (2014). O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011 com ênfase nos sticky costs. *Contaduría y Administración*, 59(4), 39–70. [https://doi.org/10.1016/s0186-1042\(14\)70154-8](https://doi.org/10.1016/s0186-1042(14)70154-8)
- Rouxelin, F., Wongsunwai, W., y Yehuda, N. (2018). Aggregate Cost Stickiness in GAAP Financial Statements and Future Unemployment Rate. *Accounting Review*, 93(3), 299–325. <https://doi.org/10.2308/accr-51939>
- Stimolo, M. I. (2016). *Análisis del Comportamiento Pegadizo de los costos en Empresas Argentinas que cotizan en el mercado* [Tesis doctoral, Universidad Nacional de Córdoba]. <https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/2971>
- Stimolo, M. I., y Díaz, M. (2017). Comportamiento asimétrico de los costos en empresas argentinas listadas en el mercado de valores de los sectores construcción, comercio y servicios. *Cuadernos del CIMBAGE*, (19), 43–65. <https://www.redalyc.org/pdf/462/46251257004.pdf>
- Stimolo, M. I., y Luquez, L. S. (2015). Causas del comportamiento asimétrico de los costos (costos pegadizos). *XXXVIII congreso argentino de profesores universitarios de costos*, Córdoba. <https://iapuco.org.ar/wp-content/uploads/2017/03/1.4.pdf>
- Subramaniam, C., y Watson, M. W. (2016). Additional Evidence on The Sticky Behavior of Costs. *Advances in Management Accounting*, 26, 275–305. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120150000026006>
- Vieira Fabre, V., y Borgert, A. (2022). Comportamento dos Custos nos Governos Locais sob a Ótica da Teoria das Finanças Públicas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 24(4), 723–738. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v24i4.4198>
- Weiss, D. (2010). Cost Behavior and Analysts' Earnings Forecasts. *Accounting Review*, 85(4), 1441–1471. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1441>
- Werbin, E., Marín Vinuesa, L. M., y Porporato, M. (2012). Costos pegajosos (sticky costs) en empresas españolas: un estudio empírico. *Contaduría y Administración*, 57(2), 185–200. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2012.190>
- Zonatto, V. C. da S., Magro, C. B. D., Sant'ana, C. F., y Padiha, D. F. (2018). Effects of Economic Growth in The Behavior of Sticky Costs of Companies Belonging to Brics Countries. *Contaduría y Administración*, 63(4), 1–25. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2018.1110>

Vásquez-Tejos, F. J., Pape-Larre, H. M., & Lamothe-Fernandez, P., (2025) Gestión de capital de trabajo y género: un estudio en empresas chilenas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 117-136. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a05>

Gestión de capital de trabajo y género: un estudio en empresas chilenas

Francisco Javier Vásquez-Tejos

fvasquez@udla.cl

Orcid: 0000-0002-5341-1415

Universidad De Las Américas, Chile.

Hernan Marcelo Pape-Larre

hernan.pape@inacapmail.cl

Orcid: 0009-0000-9941-5852

Universidad Tecnológica de Chile INACAP, Chile

Prosper Lamothe-Fernandez

prosper.lamothe@uam.es

Orcid: 0000-0001-8939-2618

Universidad Autónoma de Madrid, España

Gestión de capital de trabajo y género: un estudio en empresas chilenas

Resumen: *En este artículo se estudia la relación entre el capital de trabajo con la participación femenina en cargos de directorios o de alta gerencia. El objetivo es determinar si la participación de las mujeres se traduce en una gestión más agresiva o conservadora, desde el punto de vista de la administración de los recursos financieros de corto plazo. La muestra está compuesta por grandes empresas que cotizan en la bolsa de comercio de Santiago y que informan públicamente sus resultados financieros. Se obtuvieron 746 registros trimestrales de un total de 76 empresas chilenas. Se realizaron análisis de datos de panel desbalanceado utilizando la metodología de Errores Estándar Corregidos para Panel. Los hallazgos indican que la ejecutiva chilena tiende a ser conservadora, lo que se traduce en que las empresas con mujeres en puestos gerenciales invierten más recursos en capital de trabajo neto. En contraste, las mujeres que ocupan posiciones en el directorio parecen fomentar una gestión menos conservadora del capital de trabajo.*

Palabras clave: *capital de trabajo, Chile, género, mujer.*

Working capital management and gender: a study of Chilean companies

Abstract: *This study examines the relationship between working capital and the representation of women on boards or senior management positions. The goal is to ascertain whether women's involvement results in more aggressive or conservative management regarding short-term financial resource allocation. The sample consists of large corporations listed on the Santiago stock exchange that publicly disclose their financial results. A total of 746 quarterly records were obtained from 76 Chilean companies. Unbalanced panel data analysis was performed using the Panel Corrected Standard Error approach. The findings indicate that female executives in Chile display conservative behaviors, leading to an increased allocation of resources to net working capital in firms with women in managerial roles. In contrast, women occupying board positions appear to promote a less conservative approach to working capital management.*

Keywords: *working capital, Chile, gender, woman.*

Gestão de capital de giro e gênero: um estudo em empresas chilenas

Resumo: *Este artigo estuda a relação entre capital de giro e participação feminina em cargos de diretoria ou alta administração. O objetivo é determinar se a participação das mulheres se traduz em uma gestão mais agressiva ou conservadora, do ponto de vista da administração de recursos financeiros de curto prazo. A amostra é composta por grandes empresas listadas na Bolsa de Valores de Santiago e que divulgam publicamente seus resultados financeiros. Foram obtidos 746 registros trimestrais de um total de 76 empresas chilenas. Foi realizada análise de dados em painel desbalanceado utilizando a metodologia de Erros Padrão Corrigidos para Painel. As conclusões indicam que as executivas chilenas tendem a ser conservadoras, o que significa que as empresas com mulheres em cargos de gestão investem mais recursos em capital de giro líquido. Em contraste, as mulheres que ocupam cargos de administração parecem encorajar uma gestão menos conservadora do capital de giro.*

Palavras-chave: *capital de giro, Chile, gênero, mulher.*

La gestion du fonds de roulement et le genre : une analyse sur des entreprises du Chili.

Résumé : *Cet article analyse le lien entre le fonds de roulement et l'implication des femmes dans les conseils d'administration ou les postes exécutifs. Il vise à vérifier si l'implication des femmes conduit à une gestion plus audacieuse ou plus conservatrice, en matière de gestion des ressources financières à court terme. L'échantillon comprend des grandes entreprises cotées à la Bourse de Santiago qui publient leurs rapports financiers. Au total, 746 enregistrements trimestriels ont été collectés de 76 sociétés chiliennes. On a effectué des analyses de données de panel non équilibrées en appliquant la méthode de l'erreur standard ajustée pour le panel. Les résultats montrent que les dirigeants chiliens sont généralement conservateurs, ce qui signifie que les sociétés ayant des femmes à la tête investissent plus de ressources dans leur fonds de roulement net. Toutefois, la présence de femmes au conseil d'administration semble favoriser une gestion moins conservatrice du fonds de roulement.*

Mots-clés : *fonds de roulement, Chili, genre, femmes.*

Gestión de capital de trabajo y género: un estudio en empresas chilenas

*Francisco Javier Vásquez-Tejos, Hernan Marcelo Pape Larre
y Prosper Lamothe-Fernandez*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a05>

Primera versión recibida en mayo de 2024 – versión aceptada en enero de 2025

I. Introducción

El género se entiende como una construcción social que trasciende las diferencias biológicas entre hombres y mujeres, creando un sistema de relaciones que impone normas y convenciones. Estas influyen en la percepción de identidad y aspiraciones de cada persona, condicionando su acceso a oportunidades y limitando sus elecciones. Así, el género actúa como un estratificador social, al igual que la raza o la clase, perpetuando desigualdades y barreras que afectan el desarrollo personal y profesional desde una edad temprana (Montalvo Romero, 2020). Por lo tanto, las normas de género no solo pueden restringir las oportunidades, sino que también pueden afectar la representación y participación del género femenino en posiciones de alta dirección en las empresas.

La participación de la mujer en las actividades económicas en Chile ha sido históricamente menor en comparación con el rol desempeñado por los hombres. Sin embargo, en los últimos 30 años, la participación laboral femenina ha aumentado del 32% al 47% (Abud et al., 2023). En 2021, la participación femenina en el mercado laboral chileno fue del 45,8% (Araya et al., 2022). A pesar de estos avances, solo el 38% de los emprendedores en Chile son mujeres, mientras que el 62% son hombres (Liberona de la Fuente y Rojas Amadei, 2023). Además, en 2018, la representación femenina en los directorios de empresas del IPSA alcanzaba apenas el 6,9%, en contraste con el 19% a nivel mundial en 2015 (Améstica Rivas et al., 2021).

En la actualidad, los movimientos sociales y políticos han impulsado la incorporación de la mujer en diversas actividades (Astelarra, 2005; Loggia-Gago, 1998; Sánchez Lobos y Figueroa Rubio, 2022; Stanziola y Araúz-Reyes, 2023),

incluidas posiciones de alta dirección en las empresas. Desde su creación en 2015, el Ministerio de la Mujer y la Equidad de Género ha implementado nuevas normativas, como la Ley N° 21.356 sobre representación de género en directorios de las empresas públicas y sociedades del estado (2021), la Ley N° 21.510 que extiende transitoriamente el permiso postnatal parental (2022) y la Ley N° 21.645 sobre teletrabajo y protección familiar (2023), entre otras (MinMujeryEG, s. f.). Estas iniciativas han generado un aumento en la participación de las mujeres en diversas actividades, tanto públicas como privadas. Por ejemplo, la representación femenina en los directorios de empresas pasó del 13,2% en 2021 al 14,7% en 2022 (MinMujeryEG, 2023). Este esfuerzo también ha permitido importantes avances en la igualdad de género en la educación superior, incluyendo la implementación de políticas institucionales de género en las universidades chilenas (Guizardi et al., 2023).

Por otra parte, como segunda variable de interés en este estudio, el capital de trabajo se puede definir como los recursos que una empresa requiere para gestionar sus actividades y necesidades operativas a corto plazo. Rizzo, (2007) lo describe como la cantidad de recursos monetarios necesarios para mantener el funcionamiento habitual del negocio. Al examinar la relación entre el capital de trabajo y el género, es importante considerar cómo la diversidad de género en la gestión puede influir en la toma de decisiones financieras y, por ende, en la efectividad del uso de estos recursos.

Además, una buena gestión del capital de trabajo genera numerosos beneficios para la empresa. Entre ellos, se destacan la mejora de la liquidez, el fortalecimiento del perfil crediticio y comercial, y la optimización del ciclo de caja. Asimismo, genera mayores oportunidades de crecimiento, incrementa la rentabilidad, contribuye a obtener nuevo financiamiento en mejores condiciones, incrementa el valor de la empresa, contribuye a generar un mejor reconocimiento por parte de sus clientes, y prepara a la empresa ante fluctuaciones importantes de la demanda. En este contexto, el trabajo de Alonso Suárez et al., (2013) destaca la importancia de la toma de decisiones en la administración del capital de trabajo.

De igual manera, la equidad de género en el entorno laboral promueve un trato justo entre hombres y mujeres, atendiendo a las necesidades que ambos requieren (Chaves-Jiménez, 2015; Melero Aguilar, 2016; Pangol-Lascano y Romero Carrera, 2023). Esto facilita que tanto hombres como mujeres puedan acceder a las mismas oportunidades, condiciones y trato sin obviar las particularidades que tiene cada uno de ellos.

Finalmente, la construcción social del género ha producido diferencias en creencias, conocimientos, experiencias y redes entre mujeres y hombres, lo que ha llevado a la discusión sobre cómo los equipos diversos pueden lograr una mejor rentabilidad (Ferrary y Déo, 2023). Esta dinámica resalta la importancia

de la gestión del capital de trabajo, que puede beneficiarse de perspectivas variadas y enfoques inclusivos.

Por ello, resulta interesante explorar en Chile la posible relación entre la gestión del capital de trabajo y la participación de las mujeres en roles directivos dentro de una empresa u organización. Este artículo busca analizar si una mayor inclusión de mujeres en la organización está asociada con un enfoque más conservador en la administración del capital de trabajo. Para ello, se evaluará la variable dependiente del capital de trabajo, junto con variables independientes de carácter financiero-contable y factores relacionados con la participación femenina en distintos niveles dentro de la organización, como en gerencias de primera línea, en el directorio, y como presidenta o vicepresidenta de este.

Los objetivos específicos son, en primer lugar, medir la correlación entre las variables de género y otras variables financieras-contables, tales como el tamaño de la organización, la tangibilidad de los activos, y la deuda financiera; segundo, determinar si existe una conexión entre el capital de trabajo y la participación de mujeres en la organización; tercero, investigar la relación entre el capital de trabajo y las mujeres en gerencias de primera línea; en cuarto lugar, analizar la relación entre el capital de trabajo y la presencia de mujeres en el directorio y, quinto, examinar si hay un vínculo entre el capital de trabajo y las mujeres que ocupan los cargos de presidenta o vicepresidenta en el directorio.

En los siguientes apartados se presentan una revisión literaria, la metodología empleada, los resultados obtenidos, discusión y, finalmente, las conclusiones y futuras líneas de investigación.

II. Revisiones teóricas previas

Desde la década de 1990, el estudio de la diversidad de género en la gestión y en los directorios ha cobrado relevancia, especialmente en relación con su impacto en el desempeño de las empresas, sin embargo, aún no existe un consenso sobre el aporte de la diversidad de género en los consejos de administración o en la alta gerencia con relación a los resultados empresariales (Benito-Osorio et al., 2019). Por otra parte, Bosone et al., (2022) encontraron que un aumento en la igualdad de género tiene un efecto positivo en el desempeño financiero de las empresas europeas y en su participación en inversiones sostenibles. Otros trabajos proponen una relación distinta: que empresas con bajo nivel de endeudamiento tienen más probabilidades de contratar mujeres en cargos directivos (Faccio et al., 2016). Sin embargo, en un análisis más crítico, un trabajo sobre empresas norteamericanas, realizado entre 2005 y 2019, halló que una mayor diversidad de género en los directorios corporativos se asocia con menores índices de liquidez (Imes y Bazel-Shoham, 2021). De manera similar, otro estudio sobre empresas norteamericanas reveló que las directoras no tienden a ser

particularmente cautelosas, y las empresas no mostraron un exceso de efectivo por ser dirigidas por mujeres (Tosun et al., 2022).

Asimismo, un estudio en empresas de Pakistán sugiere que las directoras son débiles y su presencia es meramente simbólica, y que no tienen un efecto significativo en el desempeño financiero de la empresa o en la gestión del capital de trabajo (Khan et al., 2022). Por otra parte, el estudio de Lo et al., (2023) considera que las ejecutivas mujeres en Taiwán son más agresivas que sus pares masculinos; empresas con menor proporción de mujeres tienden a tener menores niveles de deuda.

Continuando con la presencia de mujeres en la gestión financiera, el estudio de Duque Espinoza et al., (2020) analiza la industria manufacturera de Ecuador y revela que las organizaciones lideradas por mujeres presentan mayores niveles de deuda. Por otro lado, en el contexto de la economía mexicana, la investigación de Rosas Rodríguez et al. (2023), que abarca un grupo de empresas entre 2011 y 2021, encuentra que la presencia de únicamente una mujer en el consejo de administración tuvo un efecto negativo en la rentabilidad de los activos.

Igualmente, en el trabajo de Hernández Ortiz et al. (2020) realizan una variada revisión de literatura y destacan que sus resultados no son concluyentes, ya que algunos estudios encuentran una relación positiva entre la presencia de mujeres en los consejos de administración y las variables que miden el rendimiento de la empresa, mientras que otras investigaciones no hallan evidencia alguna o concluyen que la diversidad de género puede tener efectos negativos en los resultados empresariales.

Por otra parte, para lograr buenos resultados financieros, es fundamental que la gestión del capital de trabajo reciba la atención y dedicación necesarias por parte de la administración, dado que es esencial para la viabilidad de la empresa (García et al., 2018), como diseñar una adecuada estrategia de financiación del capital de trabajo para fortalecer los resultados (Baños-Caballero et al., 2019).

Además, la eficiente administración del capital de trabajo permite a las empresas mantener una estabilidad financiera, sostenibilidad en el tiempo y competitividad en el sector en que operan (García et al., 2018). Esta importancia se ve reflejada en varios estudios en Latinoamérica, que destacan la relevancia de una gestión efectiva del capital de trabajo y su relación directa con la rentabilidad de las empresas (Duque Espinoza et al., 2019; Gallegos Mardones et al., 2024; Jaramillo Aguirre, 2016; Ortega et al., 2023).

El estudio sobre una muestra de empresas chilenas, colombianas, mexicanas y peruanas, durante el periodo 2012-2018, encontró evidencia de una relación positiva con el valor de estas con la incorporación de la mujer en el gobierno corporativo (Torres-Cano y Correa-Mejía, 2021). Similar conclusión para un estudio de empresas españolas (Campbell y Mínguez-Vera, 2008).

Al considerar estudios específicos sobre el capital de trabajo, las conclusiones del trabajo de Sunardi et al. (2020) destacan que, en su análisis de 1235 empresas de 98 economías desarrolladas, se encontró evidencia de que las ejecutivas prefieren financiar el capital de trabajo con fondos internos, lo que sería un indicio de una administración más conservadora del capital de trabajo. Siguiendo con resultados de gestión más conservadora, en un estudio realizado sobre empresas no financieras que cotizan en el mercado bursátil de Malasia, se observó que la presencia de mujeres en los directorios y en la gerencia de primera línea está asociada con un aumento en la inversión en capital de trabajo, lo que sugiere una gestión conservadora (Guizani y Abdalkrim, 2022). Resultados similares fueron encontrados en un análisis de 136 empresas listadas en el mercado bursátil de Indonesia, donde las directoras financieras tienden a optar por políticas de inversión en capital de trabajo más cautelosas, además de evidenciar un efecto positivo en la rentabilidad de las empresas (Kinasih Yekti Nastiti et al., 2019).

Igualmente, el estudio de Hatane et al. (2023) explora cómo la gestión del capital de trabajo y la diversidad en la junta directiva influyen en la rentabilidad y el valor de las empresas indonesias que forman parte del índice LQ45. Aunque no se identifican efectos significativos en la rentabilidad, se observa un impacto positivo en el valor de la empresa, lo que sugiere que el mercado aprecia tanto una gestión efectiva del capital de trabajo como la diversidad en la composición de la junta directiva.

Finalmente, un estudio centrado en empresas energéticas de Pakistán entre 2010 y 2019 analizó cómo la eficiencia de la gestión del capital de trabajo influía en la relación entre la diversidad de la junta directiva, en términos de género y conocimiento financiero, y el desempeño empresarial. Los hallazgos revelaron que la diversidad de género tiene un efecto simbólico, mientras que la experiencia financiera influye significativamente en la gestión del capital de trabajo (Khan et al., 2024).

III. Metodología, materiales y métodos

Para este artículo, la investigación es de tipo cuantitativa y descriptiva. La muestra no probabilística estuvo compuesta en una primera instancia por 152 empresas de distintos sectores de la economía, en donde se excluyeron las organizaciones de los sectores financieros. Como no todas las empresas tenían los datos completos, la muestra se redujo a 76 empresas, con un total de 746 observaciones trimestrales entre los años 2020 y 2022. Se consideraron cuatro variables independientes de género: porcentaje de mujeres dentro de la organización (GO); porcentaje de mujeres en gerencias de primera línea (G); porcentaje de directoras (D); y porcentaje de presidente o vicepresidente del directorio es de género femenino (PV).

También se incluyeron las siguientes variables independientes de tipo financiero-contable: tamaño (TAMV): logaritmo natural de las ventas; tangibilidad (TANG): activos tangibles dividido por el total de activos; crecimiento (Crec): oportunidades de crecimiento de la empresa, estimado como el crecimiento porcentual en ventas; la utilidad, como el margen EBIT (MgEBIT); deuda financiera de corto plazo sobre la deuda total (DcpDT); y antigüedad de la empresa (Edad): logaritmo natural de los años desde el inicio de las cotizaciones bursátiles.

Para la recolección de la información y datos se utilizaron diferentes fuentes. Por una parte, se obtuvieron los indicadores financieros desde los estados financieros trimestrales, informados por las empresas a la Comisión para el Mercado Financiero (CMF). Por otra parte, desde los reportes de indicadores de género en las empresas en Chile, emitidos por el Ministerio de Hacienda, el Ministerio de la Mujer y Equidad de Género, entre otros organismos se obtuvieron las proporciones de participación de mujeres en las empresas que corresponde a las variables de género (Ministerio de Hacienda et al, 2023; Ministerio de Hacienda et al., 2024; MinMujeryEG y Fundación de la Mujer, 2021; MinMujeryEG y Fundación de la Mujer, 2022).

Con el fin de determinar la influencia en la gestión del capital de trabajo, se utilizó el capital de trabajo neto sobre el total de activo (CT) como variable dependiente. Los otros indicadores financieros corresponden a las variables de control de los modelos. Las proporciones de género son las variables independientes en donde se centra el estudio. Siguiendo la metodología de datos de panel, se testearon los siguientes cuatro modelos:

$$CT = \alpha + \beta_{i,t}TAMA + \beta_{i,t}TANG + \beta_{i,t}Crec + \beta_{i,t}MgEBIT + \beta_{i,t}DcpDT + \beta_{i,t}Edad + \beta_{i,t}GO + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$CT = \alpha + \beta_{i,t}TAMA + \beta_{i,t}TANG + \beta_{i,t}Crec + \beta_{i,t}MgEBIT + \beta_{i,t}DcpDT + \beta_{i,t}Edad + \beta_{i,t}G + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$CT = \alpha + \beta_{i,t}TAMA + \beta_{i,t}TANG + \beta_{i,t}Crec + \beta_{i,t}MgEBIT + \beta_{i,t}DcpDT + \beta_{i,t}Edad + \beta_{i,t}D + \varepsilon_i \quad (3)$$

$$CT = \alpha + \beta_{i,t}TAMA + \beta_{i,t}TANG + \beta_{i,t}Crec + \beta_{i,t}MgEBIT + \beta_{i,t}DcpDT + \beta_{i,t}Edad + \beta_{i,t}PV + \varepsilon_i \quad (4)$$

Como se puede observar, los modelos mantienen una estructura, y solo van iterando en la variable de género, siendo la variable dependiente el capital de trabajo neto sobre el total de activos (CT). La base de datos utilizada es desbalanceada, se utilizaron metodologías de datos de panel con efectos aleatorios y fijos. Se realizaron distintas pruebas para evaluar la presencia de heterocedasticidad, autocorrelación y autocorrelación contemporánea. Adicionalmente, se realizó un análisis correlacional.

IV. Resultados

La Tabla 1 presenta los principales resultados de estadística descriptiva de las variables utilizadas en este artículo. Entre los hallazgos más destacados, se

observa que el capital de trabajo neto tiene una media positiva de 13%, aunque con una considerable variabilidad (17%), lo que sugiere diferencias significativas en la gestión del capital entre las empresas. Además, la deuda de corto plazo muestra una media de 29%, revelando que muchas empresas dependen de este tipo de financiamiento.

Tabla 1: Estadísticas de las variables

Variable	Obs.	Mean	Std. Dev.	Min	Max
CTN	746	0,13	0,17	-0,80	0,79
TAMV	746	13,06	1,74	6,70	17,24
Crec	746	0,03	0,22	-1,00	4,23
DcpDT	746	0,29	0,28	0,00	1,00
MgEBIT	746	0,14	0,30	-1,35	3,32
Edad	746	2,82	0,81	0,00	3,50
GO	746	0,30	0,18	0,00	0,83
G	746	0,17	0,17	0,00	1,00
D	746	0,12	0,13	0,00	0,60
PV	746	0,06	0,18	0,00	1,00

Fuente: elaboración propia.

En relación con la representación de género, el porcentaje de mujeres en la organización es del 30% (GO), mientras que en los niveles de gerencia se reduce al 17% y en los directorios, solo alcanza el 12%. Estos promedios evidencian una baja participación femenina en las posiciones de alta dirección. Además, solo un 6% en la participación femenina como presidenta o vicepresidenta del directorio (PV) resalta esta tendencia. Estos datos brindan una perspectiva integral sobre la situación financiera y de género en las empresas analizadas, indicando oportunidades de mejora en la gestión del capital de trabajo y en la diversidad organizacional.

En general se puede observar que los índices de correlación entre las variables independientes son relativamente bajos (Tabla 2); es decir, las ventas, los activos tangibles, el crecimiento, la deuda financiera o la edad de la organización no tienen relación relevante con la participación de mujeres en diferentes puestos de las empresas.

Tabla 2. Matriz de correlaciones entre las variables del estudio

	GO	G	D	PV	CTN	TAMV	Crec	DcpDT	Edad
GO	1,00								
G	0,24	1,00							
D	0,16	0,07	1,00						
PV	0,12	0,20	0,34	1,00					
CTN	0,20	0,11	- 0,06	- 0,03	1,00				
TAMV	0,04	- 0,29	- 0,02	- 0,03	- 0,27	1,00			
Crec	- 0,04	0,01	0,00	- 0,01	- 0,02	0,04	1,00		
DcpDT	- 0,07	0,18	- 0,08	0,04	0,06	- 0,27	0,03	1,00	
Edad	- 0,16	- 0,09	0,12	0,02	- 0,10	0,13	0,02	- 0,12	1,00

Fuente: elaboración propia.

También, los resultados muestran que la correlación positiva más fuerte 0,34 se encuentra entre mujeres ocupando roles de presidenta o vicepresidenta del directorio y la presencia femenina en dicho órgano. Esto sugiere que las líderes femeninas podrían fomentar la inclusión. Además, se identifica una correlación de 0,24 entre mujeres en roles gerenciales y su presencia en la organización. Por otro lado, una correlación negativa de -0,29 entre “TAMV” y “G” sugiere que a medida que el tamaño aumenta, la participación femenina en la gerencia (G) tiende a disminuir, lo que podría reflejar tendencias inversas en los contextos que representan.

Adicionalmente, la variable PV muestra correlaciones positivas significativas con G (0,20) y D (0,34), esto puede implicar que los porcentajes de participación femenina en las gerencias y los directorios pueden estar relacionados con un mayor desempeño o protagonismo de mujeres presidentas o vicepresidentas. Por otro lado, la variable Crec no presenta correlaciones significativas con las demás variables, sugiriendo que puede no estar influyendo directamente en este contexto.

En el contexto del análisis de regresión de datos de panel, se llevaron a cabo evaluaciones de modelos tanto con efectos fijos como con efectos aleatorios. Los resultados de estos modelos son presentados en la Tabla 3.

Tabla 3. Resultados de los modelos con datos de panel con métodos de efectos fijos y variables

Variable	m1fe	m1re	m2fe	m2re	m3fe	m3re	m4fe	m4re
TANG	-0,12464988**	-0,14096877***	-0,11306786**	-0,1324262***	-0,13844207***	-0,15117873***	-0,11941597**	-0,13717568***
TAMV	0,01901355*	0,00169266	0,01571936*	0,0011479	0,02293019**	0,00455642	0,01808257*	0,00181429
Crec	-0,00981852	-0,00130111	-0,00829381	-0,00100838	-0,0105703	-0,00198938	-0,01000938	-0,00205447
DepDT	-0,03762513*	-0,03658066*	-0,04544358**	-0,04473865***	-0,03651742*	-0,0364309*	-0,0351296*	-0,03474884*
MgEBIT	0,01420806	0,00627583	0,01104511	0,00420786	0,01808834	0,00958158	0,01208082	0,00447128
Edad	-0,02113693	-0,00915874	-0,02188266	-0,01113703	-0,01337488	-0,0042856	-0,02023843	-0,00997114
GO	-0,0716587	-0,00983992						
G			0,10743508***	0,10778743***				
D					-0,13390309***	-0,11742421**		
PV							-0,07745881**	-0,07533929**
_cons	0,01592961	0,20415784*	0,02060835	0,19638771*	-0,0581006	0,16812019	0,00651171	0,20463862*
N	746	746	746	746	746	746	746	746
r2	0,03594358		0,05225394		0,05020556		0,04681552	
r2_a	-0,08329115		-0,06496353		-0,06726524		-0,07107457	
F	3,5312982		5,2220679		5,00654		4,6518788	
Legend: *								
p<0.05;								
p<0.01;								
p<0.001								

Fuente: elaboración propia.

Para avanzar en el análisis de los modelos previos, se aplicó la prueba de Hausman, que evaluó las diferencias entre los coeficientes de efectos fijos y aleatorios. Los resultados para los cuatro modelos mostraron valores de Prob>-Chi2 de 0,0053, 0,0618, 0,0038 y 0,0306, lo que sugiere que es más adecuado utilizar el método de efectos fijos. Además, se llevó a cabo la prueba de Wooldridge para detectar autocorrelación en los modelos, encontrando problemas de autocorrelación en todos ellos. La prueba de Breusch y Pagan reveló correlación contemporánea en los residuales de todos los modelos, mientras que la prueba modificada de Wald indicó la presencia de heterocedasticidad en cada uno de ellos.

Ante los problemas mencionados en el párrafo anterior, se aplicó la metodología de errores estándar corregidos para panel (Panel Corrected Standard Errors o PCSE), tal como se establece en el estudio de Beck y Katz, (1995). Esta metodología es ampliamente utilizada en investigaciones con datos de panel y permite abordar eficazmente los problemas de autocorrelación, heterocedasticidad y correlación contemporánea. Los resultados obtenidos se presentan en la Tabla 4.

Tabla 4: Resultados Datos de panel con métodos PCSE

Variable	m1pcse	m2pcse	m3pcse	m4pcse
TANG	-0,18095288***	-0,19156519***	-0,19053029***	-0,18624192***
TAMV	-0,01588569***	-0,01513481***	-0,01448906***	-0,01515212***
Crec	0,00451403	0,00510591	0,00381288	0,00340666
DcpDT	-0,0310226	-0,03967467	-0,03451568	-0,0325949
MgEBIT	-0,01888406	-0,0207954	-0,01761462	-0,02177576
Edad	0,00770027	0,00634434	0,0080352	0,00514602
GO	0,05818263			
G		0,07484441***		
D			-,07535089***	
PV				-,06291569***
_cons	0,38884318***	0,39426512***	0,40079211***	0,40981549***
N	746	746	746	746
r2	0,15728388	0,16320935	0,1593616	0,16119799

legend: * p<0.05; ** p<0.01; *** p<0.001

Fuente: elaboración propia.

Con base en los resultados de la regresión de datos de panel (Tabla 4), se observa que, de las variables de control, la tangibilidad de los activos y el tamaño son las únicas significativas y ambas con una relación inversa, lo que indica que

a mayor tamaño en ventas es menor la necesidad de capital de trabajo neto. Asimismo, todas las variables de género resultaron significativas con excepción del porcentaje de mujeres dentro de la organización (GO), lo cual era esperable, debido a que a mayor número de mujeres en una organización no implica necesariamente una participación femenina en la toma de decisiones financieras sobre la gestión del capital de trabajo.

La variable G, que refleja la presencia de mujeres en posiciones de alta dirección, muestra un coeficiente positivo y significativo, sugiriendo que una mayor representación femenina en la alta dirección se asocia con un aumento en el capital de trabajo. Finalmente, las variables D y PV presentan un coeficiente negativo y significativo, esto podría incentivar estrategias que afecten negativamente la liquidez.

V. Discusión

Varios estudios han examinado el impacto de la pandemia de COVID-19 en el desempeño financiero de las empresas chilenas y los mercados bursátiles. Por ejemplo, Núñez-Laguna et al. (2022) destacan el bajo nivel de divulgación sobre los efectos del COVID-19 en los estados financieros de las empresas, subrayando la necesidad de mejorar la transparencia. Por otro lado, Rakshit y Neog, (2022) encontraron un aumento en la volatilidad del mercado durante la crisis, mientras que González y Gallizo, (2021) revelaron una respuesta ineficiente del IPSA, con la mayoría de las empresas experimentando retornos negativos tras el primer caso confirmado.

Por lo anterior, el impacto de la pandemia de COVID-19 en el desempeño financiero de las empresas chilenas sugiere un posible sesgo en los resultados, derivado de la ineficacia en las respuestas de las empresas y el mercado ante la crisis. Por lo que, los resultados antes descritos permiten las siguientes discusiones.

Con respecto al primer objetivo específico, los coeficientes de correlación entre las diferentes variables fueron relativamente bajos, lo que sugiere que no hay relaciones fuertes entre ellas, pero si puede haber una pequeña conexión entre la participación de género en la gestión y en los consejos de administración. También se observa una interdependencia significativa entre las variables analizadas, lo que podría indicar que las variables juegan un papel en la gestión del capital de trabajo.

Respecto al segundo objetivo planteado, tampoco se observó una relación significativa entre capital de trabajo neto y participación de mujeres dentro de la organización. El coeficiente de correlación más alto fue 0,20 entre el CTN y mujeres en la organización (GO), lo que sugiere que otros factores pueden estar influyendo en la gestión de recursos financieros de la gestión del capital de trabajo.

Para el tercer objetivo se observó una relación significativa directa entre capital de trabajo neto y mujeres en gerencias de primera línea, lo cual confirma

que las mujeres optan por una estrategia más conservadora, con menor riesgo de iliquidez en el corto plazo. En cambio, para las mujeres en directorios se encontró una relación inversa. Esto último está en la misma línea del estudio sobre el impacto del género femenino en el nivel de apalancamiento en empresas de Taiwán (Lo et al., 2023). En otro estudio reciente, en empresas del S&P, el porcentaje de mujeres también obtuvo significancia y una relación inversa (Imes y Bazel-Shoham, 2021). El trabajo de Sunardi et al. (2020) también obtiene una relación directa y significativa con el género femenino, pero aquí se consideró solo la gerencia general.

Con respecto a la regresión de datos de panel, la relación inversa y significativa de las variables de tamaño y tangibilidad coincide con lo encontrado por el trabajo de Vasquez-Tejos y Pape-Larre, (2020) que estudia el capital de trabajo neto en un grupo de empresas que cotizan en bolsa, caso contrario con las oportunidades de crecimiento, que arroja resultados disímiles en ambos estudios.

Para el cuarto objetivo específico, se encontró evidencia de una relación significativa e inversa entre el capital de trabajo y el porcentaje de mujeres en directorios, lo cual es coherente con el trabajo de Guizani y Abdalkrim (2022), quienes concluyen que a mayor participación de mujeres en los directorios la estrategia del capital de trabajo es más agresiva la administración de este, prefiriendo financiamiento de corto plazo.

Finalmente, para el quinto objetivo, los resultados muestran una relación significativa inversa entre el nivel de capital de trabajo neto y el porcentaje de presidente o vicepresidente del directorio si es de género femenino. Este hallazgo sugiere que, a medida que aumenta la representación femenina en estos altos cargos, las empresas tienden a mantener niveles más bajos de capital de trabajo neto con una estrategia de gestión de capital de trabajo más agresiva.

VI. Conclusiones

Los resultados y discusiones anteriores proporcionan una base para extraer conclusiones sobre la gestión de capital de trabajo y la participación de género en empresas chilenas.

A partir del análisis correlacional entre las variables independientes se observa que no existe una correlación relevante entre la participación de mujeres en diferentes posiciones dentro de una organización y las variables de tipo financiero en las organizaciones estudiadas. Además, si bien es cierto que, en el modelo de datos de panel planteado, la variable género femenino es una más de una serie de otras variables independientes, se encontró significancia en su relación con el capital de trabajo. En algunos casos con una relación directa y en otros con una relación inversa.

Es importante señalar que era esperable que el porcentaje de mujeres dentro de la organización (GO) resultase un factor no significativo del nivel de capital de

trabajo, ya que la participación femenina dentro de una organización no necesariamente tiene posiciones de liderazgo para la toma de decisiones financieras.

En resumen, de los modelos investigados solo se encontró una relación significativa directa, en aquel que relaciona el capital de trabajo neto con el porcentaje de mujeres que participan en gerencias de primera línea. En otras palabras, en las empresas chilenas se observa que, cuando hay participación de mujeres en las gerencias de primera línea, el capital de trabajo es más conservador. Por otra parte, se observa el efecto contrario, es decir, cuando la participación de mujeres es en directorios o tomando posiciones en la presidencia o vicepresidencia del directorio el capital de trabajo neto disminuye.

A pesar de que la evidencia indica una relación directa entre capital de trabajo neto y mujeres en gerencias de primera línea, puede que el resultado encontrado no sea concluyente ya que no necesariamente todas las gerencias tienen una incidencia directa en la toma de decisión de la gestión financiera de la empresa.

La investigación se llevó sobre grandes empresas que informan sus resultados a la Comisión para el Mercado Financiero (CMF), por lo que otra línea de investigación puede ser comprobar las hipótesis en empresas de menor tamaño. Otro aspecto interesante por estudiar es el tipo de financiamiento que utilizan las empresas de acuerdo con su ciclo de vida y su relación con el género femenino.

Si bien la literatura no es concluyente, la tendencia es que la participación de mujeres en directorios, consejos de administración y gerencias promueva estrategias y posiciones más conservadoras. Pero, bajo un criterio de racionalización y búsqueda de optimización de los resultados financieros, no debiésemos encontrar diferencias entre empresas debido al género de sus ejecutivos o directores, sean estos hombres o mujeres, ya que se supone que las decisiones económicas y financieras se buscan con racionalidad. Por ello, una futura línea de investigación podría ser el impacto de las cualidades duras o blandas que diferencian al género en los resultados financieros.

Por otra parte, conviene realizar este tipo de análisis para otros países ya que la influencia femenina en la toma de decisiones financieras no sólo puede ser un fenómeno chileno.

Referencias bibliográficas

- Abud, M. J., Eyzaguirre, S., y Feliú, J. T. (2023). Propuestas para fomentar la participación laboral femenina en Chile. Puntos de Referencia, (64). https://static.cepchile.cl/uploads/cepchile/2023/01/pder642_abud_et-al.pdf
- Alonso Suárez, A. C., Ortiz Díaz, D., Pérez Barral, O., Mendoza Torriente, A. R., y Ripoll Feliu, V. M. (2013). Análisis del capital de trabajo neto en una empresa integral de servicios automotores. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 56, 41-60. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.14673>

- Améstica Rivas, L., King Domínguez, A., Moraga Dionicio, V., y Romero Romero, R. (2021). Influencia del directorio en el desempeño del Mercado Integrado Latinoamericano. *Revista Finanzas y Política Económica*, 13(1), 225-251. <https://doi.org/10.14718/revfinanzpolitecon.v13.n1.2021.10>
- Araya, F., Kuschel, K., y Alsua, C. (2022). Recomendaciones para una política nacional de emprendimiento femenino en Chile. *Revista de Ciencias de la Gestión*, (7). <https://doi.org/10.18800/360gestion.202207.004>
- Astelarra, J. (2005). *El sistema de género, nuevos conceptos y metodología* [documento de trabajo]. Centro de Estudios Miguel Enríquez. https://www.archivochile.com/Mov_sociales/mov_mujeres/doc_gen_cl/MSdocgenc10014.pdf
- Baños-Caballero, S., García-Teruel, P. J., y Martínez-Solano, P. (2019). Net Operating Working Capital and Firm Value: A Cross-Country Analysis. *BRQ Business Research Quarterly*, S2340943618300963. <https://doi.org/10.1016/j.brq.2019.03.003>
- Beck, N., y Katz, J. N. (1995). What To Do (and Not to Do) with Time-Series Cross-Section Data. *American Political Science Review*, 89(3), 634-647. <https://doi.org/10.2307/2082979>
- Benito-Orsorio, D., Jiménez, A., Díaz Dávila, C., y Zazo Vaquero, M. (2019). La diversidad de género en los consejos de administración y el rendimiento empresarial: Perspectivas actuales y futuras. *Management international*, 23(2), 12-22. <https://doi.org/10.7202/1060027ar>
- Bosone, C., Bogliardi, S. M., y Giudici, P. (2022). Are ESG Female? The Hidden Benefits of Female Presence on Sustainable Finance. *Review of Economic Analysis*, 14(2), 253-274. <https://doi.org/10.15353/rea.v14i2.5005>
- Campbell, K., y Mínguez-Vera, A. (2008). Gender Diversity in the Boardroom and Firm Financial Performance. *Journal of Business Ethics*, 83(3), 435-451. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9630-y>
- Chaves-Jiménez, R. (2015). Aspectos relevantes para la transversalización de la perspectiva de género en el proceso de desarrollo curricular universitario. *Revista Espiga*, 29, 33-43. <https://www.redalyc.org/pdf/4678/467846262004.pdf>
- Congreso Nacional de Chile (2021, 24 de junio). Ley 21356. *Establece la representación de género en los directorios de las empresas públicas y sociedades del estado que indica*. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1162243>
- Congreso Nacional de Chile (2022, 18 de noviembre). Ley 21510. *Extiende transitoriamente el permiso postnatal parental*. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1184723>
- Congreso Nacional de Chile (2023, 22 de diciembre). Ley 21645. *Modifica el título II del libro II del código del trabajo “de la protección a la maternidad, paternidad y vida familiar” y regula un régimen de trabajo a distancia y teletrabajo en las condiciones que indica*. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1199604>
- Duque Espinoza, G. M., Espinoza Flores, O., González Soto, K., y Sigüencia Muñoz, A. (2019). Influencia de la administración del capital de trabajo en la rentabilidad empresarial. *INNOVA Research Journal*, 4(3.1), 1-17. <https://doi.org/10.33890/innova.v4.n3.1.2019.1060>
- Duque Espinoza, G., Córdova León, F., González Soto, K., y Aguirre Quezada, J. C. (2020). Evaluación de la gestión financiera y cualidades gerenciales en empresas

- ecuatorianas. *INNOVA Research Journal*, 5(3.1), 115-184. <https://doi.org/10.33890/innova.v5.n3.1.2020.1562>
- Faccio, M., Marchica, M.-T., y Mura, R. (2016). CEO Gender, Corporate Risk-Taking, and The Efficiency of Capital Allocation. *Journal of Corporate Finance*, 39, 193-209. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2016.02.008>
- Ferrary, M., y Déo, S. (2023). Gender Diversity and Firm Performance: When Diversity at Middle Management and staff Levels Matter. *The International Journal of Human Resource Management*, 34(14), 2797-2831. <https://doi.org/10.1080/09585192.2022.2093121>
- Gallegos Mardones, J. A., Moraga-Flores, H., Navarrete-Oyarce, J., y Araya-Castillo, L. (2024). Effects of the Working Capital Management on Small And Medium-Sized Enterprises. A Case Study of Chilean Companies. *Interciencia*, 49(09), 544-553. https://www.interciencia.net/wp-content/uploads/2024/10/06_7225_Com_Gallegos_v49n9_10.pdf
- García, F., González-Bueno, J., Rueda-Barrios, G., y Oliver, J. (2018). Caracterización de los mercados de capitales de Latinoamérica, 2000-2016: un análisis comparativo. *Espacios*, 39(50), 25-33. <https://www.revistaespacios.com/a18v39n50/18395025.html>
- González, P. A., y Gallizo, J. L. (2021). Impact of COVID-19 on the Stock Market by Industrial Sector in Chile: An Adverse Overreaction. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(11), 548. <https://doi.org/10.3390/jrfm14110548>
- Guizani, M., y Abdalkrim, G. (2022). Female Directors and Working Capital Management: Aggressive vs. Conservative Strategy. *Management Research Review*, 2021. <https://doi.org/10.1108/MRR-02-2022-0146>
- Guizardi, M., Nazal-Moreno, E. A., Araya-Morales, I. M., y López-Contreras, E. (2023). De avances y retrocesos. Políticas y normativas de igualdad de género en ciencia y educación superior en Chile (2015-2023). *Rumbos TS. Un espacio crítico para la reflexión en Ciencias Sociales*, 30, 61-96. <https://doi.org/10.51188/rrts.num30.767>
- Hatane, S. E., Winoto, J., Tarigan, J., y Jie, F. (2023). Working Capital Management and Board Diversity Towards Firm Performances in Indonesia's LQ45. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(2), 276-299. <https://doi.org/10.1108/JAEE-11-2018-0130>
- Hernández Ortiz, M. J., García Martí, E., Martínez Jiménez, R., Pedrosa Ortega, C., y Ruiz Jiménez, C. (2020). El efecto de la diversidad de género sobre el rendimiento de las sociedades cooperativas agroalimentarias españolas. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 133. <https://doi.org/10.5209/reve.67337>
- Imes, M., y Bazel-Shoham, O. (2021). Gender, Board, and Working Capital. *Global Economy Journal*, 21(03), 2150014. <https://doi.org/10.1142/S2194565921500147>
- Jaramillo Aguirre, S. (2016). La correlación entre la gestión del capital de trabajo y la rentabilidad en la industria de distribución de químicos en Colombia durante el periodo 2008—2012. *Revista Finanzas y Política Económica*, 8(2), 327-347. <https://doi.org/10.14718/revfinanzpolitecon.2016.8.2.6>
- Khan, A., Yahya, F., y Waqas, M. (2022). The Asymmetric Effect of Board Diversity on Firm Risk and Working Capital Policies: Evidence from Panel Quantile Regression. *Iranian Journal of Management Studies, Online First*. <https://doi.org/10.22059/ijms.2022.332495.674802>

- Khan, A. N., Yahya, F., y Waqas, M. (2024). Board Diversity and Working Capital Management Strategies: Evidence from Energy Sector of Pakistan. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 40(3), 658-672. <https://doi.org/10.1108/JEAS-09-2021-0183>
- Kinasih Yekti Nastiti, P., Dorkas Rambur Atahau, A., y Supramono, S. (2019). Working Capital Management Policy: Female Top Managers and Firm Profitability. *Central European Management Journal*, 27(3), 107-127. <https://doi.org/10.7206/cemj.2658-0845.5>
- Liberona de la Fuente, D., y Rojas Amadei, C. (2023). Relevancia de la resiliencia e innovación en el ecosistema emprendedor chileno. *Para Emprender*, 08(01). <https://doi.org/10.18259/per.2023005>
- Lo, H.-C., Ting, L. Y., y Chien, C.-Y. (2023). The Influence of the Gender of the Chairman and CEO on the Company's Financial Leverage. *Journal of Economics, Finance and Accounting Studies*, 5(1), 26-41. <https://doi.org/10.32996/jefas.2023.5.1.3>
- Loggia-Gago, S. M. (1998). Legislación laboral y participación de la mujer en el mercado de trabajo. El caso de Suecia y México. *Papeles de Población*, 4(15), 95-125. <https://www.redalyc.org/pdf/112/11201505.pdf>
- Melero Aguilar, N. (2016). Reivindicar la igualdad de mujeres y hombres en la sociedad: una aproximación al concepto de género. *Barataria. Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales*, 11, 73-83. <https://doi.org/10.20932/barataria.v0i11.152>
- Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, Fundación Chile Mujeres, y Organización Internacional del Trabajo (OIT). (2023). *Cuarto reporte de indicadores de género en las empresas en Chile 2022* [informe]. Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, Fundación Chile Mujeres, y Organización Internacional del Trabajo (OIT). <https://www.chilemujeres.cl/wp-content/uploads/2023/03/4o-REPORTE-INDICADORES-DE-GENERO-EN-EMPRESAS-EN-CHILE.pdf>
- Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, Fundación Chile Mujeres, y Organización Internacional del Trabajo (OIT). (2024). *Quinto reporte de indicadores de género en las empresas en Chile 2023* [informe]. Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, Fundación Chile Mujeres, y Organización Internacional del Trabajo (OIT). https://www.chilemujeres.cl/wp-content/uploads/2024/03/ORIGINAL_QUINTO_REPORTE_INDICADORES_GENERO_2023_1_PAGINA_DIGITAL.pdf
- Ministerio de la Mujer y la Equidad de Género (MinMujeryEG). (s. f.). *Avances Legislativos – Leyes Publicadas*. Consultado el 19 de octubre de 2024. https://minmujeryeg.gob.cl/?page_id=35959
- Ministerio de la Mujer y de la Equidad de Género, y Fundación Chile Mujeres. (2021). *Segundo reporte de indicadores de género en las empresas en Chile 2020* [informe]. Ministerio de la Mujer y de la Equidad de Género, y Fundación Chile Mujeres. <https://www.chilemujeres.cl/wp-content/uploads/2023/03/REPORTE-INDICADORES-DE-GENERO-EN-LAS-EMPRESAS-EN-CHILE-2020.pdf>
- Ministerio de la Mujer y de la Equidad de Género, y Fundación Chile Mujeres. (2022). *Tercer reporte de indicadores de género en las empresas en Chile 2021* [informe]. Ministerio de la Mujer y de la Equidad de Género, y Fundación Chile Mujeres. <https://www.>

chilemujeres.cl/wp-content/uploads/2023/03/REPORTE-INDICADORES-DE-GENERO-EN-LAS-EMPRESAS-EN-CHILE-2021.pdf

- Ministerio de la Mujer y la Equidad de Género (MinMujeryEG). (2023, 6 de junio). *Ministerio de la Mujer destaca el aumento de la participación de mujeres en directorios de empresas y espacios de toma de decisiones*. <https://minmujeryeg.gob.cl/?p=50957>
- Montalvo Romero, J. (2020). El trabajo desde la perspectiva de género. *Revista de la Facultad de Derecho*, (49), 1-19. <https://doi.org/10.22187/rfd2020n49a6>
- Núñez-Laguna, I., Hernández-Pajares, J., y Llauce Ontaneda De Agapito, Y. M. (2022). Análisis de los criterios de revelación financiera por efectos de la pandemia por COVID-19 de empresas cotizadas chilenas y peruanas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 80, 49-76. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n80a03>
- Ortega, N. I. D., Zapata, R. A. E., y Ortiz, E. J. G. (2023). Gestión del capital de trabajo y rentabilidad en empresas del sector manufactura colombiano. *International Journal of Professional Business Review*, 8(9), e03755. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i9.3755>
- Pangol-Lascano, A., y Romero Carrera, E. (2023). La igualdad de género en las normas internacionales de trabajo y la contratación equitativa. *Revista Universidad y Sociedad*, 15(2), 336-345. <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/3634>
- Rakshit, B., y Neog, Y. (2022). Effects of the COVID-19 pandemic on stock market returns and volatilities: Evidence from selected emerging economies. *Studies in Economics and Finance*, 39(4), 549-571. <https://doi.org/10.1108/SEF-09-2020-0389>
- Rizzo, M. M. (2007). El capital de trabajo neto y el valor en las empresas la importancia de la recomposición del capital de trabajo neto en las empresas que atraviesan o han atravesado crisis financieras. *Revista Escuela de Administración de Negocios*, 61, 103-122. <https://doi.org/10.21158/01208160.n61.2007.421>
- Rosas Rodríguez, B., Demmler, M., y Razo Zamora, L. A. (2023). Diversidad de género y desempeño financiero en empresas bursátiles mexicanas. *Retos: Revista de Ciencias de la Administración y Economía*, 13(25), 161-178. <https://doi.org/10.17163/ret.n25.2023.10>
- Sánchez Lobos, L., y Figueroa Rubio, P. (2022). Participación política de las mujeres en el proceso constituyente chileno. *Revista de Derecho Político*, (113), 223-243. <https://doi.org/10.5944/rdp.113.2022.33573>
- Stanziola, J., y Araúz-Reyes, N. M. (2023). Rigidez en las reglas del juego: explorando respuestas con enfoque de género ante el covid-19 en América Latina y el Caribe. *Polis Revista Latinoamericana*, 22(64), 221-263. <http://dx.doi.org/10.32735/s0718-6568/2023-n64-1712>
- Sunardi, S., Damayanti, T. W., y Supramono, S. (2020). Internally Financed Working Capital: Top Manager Preferences from the Perspective of Gender. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 23(1), 38-45. <https://doi.org/10.14414/jebav.v23i1.2133>
- Torres-Cano, S. M., y Correa-Mejía, D. A. (2021). Impacto del gobierno corporativo en el valor de las empresas latinoamericanas: Evidencia desde el MILA. *Suma de Negocios*, 12(26), 73-82. <https://doi.org/10.14349/sumneg/2021.V12.N26.A8>

- Tosun, O. K., El Kalak, I., y Hudson, R. (2022). How Female Directors Help Firms to Attain Optimal Cash Holdings. *International Review of Financial Analysis*, 80, 102034. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2022.102034>
- Vasquez-Tejos, F. J., y Pape-Larre, H. M. (2020). Determinantes del capital de trabajo y ciclo de conversión de efectivo en empresas chilenas. *CAPIC Review, Journal Of Accounting, Auditing And Business Management*, 18(1), 1-15. [https://doi.org/DOL: https://doi.org/10.35928/cr.vol18.2020.107](https://doi.org/DOL:https://doi.org/10.35928/cr.vol18.2020.107)

Urbina, C., (2025) ¿Por qué Pacioli y No Cotrugli?
Contaduría Universidad de Antioquia, 86,
137-158. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a06>

¿Por qué Pacioli y No Cotrugli?

Carlos Urbina

carlos@urbina.net

Orcid: 0000-0002-9825-7116

Instituto Superior Antequera, Panamá

¿Por qué Pacioli y No Cotrugli?

Resumen: *Este artículo examina la controversia sobre la paternidad de la contabilidad, proponiendo que, aunque Benedetto Cotrugli escribió sobre la partida doble antes que Luca Pacioli, este último es considerado el verdadero padre de la disciplina. Este análisis se fundamenta en una revisión del contexto histórico, las similitudes y diferencias entre las contribuciones de ambos autores y el impacto que sus textos tuvieron en el desarrollo contable en los siglos venideros.*

Palabras clave: *contabilidad a la veneciana; Fraile Luca Pacioli; historia de la contabilidad; precursores de la contabilidad; Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita.*

Why Pacioli and not Cotrugli?

Abstract: *This article examines the controversy over the paternity of accounting, proposing that while Benedetto Cotrugli discussed double entry before Luca Pacioli, the latter is widely regarded as the true father of the discipline. This analysis is based on a review of the historical background, the similarities and differences between the contributions of both authors and the impact of their writings on the evolution of accounting in the centuries that followed.*

Keywords: *Venetian accounting; Friar Luca Pacioli; history of accounting; precursors of accounting; Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita.*

Por que Pacioli e não Cotrugli?

Resumo: *Este artigo analisa a controvérsia sobre a paternidade da contabilidade, propondo que, embora Benedetto Cotrugli tenha escrito sobre partidas dobradas antes de Luca Pacioli, este último é considerado o verdadeiro pai da disciplina. Esta análise é baseada na revisão do contexto histórico, nas semelhanças e diferenças entre as contribuições de ambos os autores e no impacto que seus textos tiveram no desenvolvimento contábil nos séculos seguintes.*

Palavras-chave: *Contabilidade veneziana; Frei Luca Pacioli; história da contabilidade; precursores da contabilidade; Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita.*

Pourquoi Pacioli et pas Cotrugli ?

Résumé : *Cet article examine la polémique sur la paternité de la comptabilité, en proposant que, bien que Benedetto Cotrugli ait écrit sur la double entrée avant Luca Pacioli, ce dernier soit considéré comme le véritable père de la discipline. Cette analyse repose sur une revue du contexte historique, des similitudes et des différences entre les contributions des deux auteurs, ainsi que de l'impact de leurs textes sur le développement de la comptabilité au cours des siècles suivants.*

Mots-clés : *comptabilité à la vénitienne ; Fraile Luca Pacioli ; histoire de la comptabilité ; précurseurs de la comptabilité ; Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita.*

¿Por qué Pacioli y No Cotrugli?

Carlos Urbina

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a06>

Primera versión recibida en abril de 2024– versión aceptada en febrero de 2025

I. Introducción

Este artículo trata de contestar la pregunta sobre porqué consideramos a Pacioli como padre de la contabilidad. Esta pregunta es relevante, porque Cotrugli escribió un libro con instrucciones contables décadas antes que Pacioli y su obra es la primera que conocemos sobre la partida doble. Su figura ha estado en forma creciente en nuestro gremio por traducciones recientes al italiano moderno (Carraro y Favero, 2017; Ugo Tucci, 1990), al inglés (Phillmore, 2016; Cotrugli, 2016), nuevas publicaciones de su texto original (Sangster, 2014), artículos académicos sobre su obra (Sangster, 2015), la atribución de paternidad de otras disciplinas (Suárez, 2012) y sobre el impacto que tuvo su conocimiento en actividades gubernamentales que ejerció en el Reino de Nápoles (Perfetto, 2017). Este renovado interés en Cotrugli causa preguntas sobre cuál es su lugar en la historia contable. Al tener un texto anterior a Pacioli, incluso se podría pensarlo como el padre de nuestra disciplina, sin entender que ni él, ni Pacioli reclamaron esa paternidad. Este artículo trata de abordar dicha paternidad mediante el análisis de los textos escritos por ambos autores, el impacto que tuvieron en el desarrollo de las prácticas contables de los siglos posteriores a sus respectivas publicaciones.

II. Metodología

Para contestar esta pregunta, analizaremos el contexto histórico en que ambos autores vivieron, sus similitudes, para luego observar sus diferencias, analizar sus textos, evaluar el impacto histórico de los mismos, las razones por las que el de Cotrugli no fue reproducido mientras que el de Pacioli sí. Luego, veremos las razones por las que hoy podemos leer a Pacioli en un salón de clases, mientras nos costaría aceptar muchas de las enseñanzas de Cotrugli y finalizar abordando la respuesta al título del artículo.

La metodología consiste en un análisis histórico y comparativo, destacando cinco componentes principales:

1. **Análisis del contexto histórico:** se examina el entorno en el que vivieron y trabajaron tanto Cotrugli como Pacioli, incluyendo la evolución de la partida doble antes de sus publicaciones. Este análisis incluye referencias a documentos y prácticas contables anteriores.
2. **Comparación de biografías:** se lleva a cabo una comparación de las vidas de ambos autores, evaluando su educación, orígenes socioeconómicos, y roles en la sociedad. Lo anterior permite comprender las influencias que sus vidas tuvieron en sus respectivas obras.
3. **Similitudes y diferencias en las obras:** se evalúan las similitudes en sus enseñanzas contables y se identifican las diferencias en la profundidad, complejidad y estilo de escritura de sus textos. Este análisis incluye la comparación del contenido y la estructura de ambos textos.
4. **Evaluación del Impacto histórico:** se analizan las razones por las cuales la obra de Pacioli llegó a ser más reconocida y utilizada que la de Cotrugli, incluyendo el impacto de la imprenta y la difusión de sus textos a través de traducciones de estos.
5. **Conclusiones y reflexiones:** la metodología permite la formulación de conclusiones sobre por qué Pacioli es considerado el padre de la contabilidad, a pesar de que Cotrugli abordó temas similares con anterioridad.

Los cinco puntos de esta metodología permiten una comprensión de la evolución de la contabilidad y el papel de ambos autores en su desarrollo.

III. Contexto Histórico de Cotrugli y Pacioli

Pacioli y Cotrugli vivieron mucho después del nacimiento de la partida doble y su estandarización entre los comerciantes italianos. Tenemos evidencias de dos casas comerciales que ya la usaban en 1296 —Rinieri Fini— y 1299 —Farolfi— (Soll, 2014). La sofisticación de estos registros supera a Pacioli, encontrando ítems que no llegan a ser mencionados por el Fraile, como gastos pagados por adelantado, el año contable y la diferencia entre cuentas nominales y cuentas reales (Lee, 1977).

Por su parte, Martinelli (1974) analizó al menos 33 registros de comerciantes e incluso bancos, donde se llevaba la contabilidad por partida doble en los siglos anteriores al nacimiento de Pacioli y de Cotrugli. Según él, ya debió ser ampliamente usada la contabilidad por partida doble para inicios del siglo XIII, fecha donde Génova ordenó que sus libros se llevaran en este sistema.

Para 1427, décadas antes que naciera Pacioli y cuando Cotrugli solo contaba con 11 años, todo terrateniente o comerciante florentino tenía que llevar libros por partida doble que eran auditados por ciudad (Soll, 2014).

Entre los documentos por partida doble más completos anteriores a Pacioli y Cotrugli están los de Francesco Datini, el comerciante de Prato que tenía operaciones en Crimea, Inglaterra, Florencia y Aviñón (Origo, 2020). Estos textos son más de 150000 documentos que aparecieron en 1870 al mover una escalera en la que fuera su casa. La contabilidad de Datini muestra que para finales del siglo XIV se manejaba la partida doble, el concepto contable del valor razonable, la necesidad de auditar los libros de los administradores y la costumbre de sancionar a los empleados que cometían errores registrales (Littleton, 1961).

Por estas razones, sabemos que existía una contabilidad por partida doble mucho antes de Cotrugli y de Pacioli. Ambos solo difundieron lo que aprendieron en las repúblicas Italianas, en el lugar donde, aunque otros difieren (Zaid, 2000), creemos que se inventó el sistema, como una necesidad de las prácticas bancarias que hacían los toscanos, florentinos y genoveses. Al respecto, Sangster (2016) concluye que fueron las regulaciones bancarias dictadas por Florencia el catalizador de esta partida doble, ya que la ciudad puso un sistema de “apertura” ante notario de los libros contables y un sistema de auditoría.

Pese a siglos de utilización, no existían —que sepamos— manuales escritos para aprender la partida doble. Se ha especulado sobre que debieron existir muchos, sin que encontremos a nadie antes que Cotrugli. El ragusano nos da la respuesta al porqué no existían estos textos, siendo la razón que la nobleza no podía ejercer el comercio. En su capítulo 2, él atribuye a la *Lex Nobiliores* del Código de Justiniano (*de commerciis*) como la razón por la que ningún noble podía comerciar. Una segunda dada por Cotrugli es que los clérigos no pueden ejercer el comercio. Con estas razones los lectores potenciales de esa época no estaban interesados en el comercio, ya que no lo podían ejercer.

En todo caso, la actividad comercial justificó que Pacioli indicara (capítulo 35 de la *Summa*), que esto era lo que sostenía a las Repúblicas Italianas. Sin ese comercio intenso no tuviese mercado ese tema. Tampoco harían mucho sentido las escuelas de ábaco que existieron en la época. En estas escuelas¹ se enseñaban cálculos aritméticos con una orientación mercantil, formando asistentes de los comerciantes, y es posible que aquí se popularizaran los rudimentos de la partida doble.

Adicionalmente, ambos textos llegan en un momento donde el uso de los números arábigos sustituyó a los romanos. Usar números arábigos hizo posibles cálculos complejos que eran muy difíciles utilizando números romanos. Adicionalmente, para el registro contable, los números arábigos permiten expresar transacciones comerciales con menor uso de caracteres y de papel. Pacioli recomendando su uso, salvo para las fechas (capítulo 15). El mismo Pacioli les llama “la

1 Estas escuelas, contrario a la intuición, no usaban el ábaco que conocemos hoy (el instrumento de madera que asociamos con China para poder contar).

usanza antigua” y dice que su uso en las fechas “no tiene mucha importancia” dejando entrever que correspondía a un tema estético.

En adición a los números arábigos², existía la obligación en algunas ciudades italianas de llevar contabilidad por partida doble. Así lo dice el fraile en su obra (capítulo 18), donde no afirma ser autor del método, indicando que solo está enseñando el veneciano, agregando que, que los mismos jueces emitían sus fallos utilizándolos como prueba.

No estaría completo el contexto de la *Summa* y el *Arte del Comercio* sin mencionar que en ese siglo nació la imprenta. Como diremos más adelante, este invento benefició al fraile y no al ragusano.

Estos fueron los tiempos en los que vivieron Cotrugli y Pacioli. Pasemos a analizar lo que Plutarco llamaría las *vidas paralelas* de ambos.

IV. Vidas paralelas de Pacioli y Cotrugli

Pacioli nació en San Sepolcro, en Toscana. Cotrugli, en Ragusa, hoy Croacia, que en su tiempo fue una ciudad italiana vinculada tradicionalmente a Venecia.

Asumimos que Pacioli nació en el año 1445 sin que se hayan encontrado pruebas definitivas sobre esa fecha³. Cotrugli nació 29 años antes, a una distancia de lo que hoy sería un viaje de medio día por carro al pueblo de Pacioli⁴.

La familia de Pacioli era pobre. La de Cotrugli no (Zanato, 2017). El apellido Pacioli no necesariamente era usado en forma consistente por Luca. Al igual que muchos en la época, cambiaba de apellido, por lo que se podía llamar Pacioli cuando vivía en San Sepolcro, pero usar de Borgio cuando vivía en Venecia⁵. El Apellido de Benedetto estaba más uniforme en su familia, siendo usado por sus hermanos, su padre y otros familiares desde que fue italianizado por su ancestro de Kotor de nombre Zivo Kotrulj, establecido en Ragusa en la mitad del siglo XIV (Zanato, 2017).

Del padre de Pacioli se sabe poco, salvo que se llamaba Bartolomeo. Del padre de Cotrugli se sabe que llegó a ser un comerciante exitoso, ocupando la posición de jefe de la Casa de la Moneda en el Reino de Nápoles.

Pacioli fue criado parcialmente en la casa de Folco Befolci, especulándose que estuvo ahí como aprendiz de comerciante (Taylor, 1942). La familia Cotrugli

2 Las escuelas de ábaco tuvieron al Liber Abaci como uno de sus textos de enseñanza. Liber Abaci de Fibonacci, también llamado Leonardo de Pisa, es considerado el texto que introdujo los números arábigos a Europa.

3 Taylor (1942) indica que esa fecha se sustenta en que Pacioli decía, para el año 1508, que tenía 40 años trabajando en matemáticas, lo que haría 1464 su año de inicio. De aquí, la misma autora indica que hay varias fuentes que señalan que llegó a Venecia (donde fue tutor de matemáticas) con algo menos de 19 años. Restamos estos 19 años y tenemos 1445 como su fecha de nacimiento.

4 Google Maps indica 12 días en carro, 1 día en tren y 3 días caminando.

5 Esta es la razón por la que las publicaciones no mencionan Pacioli en todas las ediciones.

pudo mandarlo a estudiar a Boloña, la más vieja y más famosa universidad de la Italia de su época. Pese al origen humilde de su estudio, Pacioli continúa una vida académica, mientras que Cotrugli tiene, en sus palabras, que terminarla en forma abrupta.

San Sepolcro tenía para ese tiempo a un famoso pintor, Piero de la Francesca. La especulación tiene a Pacioli como aprendiz de Piero de la Francesca sin que existan datos precisos sobre si esto pasó.

Lo que parece cierto es que algo de educación tuvo Pacioli en San Sepolcro y en la corte del Duque de Urbino. Taylor (1942) indica que en esa corte Pacioli conoció a una gran cantidad de personajes importantes de su época. Con esta educación y contactos, el destino lo llevó a conocer a quien sería su jefe, Antonio de Rompiasi. Este era un hebreo⁶ de Roma que estaba establecido en Venecia, quien le enseñó contabilidad desde la práctica, ya que tenía que llevar los libros obligatorios para todo comerciante veneciano. Aquí, Pacioli conoce el mundo del comercio y del registro contable en lo que era el centro de comercio mundial en esa época.

Dos muertes cambiaron la vida de nuestros personajes. En 1470 muere Rompiasi y Pacioli se traslada a Roma. El padre de Cotrugli murió en 1436 y esto hace que regrese a Ragusa. En el caso de Pacioli, esta mudanza lo hace reencontrarse con el que presumimos era un viejo conocido, el paisano Piero de la Francesca, que quizá lo introdujo a Leon Battista Alberti. Cotrugli, por su parte, regresa a Ragusa dejando sus estudios y dedicándose al comercio. Sin estas dos muertes, la vida y obra de ambos hubieran sido diferentes.

Alberti llegó a trabajar para tres papas⁷, siendo Abreviador Apostólico. Este puesto servía de comunicación entre el papa y sus obispos. En los años de esta amistad con Alberti, este le presentó al mismo papa. Cotrugli por su parte, dejó con pesar los estudios, pero aprendió comercio en varias ciudades del Mediterráneo.

Pablo II, el papa de la época convence a Pacioli de convertirse en fraile franciscano. Cotrugli fue comerciante hasta 1451, donde se establece en la corte de Nápoles, lo que lo llevó a conocer a los reyes Alfonso y Fernando de Aragón, en cuya corte sirvió como diplomático entre otras posiciones.

A Pacioli, la vida de fraile lo llevó a ser profesor en Perugia. Allí escribió la *Summa de Aritmética* como libro de texto. Esta fue una obra de matemática que tuvo un capítulo de contabilidad. La sección de contabilidad que escribió Pacioli se llamó *Particularis de Computis et Scripturis* y fue originalmente publicada como una parte del libro, la *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et*

6 Algunos dudan de que haya sido hebreo (Taylor, 1942, pp. 49-50).

7 Eugenio IV, Nicolás V y Pío II.

*proportionalita*⁸. Este es el texto fundacional de la disciplina contable. Cotrugli, en la corte napolitana, fue jefe de la casa de la moneda, diplomático y asesor real, por lo que logró conocer a una gran cantidad de personajes históricos, como Antonio Beccadelli y Giovanni Pontano. Una epidemia hizo que Cotrugli tuviese el tiempo de escribir *Della Mercatura e del Mercante Perfetto* mientras estaba encuarentenado en el Castillo Serpico y, en sus palabras, con salud. En esta cuarentena produjo su obra según él “para el beneficio de los mercaderes”.

Luego de la *Summa*, Pacioli conoció a Leonardo da Vinci, quien que pidió al mismo Ludovico Sforza para que lo llevase a Milán. Colaboró con da Vinci y sostuvo una amistad cercana de más de siete años. Da Vinci incluso consultó con Pacioli las técnicas que usaba para realizar “La última cena” (Soll, 2014) e hizo las ilustraciones de otra obra de Pacioli llamada *Divina Proportione*.

Luego del *Mercader Perfecto*, Cotrugli continuó siendo un miembro de la corte napolitana, sirviendo como consejero real y embajador.

Pacioli muere a los 70 años en junio de 1517, aparentemente en San Sepolcro (Nakanishi, 1979). Cotrugli muere en Aquila en 1469, luego de servir en esa ciudad como jefe de la casa de la moneda desde el año previo. Le sobrevivieron cuatro hijos (Zanato, 2017).

V. Similitudes entre Pacioli y Cotrugli

Ambos escribieron en vernácula. Cotrugli dice que al principio quiso escribir en latín, pero desistió para tener una audiencia más grande. Salvo el título en latín, el texto de Pacioli también está en vernácula.

Tanto Cotrugli como Pacioli estaban conscientes de la necesidad de escribir el texto. Cotrugli sabía que su texto sobre el comercio era el primero en ser escrito y Pacioli textualmente dice que su tratado sobre contabilidad era “muy necesario”.

Ambos textos coinciden que existen tres libros de contabilidad (borrador, diario y mayor). No obstante, Cotrugli solo los menciona sin entrar en el rigor técnico que Pacioli provee.

En sus cuatro páginas de contabilidad, Cotrugli no menciona el libro de Ricordanza que Pacioli agrega como un cuarto libro. En este, Pacioli pedía registrar la agenda del comerciante para no olvidar nada.

Ambos autores tratan sobre la apertura de los libros, a quién pertenecían, su numeración de páginas y la invocación a Dios en sus respectivas aperturas. Ambos también agregan que debían numerarse, lo que indica que la tarea de llevar contabilidad era una actividad constante y que trascendería el primer ejemplar de estos libros.

En las respectivas obras se veía la necesidad del efectivo. Por ejemplo, Cotrugli (capítulo VI del Libro 4), indica que el comerciante sin dinero es como el

8 El décimo primer tratado de la sección novena.

trabajador sin herramientas. Por su parte, Pacioli afirma lo mismo al comenzar su obra (capítulo 1).

El respeto por el efectivo está muy presente en ambos. Cotrugli recomienda no dárselo a los hijos hasta que supieran lo que cuesta ganárselos, mientras que el fraile dice: “si no sabes todo sobre tu negocio el dinero volará como las moscas, es decir lo perderás”.

Sobre el crédito, el ragusano también estaba consciente, por ejemplo, cuando indica que el comerciante debe tener amplio crédito a su disposición, pero conceder poco a sus clientes (Capítulo X de la Parte I).

Otro punto para analizar es el orden. Cotrugli pide a sus lectores que mantengan su escritorio ordenado. Lo mismo hace Pacioli y agrega su frase: “donde no hay orden, hay confusión”. Ambos dedican tiempo a la correspondencia y archivo de los pagarés del comerciante.

Tanto Cotrugli como Pacioli advierten que los negocios con la amistad ameritan un cuidado especial. En palabras del ragusano: “Cuando des crédito tienes que redactar un acuerdo con tu enemigo, pero cuatro con tu amigo.” (capítulo 7, parte I). El fraile franciscano dice que la contabilidad frecuente hace amistades duraderas (capítulo 29).

Ambos repiten un dicho que menciona que se necesita más para ser un comerciante que para ser un doctor en Leyes (Cotrugli, página 25), por lo que debió ser un dicho popular en la Italia del siglo XV.

Los dos veían que el fin de la contabilidad era ser un recuento de los negocios (capítulo 4 de Pacioli y el capítulo X, cuarta parte de Cotrugli).

Empezar por los activos y luego ver los ingresos, costos y gastos estaba presente en ambos textos. Así lo menciona el ragusano en su capítulo sobre los libros mercantiles cuando afirma, refiriéndose a que “...stos aseguran que se pueda recordar todo lo que un hombre tiene, y lo que le deben, sus costos, ganancias y pérdidas...”. Lo mismo dice Pacioli cuando manda a tomar un inventario desde el principio del negocio.

En lo que hoy sería un antecedente del principio de consistencia, ambos mencionan “Los Usos de la Plaza” (páginas 51, 73, 78, de Cotrugli). Por ejemplo, Pacioli en varias ocasiones lo advierte (capítulo 16) y recomienda realizar las transacciones tal como lo hacían en el Rialto. Esto lo dice para que se usen los pesos, moneda, dimensiones, términos y demás habitualidades de la región donde se esté. Igualmente, da esta recomendación al precisar que se debe usar alguna marca en el diario que indique que se ha asentado el registro en el libro mayor (capítulo 12). Pacioli sugiere una línea, pero deja en libertad al lector de utilizar otras marcas de entrada contable, añadiendo que no se sea muy creativo en las marcas que se usen. Lo anterior lo dice para evitar desviarse del uso habitual de los demás contadores.

Ambos comenten un error de usar el débito en lugar del crédito en partes de su texto — error quizá de edición como hoy lo diríamos (Sangster y Rossi, 2018)—, aunque en el caso de Pacioli parece más sutil que en Cotrugli.

Los dichos de ambos destacan en la lectura, haciendo más atractivos sus textos en comparación con los que escribimos en la contabilidad actual.

Pese a estas similitudes, el texto de Pacioli llega a ser muy superior al de Cotrugli por lo que, pese a ser escrito en una fecha posterior, lo debemos considerar padre de nuestra profesión. Veamos las razones de esta afirmación.

VI. Razones para considerar a Pacioli como padre de la Contabilidad y no a Cotrugli

A continuación, pasamos a resumir las consideraciones por las que Pacioli es el padre de la contabilidad y no Cotrugli.

VI.1. Ambos textos y sus traducciones

Es indiscutible que el texto de Cotrugli fue terminado en el 25 de agosto de 1458. Lo sabemos porque así lo dice el mismo autor al final de su obra. Esto lo hace 36 años más viejo que la publicación de Pacioli, realizada en 1494.

A pesar de que la expresión “36 años antes” es repetida muchas veces, lo cierto es que el tiempo fue un poco menor ya que la obra de Pacioli fue publicada, mientras que la de Cotrugli solo fue un manuscrito. Por lo tanto, la distancia entre ambos manuscritos debió ser inferior.

Si comparamos las fechas de publicación, la de Cotrugli llegó 79 años más tarde que la de Pacioli, al salir de la imprenta en 1573. En estos 79 años, la obra de Pacioli había servido de base para que Domenico Manzoni, siguiendo mucho de lo que ya comentaba el fraile, publicara *Quaderno Doppio*, en 1540. También se había traducido al inglés por Hugh Oldcastle en 1543 —que luego reprodujo John Mellis de 1588 (Brown y Johnston, 1963)—. En ese mismo año se tradujo por el holandés Jan Ympyn Christoffles quien cita a Pacioli llamándolo Luca de Borgo. Ympyn además de traducirla a su idioma, parece haberla traducido al inglés y al francés (Brown y Johnston, 1963).

Wolffgung Schweicker, un alemán que viajó a Venecia para conocer de primera mano el método contable llevado en esa ciudad publicó en 1549 el primer texto contable en su lengua. Por su parte, en 1565 Antich Rocha publicó un texto en castellano —aunque con pobre calidad— (Sargiacomo et al., 2020).

Todo esto pasó antes que en el año 1573 viera la luz, como texto publicado, el manuscrito de Cotrugli.

Ya con ambos textos publicados, la reputación de Pacioli eclipsaba a Cotrugli por lo que su obra no dejó de estar presente en la Europa del siglo XVI, llegando a tener todos los libros posteriores basados directamente en él (Gleeson-White, 2012).

La obra de Pacioli es tan atemporal que, cuatro siglos después, fue reproducida —sin darle crédito— por la enciclopedia metropolitana publicada en la Inglaterra del siglo XVIII (Lanero, 2013). Sin embargo, no puede decirse que el texto de Cotrugli fue olvidado. Su obra se publicó en imprenta al menos una vez más en 1602 y ya se había traducido al francés en 1582 (Infelise, 2017).

Esta traducción francesa del texto de Cotrugli contrasta con la cantidad de traducciones del de Pacioli, las cuales corresponden, por lo menos, a 14 idiomas (Gleeson-White, 2012). Entre esas rescatamos varias al español, inglés y al italiano moderno⁹, mientras que de Cotrugli no contamos con edición en castellano; y al inglés llegó hace muy poco, cuando fuera traducido por John Francis Phillimore en 2016 (Zanato, 2017).

VI.2. La imprenta

La *Summa* fue publicada en noviembre de 1494 en Venecia por Paganino de Paganini. Si la *Summa* se hubiese escrito 50 años antes, no se hubiese beneficiado del invento de la imprenta que realizó Guttemberg en 1455 y que llegó a Italia en 1463. De hecho, fue el primer compendio de matemáticas impreso en la historia y uno de los primeros libros en ser impreso.

Gracias a la imprenta, podemos decir que la partida doble se viralizó en Europa y de ahí pasó al resto del mundo (Gleeson-White, 2012). Mientras tanto, el texto de Cotrugli seguía siendo manuscrito hasta que fue publicado en 1573 —115 años después de haber sido escrito—.

En nuestro tiempo, no haberse beneficiado de la imprenta volvió a retrasar que un redescubrimiento de su obra captara la atención del gremio contable. Esto pasó a finales del siglo XX, cuando dos investigadores holandeses encontraron en la Biblioteca Nacional de Malta dos manuscritos anteriores a Pacioli que estaban encuadrados juntos. Estos manuscritos eran las instrucciones contables de Marino de Raphaelli y el texto de Cotrugli. El hecho de ser solo un manuscrito previno, en parte, que se conociera con más rapidez el descubrimiento y no fue hasta dos décadas más tarde que Sangster lo reprodujo para beneficio del mundo contable (Sangster, 2014).

La razón del éxito del texto de Pacioli también que ver con su mayor sofisticación. Pasemos a verla.

VI.3. Mayor sofisticación en Pacioli

Al hablar de los libros contables, tanto Cotrugli como Pacioli indican que deben marcarse en orden alfabético. Sin embargo, el primero dice que estos de-

9 El Instituto Antequera, en el año 2023 y Esteban Hernández Esteve, en 2009 al español. En inglés ha sido traducido por Geijsbeek en 1914; Pietro Cravelli en 1924; R. Gene Brown junto a Kenneth S. Johnson en 1963 y la de 1994 de Jeremy Cripps patrocinada por la Pacioli Society de Seattle. En 1878, el profesor Vincenzo Gitti adaptó la obra del italiano antiguo al moderno.

ben corresponderse entre sí. Es decir, que el Mayor A, el Borrador A y el Diario A deben hacer relación entre ellos. Pacioli conoce bien que esto depende de si se llenaron o no los mismos. Incluso Pacioli llega a decir que la fecha puede llegar a ser suficiente para el Diario y el Borrador.

En estos libros, también vemos la mayor cantidad de palabras que tiene cada uno de los autores para describirlos. En el caso del Borrador Cotrugli, lo describe en un párrafo de 80 palabras, el Diario en 111 y el Mayor en un párrafo de 98¹⁰.

El fraile describe en 1136 el Libro de Memorandos o Borrador (796 en el capítulo 6 y 340 en el capítulo 8), 1233 al Libro Diario (175 en el capítulo 10, 135 al en el capítulo 11 y 923 en el capítulo 12) y 3225 al Libro Mayor (392 en el capítulo 13, 667 en el capítulo 14, 1248 en el capítulo 15 y 918 el capítulo 16).

En contraste, Pacioli dedica esta extensión de palabras solo en exponer qué son y cómo se registran estos tres libros. Luego, se dedica a transacciones específicas —oficinas públicas, cuenta de ganancias y pérdidas, préstamos, la sociedad mercantil y cómo se registran en estos libros lo que agregaría muchas palabras más—. Estos ejemplos no existen en Cotrugli.

Otro de los aspectos de sofisticación del fraile y carente en Cotrugli está en el concepto de entidad separada al dueño. Aunque incipiente, en su capítulo 20, donde trata de la sociedad mercantil dando ejemplos de su registro, el fraile también comenta la relación del comerciante con sus gerentes y empleados en lugar de siervos como los considera Cotrugli (capítulo 8 de la parte 4ta). Quien lea ambos textos verá una diferencia cultural enorme entre las instrucciones de Cotrugli sobre cómo el comerciante debe tratar a los “siervos por nacimiento ya que eran hijos de tus siervos” y a los que se convertían en esclavos al ser “capturados en una guerra justa”. Como contraparte Pacioli, a pesar de ser casi contemporáneo con Cotrugli, se refiere a empleados y gerentes en roles de registros contables, compra y venta, y llevando asientos de gastos por viajes comerciales.

En el capítulo 26, el fraile habla de cómo llevar los registros en viajes que se encomiendan a colaboradores, vía lo que él llama un pequeño diario y mayor. Esto suena mucho a lo que cualquier lector tendría como asignación al irse de viaje de trabajo al rendir cuentas a su empleador, pero, ningún lector se sentirá: “sirvo por nacimiento”, rindiendo cuentas del viaje a su “amo por nacimiento”.

Estos viajes confiados a los empleados del comerciante contrastan con la mentalidad de Cotrugli que recomienda, citando a una frase de la época, que no se tuviera más tierra de la que se “pueda ver”, ya que más tierra requeriría mucha “supervisión” (capítulo 9, parte 4ta). En este punto podemos ver que Cotrugli, a pesar de conocer la partida doble, no entendía su potencial para ejercer la supervisión de actividades que van más allá de la vista. Todo lo contrario, ocurre con

10 Este número es tomado de la traducción inglesa editada por Carraro y Favero (2017).

Pacioli, que entendió el rol de la contabilidad como herramienta para supervisar negocios que ni siquiera están en la ciudad donde vive el comerciante.

Estos viajes de negocio supervisados por la contabilidad denotan un pensamiento abstracto del fraile que contrasta con Cotrugli, que habla de posesiones en términos visuales. En el capítulo 9 del Libro 4 el ragusano, en lugar de mencionar el efectivo, habla del capital o activos sólidos. Tan falto de pensamiento abstracto está el ragusano que llega a citar el proverbio *pugliese* de “tierra hasta que la puedas ver toda, viñedos hasta que los puedas disfrutar como vino y techo suficiente para que puedas vivir debajo de él”. Según Cotrugli, luego de obtener estas cosas se tenía que administrarlas, por lo que podemos entender el límite que el ragusano pone al accionar del comerciante y sus posesiones.

Pero no en todo Pacioli supera a Cotrugli. El ragusano da como un hecho que se debe cerrar los libros todos los años, Pacioli no. Aunque Pacioli llega a recomendarlo, no lo ve como una necesidad, ni siquiera como una costumbre habitual. En este detalle Cotrugli supera al fraile, pero pasemos a ver la superioridad de Pacioli en otros detalles.

VI. 4. La atención a los detalles de Pacioli

Cotrugli ve solo dos formas de vender. Es así como el ragusano dice que, además del trueque, solo hay dos formas de comprar: a crédito o en efectivo (parte I, capítulo VI). Pacioli ve muchas otras formas en las que se puede realizar una transacción (capítulo 9). En sus palabras, se puede comprar parte en efectivo, parte a trueque, a crédito o parte a crédito y parte en efectivo, parte en letra de cambio o totalmente en esta forma.

Adicionalmente, Pacioli comenta las situaciones en que es más apropiado comprar en una forma o la otra. Esto da la oportunidad a Pacioli para introducir a sus estudiantes a registros compuestos por más de dos cuentas, cosa que Cotrugli no llega a hacer. Para formar estudiantes en contabilidad esta es una diferencia que hace que el texto de la *Summa* permita mayor cantidad de asientos a los estudiantes.

Otra forma en que los detalles ayudan a Pacioli está en la toma de inventario, que verá mejor definición en Manzoni, pero que ni siquiera es mencionada por Cotrugli, que no da ni siquiera un solo ejemplo de asiento en su texto, a diferencia del fraile que da muchos.

VI. 5. Los ejemplos de asientos dados por Pacioli

Kats (1929), uno de los primeros relectores de Cotrugli, nota que no existía en su obra ejemplos, ni se nota con claridad si se hablaba de partida doble. En esto Pacioli fue pionero, al dar ejemplos que son válidos incluso hoy. Estos ejemplos son la toma de inventario, asientos del libro borrador, del libro diario, correcciones de errores contables, paso al mayor y elaboración del balance. Lo anterior explica, en parte, la mayor extensión del texto de Pacioli.

VI.6. La extensión del texto

En sus propias palabras, Cotrugli quería mantener su texto de contabilidad en forma breve. Pacioli comienza su tratado indicando que quería dar todas las herramientas a los súbditos del duque de Urbino.

Estas intenciones divergentes hacen que la *Summa* contenga 23 páginas dedicadas a la contabilidad, mientras que Cotrugli incluye solo cuatro páginas sobre la partida doble. Esto hace que nadie pueda tomar el texto del ragusano para hacer un libro separado del *Mercante Perfecto*, mientras que de la *Summa* se pudo extraer a *Particularis de Computis* como un libro en sí mismo.

Cotrugli tiene un texto limitado y recomienda que la lista de amigos también lo sea. Veamos la diferencia en esa limitación con el fraile.

VI.7. Los amigos de Pacioli

Cotrugli recomienda no tener muchos amigos, aunque sí conocidos (tercera parte, capítulo 18). Esto lo dice ya que el comerciante. Cuando le debía un amigo, tenía problemas para cobrarle.

Como comentamos arriba, Pacioli fue amigo de da Vinci, conoció al papa, a Piero della Francesca y a Alberti. Su amigo, Della Francesca, es responsable por dos de los cuadros que donde fue pintado Pacioli, permitiéndonos conocer cómo se veía su aspecto físico (Stevelinck, 1994). No existen cuadros de Cotrugli, que nos permitan conocer su rostro.

No es difícil asumir que, a mayores amigos, mayor alcance tendrá la obra del autor, cosa que en el Pacioli parece ser cierta, aunque es de notar que su alcance también vino por su vínculo académico.

VI.8. El vínculo académico de Pacioli

Pacioli fue un profesor, Cotrugli no. Este es un lamento de Cotrugli en su prefacio, donde indica haber sido “secuestrado” por el comercio ya que, en sus palabras: “fui obligado a seguir, abandonando los dulces goces del estudio a los que había estado dedicado” (Cotrugli, 2016, p. 38).

El fraile fue introducido a la vida académica desde sus visitas a la Universidad de Padua. Este contacto universitario ocurrió siendo Pacioli un hombre joven ya que su tío, el soldado Benedetto de Borgo, estaba acantonado en esa ciudad. Desde ahí, no existió momento en que Pacioli no estuviese vinculado a la vida académica (Taylor, 1942).

La intención de Pacioli, al escribir la *Summa*, fue ser un libro de texto para sus estudiantes. Potencialmente, cada estudiante fue un megáfono para Pacioli. Esta influencia es lo que han notado Christensen et al. (2018) al referirse al poder de las comunidades académicas para moldear los cambios en la contabilidad gubernamental. Junto a este efecto multiplicador, la academia le dio un rigor científico a Pacioli que dista mucho del pensamiento supersticioso de Cotrugli.

VI.9. *El pensamiento supersticioso de Cotrugli*

A diferencia de la *Summa*, el *Arte del Comercio* está lleno de pensamiento supersticioso. El primero de estos está en el capítulo III, donde parece indicar que las estrellas y la astrología determinan quién puede ser comerciante. Luego, en el capítulo VII aconseja al lector “ver” en los ojos del cliente si se podía o no prestarle. En este mismo sentido recomienda cuidado a prestarle al cojo, tuerto, el de pelo rojo y cualquier otro que tuviese algún defecto físico.

En esta misma línea, Cotrugli recomienda tener cuidado al lidiar con personas que tienen nombres raros ya que, en sus palabras, el nombre en muchos casos define a la persona.

Lo mismo repite en el capítulo 10, al decir que los astros celestes influyen en todas las cosas en las que andamos. Esto lo hace citando a la *Astrología* de Ptolomeo.

En el capítulo 6 del Libro 4, recomienda no tener relaciones sexuales luego del almuerzo, ya que los hijos podrán salir débiles, leprosos y morir en la infancia.

La mentalidad del Renacimiento no era compatible con este pensamiento agorero marcando así una diferencia más a favor de Pacioli. Adicionalmente, su pensamiento religioso gira mucho en torno al credo católico frente a una audiencia incrementalmente protestante, como lo pasaremos a ver.

VI.10. *El catolicismo de Cotrugli*

Aunque Pacioli también menciona en forma extensa al catolicismo, la Biblia y al mundo religioso, en Cotrugli esas referencias parecen haberlo afectado en las siguientes dos vías.

Posiciones anticlericales de Cotrugli: Podemos especular que la razón de la tardía publicación del texto de Cotrugli se debió a referencias negativas en torno a los curas, la Iglesia y sus doctrinas. Estas referencias van desde no darle crédito a curas y frailes (parte 1, cap. 6) hasta no entablar amistad con ellos (parte 3, cap. 18). En un mundo con cesura de la inquisición era un peligro publicar un libro contrario a la Iglesia.

Posiciones pro-católicas de Cotrugli: La segunda especulación que podemos hacer es que, una vez publicado el libro, las referencias al catolicismo no calaron bien al mundo protestante, donde el comercio mundial había cambiado su centro de gravedad en el siglo XVI, unos 50 años posteriores al *Mercante Perfecto*. Este cambio coincide con la reforma protestante de 1517 que hizo que esta región de Europa dejara de ser católica. Entre las referencias que un protestante holandés, alemán o inglés no entendería están las citas a Tobit (libro apócrifo en el canon protestante) citado por Cotrugli en su capítulo 2 de su segundo libro. En esta cita se lee una recomendación de Cotrugli a orar por los muertos, en esta misma parte de la obra, en su capítulo 1, hace referencia a la misa y en el capítulo 3 de la donación a los pobres como penitencia, ritos que el protestantismo no sigue. Estos ritos no son válidos en la tradición protestante.

En algo que advirtió Weber en su *Ética protestante y el espíritu del capitalismo*, el mundo protestante veía el trabajo como un fin en sí mismo. Cotrugli, veía el trabajo como un medio para, al llegar a 50 años, retirarse a un lugar afuera de la ciudad, no regresar a ella más y disfrutar de los bienes que ya se habían generado. En sus palabras, en el último capítulo de su obra, a esa altura de la vida: “¿qué más quieres?” El protestantismo —siguiendo la tesis weberiana— traería al trabajo como un fin en sí mismo y no un medio para el retiro Cotrugliano a una vida de disfrute, meditación, trabajos manuales y esperar la muerte. Sin duda, Cotrugli no entendería un Charlie Munger trabajando a los 99 años ni a su socio Warren Buffett, de la misma forma nosotros no entenderíamos para qué se pregunta Cotrugli muchos de sus interrogantes.

VI.11. Cotrugli contesta preguntas que la contabilidad no hace en los siglos posteriores

Entre las razones por las que el texto de Cotrugli devino rápidamente en desfasado está el contestar preguntas que no interesaron a la contabilidad a partir del siglo XVI. Específicamente, comenta en forma muy elaborada qué es y qué no es usura (capítulo 4 de la parte 2). Estas preguntas debieron ser muy válidas en su tiempo, pero irrelevantes en el mundo capitalista que sin crédito no puede existir y, por lo tanto, la discusión sobre lo que es o no usura no le es tan relevante como en la época previa donde vivió Cotrugli. En el mundo donde floreció la *Summa*, Jeremy Bentham (1787/2010) abiertamente defendió la usura, Adam Smith (1776/1994) en el libro 2, Capítulo 4 de la Riqueza de las Naciones se refería al interés legal de 5%, las iglesias protestantes aceptaron la legitimidad del cobro de intereses y el catolicismo no define el término usura desde 1745 (Pérez, 2023).

El interés de Cotrugli por la usura, contrasta con el capítulo 24 donde la *Summa* expone cómo registrar asientos con el pago de intereses en préstamos, sin ningún tipo de advertencia contra el cobro de intereses. Lo mismo ocurre con los préstamos registrados en el “inventario” del capítulo 3 donde Pacioli indica listar todas las cuentas por cobrar del comerciante sin advertir nada acerca del pecado de la usura.

Otra pregunta contestada por Cotrugli era si para la remisión de pecados se tenía o no que devolver el dinero al que cometía el pecado de simonía, al apostador o al que ejercía la prostitución. En esto gasta tinta el ragusano en capítulo 4 del libro 2, exponiendo respuestas que nadie, en la contabilidad, buscó en los siglos venideros. Pacioli no se hace esta pregunta y solo ordena registrar los pasivos sin ningún tipo de calificación a la condición moral del acreedor (capítulo 36).

Hoy, al igual que en el tiempo Cotrugli, la vestimenta del comerciante dependerá de las condiciones climáticas del momento y lugar donde se esté. Por eso, todas las recomendaciones dadas él en el libro 4, capítulo 4, debieron ser

muy útiles para su tiempo, zona climática y lugar. Sin embargo, en los tiempos posteriores no podrían ser apreciados por la contabilidad, en la dimensión en que fueron escritos. Las telas mencionadas por Cotrugli como damasco, seda o algodón son usadas hoy, pero el uso de la capa, la forma que menciona de vestirse de pies a cabeza y las “mangas espaciosas” debieron ser entendidas a la perfección por la audiencia en Nápoles del Siglo XV, no siendo así en el entendimiento de los siglos venideros; ninguna técnica contable puede derivarse de estas recomendaciones. En contraste, Pacioli también menciona telas, pero lo hace para la confección de un registro contable en lugar de una forma de vestir (capítulo 8). A pesar de esto hay todavía algo que rescatar en estos consejos de Cotrugli, entre esos una frase que no pierde vigencia: “debes ser el amo de tu ropa y no su siervo”.

En el capítulo 6 del Libro 4 el ragusano contesta la pregunta si es o no pecado que el hombre no pueda tener relaciones sexuales con su esposa, llegando a excusarlo en ciertas circunstancias —impotencia— y condenarlo en otras. Tampoco hay posibilidad de rescatar alguna práctica o técnica contable de esta deliberación de Cotrugli, por lo que no le fue útil a la contabilidad de los siglos venideros. Luego, el texto responde a la pregunta si el sexo es válido con la pareja más allá de la procreación, respondiéndose que, si el fin no era ese, se estaba frente a un pecado. Sin embargo, apoyándose en Agustín de Hipona, lo considera un pecado “banal”. Luego conversa sobre el sexo en días religiosos que, en la tesis de este artículo, hacía irrelevante la pregunta en el mundo protestante y una mera curiosidad en el tiempo nuestro. En otra de las preguntas que nadie hace en la contabilidad de hoy es el sexo no vaginal que, según el ragusano, era pecado mortal dando atenuaciones y hasta excusas para el pecado en este capítulo. El análisis de la noción de “pecado”, en el pensamiento religioso de Cotrugli, sencillamente rebasa el alcance argumentativo que interesa a la contabilidad siendo propio de un enfoque transdisciplinario, por lo que poco o nada de provecho le fueron a la contabilidad de los siglos venideros.

Estas preguntas y las respuestas dadas reflejan los muchos perjuicios del mundo de Cotrugli que pasaremos a ver.

VI.12. Los perjuicios de Cotrugli

Los siglos que siguieron a Cotrugli fueron liberando a la mujer de las limitaciones medievales. Por eso, no encontraron cabida sus recomendaciones de no pegarle a la mujer ya que, en sus palabras, es un ser inferior (capítulo 6 del libro 4). Esto lo recomienda para el esposo diciendo que él es superior ya que la naturaleza tiene una especie de error al producir hembras y no hombres. Este perjuicio contrasta con Pacioli que sí ve utilidad para la familia del comerciante recomendando que realicen registros en su ausencia (capítulo 6).

Con la creciente incorporación de la mujer a la lectura no tendría sentido repetir que *“todas las mujeres se vuelven viejas y feas”* como lo dicta en este mismo capítulo. Aunque Cotrugli dice esa frase recomendando buscar una esposa prescindiendo de la belleza exterior, el mundo fue dejando en forma creciente la discriminación a la mujer. En ese mismo capítulo encontramos recomendaciones para que la mujer no se maquille ni se pinte el pelo. En la línea argumentativa que sigue este artículo podemos argumentar que no existe ninguna práctica contable, ninguna ayuda a la propagación de la partida doble ni tampoco ningún producto que pueda extraerse, para la contabilidad, de estas deliberaciones de Cotrugli. Además, su obra tampoco sonaría lógica hoy, al sugerir que el comerciante se case, a los 28 años, con una mujer de 16, como tampoco su recomendación de “evitar como que fuera un demonio” al hombre que se maquille y pinte el pelo, ya que no tendría cabida en el siglo XXI, en un entorno donde la comunidad LGBTQ+ cuenta con derechos y libertades.

En el capítulo 7 del libro cuarto, hace la distinción ya desfasada del hijo bastardo, ilegítimo y del habido fuera del matrimonio. La mente de la ilustración deshizo este pensamiento discriminatorio. En Colombia y Panamá, las ideas del liberalismo se encargaron, incluso a costo de guerras civiles, de hacer que nadie sea bastardo en nuestras tierras.

Otro de los prejuicios de Cotrugli se dirige contra el discapacitado al decir que no se contraten tuertos ni lisiados (capítulo 8 del cuarto libro). También, advierte sobre contratar gente que parezca del extranjero. Hablando también de los sirvientes, el ragusano llega a decir que admiraba a los catalanes, al alimentarlos bien, pero también por pegarles si desobedecían. Esto, en palabras de Pacioli se lee en *“los grandes comerciantes no mantienen a sus empleados ociosos”*, al referirse a que en los tiempos libres se les debía usar para el registro contable, cosa que dista mucho del modelo cotrugliano y que marca una diferencia entre el enfoque práctico del fraile frente al prejuicio del ragusano.

El último de los prejuicios de Cotrugli llega en el capítulo 10 del libro cuarto cuando piensa que a los 50 años el comerciante debe descansar, ya que su inteligencia disminuye. Claramente esto es un prejuicio producto de su tiempo donde, según el propio ragusano, solo dos de cada mil nacidos llegan a pasar los 50 años.

VI.13. Pacioli pidió a Dios que le permitiera ser de ayuda

Pacioli pidió a sus lectores que oraran a Dios para que pueda seguir haciendo el bien. Cotrugli pide en su texto a Francesco Di Stefano que divulgue su obra. Quizá esto demuestre a quién pedir las cosas si quieres que se cumplan.

VI.14. Pacioli comenzó por el principio y terminó por el final

El fraile comenzó su texto con un inventario, tomándolo, dando ejemplos y diciendo para qué servía el mismo. El final del texto es un proto-balance y ejemplo de asientos.

Cotrugli, por su parte, comienza sus cuatro páginas de contabilidad con una mención mitológica y la acaba diciendo que no se podía explicar todos los asientos en detalle. En esto último tiene razón, pero el lector queda con la sensación de que el autor dejó inacabada su misión de explicar la partida doble.

Mientras tanto, Pacioli termina con la elaboración de un balance, por lo que comienza y acaba en los mismos lugares que lo hace la contabilidad. Esto hace que en Pacioli —a diferencia de Cotrugli—, sí se puedan extraer prácticas contables que ayuden a la propagación de la partida doble en los siglos posteriores.

VI.15. El lugar indicado en el momento indicado

Si quisiéramos hacer una comparación con el mundo financiero moderno, diríamos que Venecia era Wallstreet y Ragusa era Brooklyn. En ninguna forma Brooklyn es el tercer mundo, de hecho, es parte del mismo núcleo urbano que Wallstreet, pero el centro financiero no está ahí. Tan desafortunado fue Ragusa que ya ni el nombre lo recordamos por su cambio de nombre a Dubrovnik. Sin embargo, Venecia fue el primer lugar donde el mundo vio una profesionalización de la contabilidad en el año 1581 (Sells, 1915), y fue el lugar donde se publicaron todos los textos —incluido el de Cotrugli— de los primeros siglos de la contabilidad (Sargiacomo et al., 2020). Estar ligado a Venecia marcó otra diferencia a favor de Pacioli.

VII. Conclusiones

A pesar de que Benedetto Cotrugli escribió sobre la partida doble antes que Luca Pacioli, este último es considerado el verdadero padre de la contabilidad debido a la mayor difusión y aceptación de su obra.

Entre las razones principales por las que esta difusión ocurrió, se encuentra que Pacioli se benefició del invento de la imprenta, lo que facilitó una rápida circulación de su texto y la incorporación del sistema contable en la educación, en contraste con el manuscrito de Cotrugli que no fue impreso hasta 1573.

En adición al beneficio de la imprenta, la obra de Pacioli se destacó de la de Cotrugli al ser más extensa y detallada. Pacioli no solo presenta la partida doble, sino que proporciona ejemplos prácticos y un tratamiento técnico que supera el enfoque más limitado de Cotrugli. Este enfoque limitado, que solo alcanza cuatro páginas, hace al texto del ragusano un candidato poco probable para enseñar contabilidad en los siglos venideros a su publicación.

Pacioli, en cambio, estuvo inmerso en un entorno académico que favoreció la legitimación y la difusión de su obra. El vínculo académico de Pacioli pulió su escritura, mientras la de Cotrugli está plagada de pensamiento supersticioso. Su conexión con figuras prominentes de la época, como Leonardo da Vinci, amplió su reconocimiento y relevancia en la historia del arte y la ciencia.

Aunque Cotrugli fue pionero en la exposición de la partida doble, su enfoque estaba marcado por creencias supersticiosas y prejuicios de su tiempo que dificultaron su aceptación en un contexto cambiante del renacimiento y los siglos posteriores. Su texto contiene elementos que hoy son considerados desfasados y que no resonaron con el pensamiento renacentista. A esto debemos sumar su catolicismo, que le jugó en contra en el mundo de la inquisición y en el mundo protestante donde sí germinó la semilla de Pacioli.

La visión conservadora y restrictiva de Cotrugli sobre temas sociales y económicos contrasta con la visión más amplia y pragmática de Pacioli. Esto refleja no solo diferencias en pensamiento, sino también en su adecuación a las necesidades de la creciente economía comercial de la época.

Aunque la contabilidad no tiene un “padre” legítimo ya que no sabemos con certeza quién la ideó, este artículo concluye que, desde el punto de vista del desarrollo y la práctica contable, Pacioli ha sido reconocido como tal por su impacto duradero y su capacidad para ser relevante a lo largo del tiempo. La decisión de considerar a Pacioli como el padre de la contabilidad es vista como un consenso histórico, a pesar de la contribución de Cotrugli y de muchos otros, cuyos nombres la historia olvidó, antes que nacieran estos dos personajes.

Estas conclusiones subrayan la importancia del contexto histórico, el impacto en la comunidad académica y las diferencias en la sofisticación de los textos en la atribución de la paternidad de la contabilidad.

Es de aclarar que estas afirmaciones en ninguna forma demeritan la iniciativa que tuvo Cotrugli al escribir sobre el comercio en un tiempo cuando no había un mercado seguro para su lectura, dándole un sitio en la historia contable. Pero sí responden la pregunta de por qué Pacioli logra un texto atemporal mientras que el ragusano terminó, por siglos, ignorado.

A la luz de un interés renovado por Cotrugli, la conclusión de este artículo es que no hay méritos suficientes, en su obra, para considerarlo padre de la contabilidad.

Referencias bibliográficas

- Bentham, J. (2010). *A Defense of Usury*. Kessinger Publishing (original publicado en 1787).
- Brown R. G., y Johnston, K. S. (1963). *Paciolo on Accounting*. Routledge.
- Carraro, C., y Favero, G. (2017). *Benedetto Cotrugli. The Book of the Art of Trade*. Palgrave MacMillan.
- Christensen, M., Newberry, S., Potter, B. (2018). The Role of Global Epistemic Communities in Enabling Accounting Change Creating a More Business-Like Public Sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 58, 53-76. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.04.006>
- Cotrugli, B. (2016). *Libro de l'arte de la mercatura*. Cà Foscari.
- Gleeson-White, J. (2012). *Double Entry, How the Merchants of Venice Created Modern Finance*. WW Norton & Company.

- Infelise, M. (2017). The Printed Editions of Benedetto Cotrugli's Treaty. En C. Carraro y G. Favero (eds.), *Benedetto Cotrugli. The Book of the Art of Trade* (pp. 213-218). Palgrave MacMillan.
- Kats, P. (1929). Early History of Bookkeeping by Double Entry (Concluded). *Journal of Accountancy*, 47 (4). <https://egrove.olemiss.edu/jofa/vol47/iss4/3>
- Lanero, J. (2013). Hernández Esteve: un sabio en la corte de los traductores paciolianos. *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 10(19), 153–174. <https://doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v10i19.59>
- Lee, G. A. (1977). Coming of Age of Double Entry: The Giovanni Farolfi Ledger of 1299-1300. *Accounting Historians Journal*, 4 (2), 79-95. <https://www.jstor.org/stable/40697544>
- Littleton, A.C. (1961). *Essays on Accounting*. University of Illinois Press.
- Martinelli, A. (1974). *The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440* [tesis doctoral, Universidad de North Texas]. <https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc504552/>
- Nakanishi, A. (1979). On the life of Luca Pacioli. *Accounting Historians Journal*, 6 (2), 53-59. <https://www.jstor.org/stable/40697393>
- Pacioli, L. (2023). *Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita*. Instituto Superior Antequera (original publicado en 1494).
- Pérez, R. (2023). Derecho, religión y usura, la retirada de la iglesia católica del debate acerca del cobro de intereses. *Revista Latinoamericana de Derecho y Religión*, 9 (1). <https://doi.org/10.7764/RLDR.16.163>
- Perfetto, S. (2017) Nota critica sulla diffusione della Partita Doppia nei Libri Mastri
- Sangster, A. (2014). *Libr. XV: Cotrugli and de Raphaeli on Business and Bookkeeping in the Renaissance*. Lomax Press.
- Sangster, A. (2015). The Earliest Known Treatise on Double Entry Bookkeeping by Marino de Raphaeli. *Accounting Historians Journal*, 42 (2). 1–33. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.42.2.1>
- Sangster, A. (2016). The Genesis of Double Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*. Vol. 91, No. 1. Pags 219 - 235. DOI: 10.2308/accr-51115
- Sangster, A. y Rossi, F. (2018). Benedetto Cotrugli on Double Entry Bookkeeping. *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 15(2), 22-38. <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v15i2.332>
- Sargiacomo M., Cornella, S., Mio, C., Sostero, U., y Di Pietra, R. (2020). *The Origins of Accounting Culture. The Venetian Connection*. Routledge.
- Sells, E. W. (1915). Accounting Profession: Its Demands and Its Future. *Journal Of Accountancy*. Volume 20. Issue 5. Disponible en: <https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4602&context=jofa>
- Smith, A. (1994). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Modern Library (original publicado en 1776)
- Soll, J. (2014). *The Reckoning*. Basic Books.
- Stevelinck, E. (1994). Goodbye to My Friend Pacioli. *Accounting Historians Journal*, 21(1), 1-15. <https://www.jstor.org/stable/40698129>

- Suárez, J. A. (2012). Benedetto Cotrugli Raugo: padre de la gestión moderna. *Teuken Bidikay -Revista latinoamericana de Investigación en Organizaciones, Ambiente y Sociedad*, 3(3), 99–120. <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1064>
- Taylor, R. E. (1942). *No Royal Road, Luca Pacioli and His Times*. UNC Press.
- Zaid, O. A. (2000). Were Islamic Records Precursors to Accounting Books based On the Italian Method? *Accounting Historians Journal*, 27(1), <https://www.jstor.org/stable/40698486>
- Zanato, T. (2017). Benedetto Cotrugli, Merchant Writer. En C. Carraro y G. Favero (eds.), *Benedetto Cotrugli. The Book of the Art of Trade* (pp. 175-211). Palgrave MacMillan.

Vélez Ramírez, R. A., Montoya Morales, A. J., & Restrepo Triviño, M., (2025) ¿Determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina: un análisis bibliométrico? *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 159-188. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a07>

Determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina: un análisis bibliométrico

Rubén Antonio Vélez Ramírez

ravelez@uniquindio.edu.co

Orcid: 0000-0001-5524-0640

Universidad del Quindío

Alexa Juliana Montoya Morales

mmalexa@uniquindio.edu.co

Orcid: 0000-0001-9735-4136

Universidad del Quindío

Marisela Restrepo Triviño

mrestrepot@uqvirtual.edu.co

Orcid: 0009-0009-1632-3705

Universidad del Quindío

Determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina: un análisis bibliométrico

Resumen: La corrupción y la evasión de impuestos en América Latina es un tema de interés académico, social y político en los últimos años, debido al impacto socioeconómico y presiones de grupos de interés que reclaman transparencia y utilización eficiente de recursos. Por lo anterior, este artículo busca establecer determinantes de la corrupción y la evasión de impuestos. Para ello, se realizó la búsqueda en la base de datos Scopus entre los años 2008 al 2023, encontrando 110 artículos, de los cuales 29 cumplen con todos los criterios de selección. Posteriormente, se hizo un análisis bibliométrico, utilizando técnicas estadísticas y matemáticas estudiando patrones, tendencias y relaciones existentes en publicaciones científicas. Luego, se obtuvieron indicadores tales como análisis de la producción anual, autores destacados, y países relevantes. También, se categorizaron determinantes de la región entre aspectos económicos, políticos, sociales y culturales, mostrando la fragilidad de instituciones gubernamentales y falta de transparencia hasta la desigualdad económica y la arraigada cultura de la impunidad. Finalmente, se ofrece una visión de la evolución y la influencia de la corrupción como evasión de impuestos en Latinoamérica.

Palabras clave: corrupción, evasión, impuestos, impacto, América Latina.

Determinants of corruption and tax evasion in Latin America: a bibliometric analysis.

Abstract: Corruption and tax evasion in Latin America have recently garnered academic, social and political interest due to their socioeconomic impact and the demands from stakeholders for transparency and efficient resource utilization. Therefore, this article aims to identify the determinants of corruption and tax evasion. For this purpose, a search was conducted in the Scopus database for the period from 2008 to 2023, yielding 110 articles, of which 29 successfully satisfied all the selection criteria. A bibliometric analysis was then performed, examining patterns, trends, and relationships found in scientific publications through statistical and mathematical techniques. Indicators such as the analysis of annual output, outstanding authors, and relevant countries were obtained. Region determinants were categorized into economic, political, social, and cultural aspects, highlighting the vulnerability of government institutions, a lack of transparency, economic inequality, and a pervasive culture of impunity. Lastly, an overview of the evolution and impact of corruption in Latin America in the form of tax evasion is provided.

Keywords: corruption, tax evasion, tax, impact, Latin America

Determinantes da corrupção e da evasão fiscal na América Latina: uma análise bibliométrica

Resumo: A corrupção e a evasão fiscal na América Latina são tópicos de interesse acadêmico, social e político nos últimos anos, devido ao impacto socioeconômico e às pressões de grupos de interesse que exigem transparência e uso eficiente de recursos. Portanto, este artigo visa estabelecer determinantes da corrupção e da evasão fiscal. Para isso, a pesquisa foi realizada na base de dados Scopus entre os anos de 2008 e 2023, encontrando 110 artigos, dos quais 29 atendem a todos os critérios de seleção. Posteriormente, foi realizada uma análise bibliométrica, utilizando técnicas estatísticas e matemáticas, estudando padrões, tendências e relações existentes em publicações científicas. Em seguida, foram obtidos indicadores como análise da produção anual, autores notáveis e países relevantes. Além disso, determinantes da região foram categorizados em aspectos econômicos, políticos, sociais e culturais, mostrando a fragilidade das instituições governamentais e a falta de transparência até a desigualdade econômica e à cultura profundamente enraizada de impunidade. Finalmente, é oferecida uma visão da evolução e da influência da corrupção como evasão fiscal na América Latina.

Palavras-chave: corrupção, evasão, impostos, impacto, América Latina.

Les déterminants de la corruption et de la fraude fiscale en Amérique latine : une analyse bibliométrique

Résumé : Depuis quelques années, la corruption et la fraude fiscale en Amérique latine sont des sujets d'intérêt académique, social et politique. En effet, elles présentent un impact socio-économique important et sont soumises à des pressions exercées par des groupes d'intérêt qui réclament davantage de transparence et une gestion plus efficace des ressources. C'est la raison pour laquelle cet article cherche à établir les déterminants de la corruption et de la fraude fiscale. Pour ce faire, une recherche a été effectuée dans la base de données Scopus entre 2008 et 2023, et 110 articles ont été trouvés, dont 29 répondent à tous les critères de sélection. Une analyse bibliométrique a ensuite été réalisée à l'aide de techniques statistiques et mathématiques pour étudier les modèles, les tendances et les relations existant dans les publications scientifiques. Des indicateurs ont ensuite été obtenus, tels que l'analyse de la production annuelle, les auteurs éminents et les pays concernés. En outre, les déterminants de la région ont été classés en fonction de leurs aspects économiques, politiques, sociaux et culturels, montrant la fragilité des institutions gouvernementales et le manque de transparence, jusqu'à l'inégalité économique et la culture profondément ancrée de l'impunité. Enfin, une vision de l'évolution et de l'influence de la corruption en tant qu'évasion fiscale en Amérique latine est proposée.

Mots-clés : corruption, évasion, impôts, impact, Amérique latine

Determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina: un análisis bibliométrico

*Rubén Antonio Vélez Ramírez, Alexa Juliana Montoya Morales
y Marisela Restrepo Triviño*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a07>

Primera versión recibida en junio de 2024 – versión aceptada en marzo de 2025

I. Introducción

La corrupción y la evasión de impuestos son problemas persistentes que afectan de manera significativa a las economías y sociedades de América Latina. Estos fenómenos no solo erosionan la confianza pública en las instituciones, sino que también tienen un impacto negativo en el desarrollo económico y social de la región. Estudios recientes destacan que la corrupción y la evasión fiscal están interrelacionadas, exacerbando las dificultades para implementar políticas públicas efectivas y equitativas (Cepal, 2022; Gaspar et al., 2019).

En ese sentido, en una reunión del consejo de seguridad de la Organización de Naciones Unidas sobre corrupción, su secretario general citó: “el costo global de la corrupción está en al menos US\$ 2,6 billones o el 5% del PIB mundial” (Cruz-Osorio, 2020, párr. 5, línea 3). Siendo una suma considerable puesto que se estima que, con esta cantidad, se podría dar un ingreso básico a las personas que viven en condición de pobreza en América Latina, por lo que se vuelve un factor social considerable que afecta el bienestar de la sociedad. Además, el Banco Mundial expone que se paga anualmente cerca de 1 billón de dólares en sobornos cada año.

Comúnmente, la corrupción se ha definido como el abuso de un cargo público para beneficio privado, aunque una definición más amplia la describe como el abuso de poder para beneficio propio (Universidad de los Andes, 2016, p. 1), convirtiéndose en un problema estructural en muchos países Latinoamericanos (Transparency International, 2023a; 2023b). De hecho, según Transparency International, el índice de percepción de la corrupción 2023 indica que durante

este año 124 países tienen niveles de corrupción estancados, mientras que el número de países en declive va en aumento, con un puntaje promedio en América Latina de 40%, señalando una percepción negativa sobre la corrupción.

Casos como el proyecto colombiano Agro Ingreso Seguro en Colombia y el escándalo de Odebrecht en Latinoamérica ilustran los efectos nefastos de la corrupción. En el primer caso, recursos destinados a campesinos fueron desviados a personas no elegibles y que no cumplían con el perfil objeto del proyecto (Correa, 2019). En el segundo, Odebrecht pagó alrededor de 788 millones de dólares en sobornos para asegurar contratos en aproximadamente doce países, en los que se ubican Panamá, Colombia, Venezuela, Ecuador, Perú, Brasil, Argentina, Guatemala, República Dominicana y México, a través de 100 proyectos, obteniendo ganancias ilícitas significativas (CNN en Español, 2016).

Ahora bien, la evasión de impuestos es igual de problemática y está estrechamente vinculada con la corrupción. Investigaciones indican que los países con altos niveles de corrupción tienden a recaudar menos impuestos debido a sobornos y otras prácticas corruptas que permiten la evasión fiscal (Gaspar et al., 2019). En América Latina, esta evasión representa una disminución significativa de recursos, con estimaciones que sitúan esta pérdida en aproximadamente el 10,6% del PIB regional en 2022 (Cepal, 2022).

Por tanto, la presencia de corrupción y la evasión de impuestos representan un problema desarrollado en diversas esferas culturales, sociales y políticas y su extensión y complejidad en América Latina ha sido tal, que ha generado transformaciones del entorno, haciendo que sea un comportamiento arraigado en la sociedad. Esta situación se convierte en un obstáculo para garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos y se erige como una amenaza potencial para la propia democracia (Universidad de los Andes, 2016).

La corrupción constituye, entonces, una seria preocupación que está claramente reconocida por su impacto negativo en la gobernanza efectiva y en las estructuras democráticas. De ahí que establecer si hoy hay más o menos corrupción es irrelevante, pues se sabe que existe y en proporciones alarmantes, por lo cual es importante conocer su fuente y principio para redoblar esfuerzos y detenerla (Salas, 2016). Según Statista (s.f.), el índice de percepción de corrupción en América Latina del año 2023 destaca a países como Uruguay con 70, Chile 66, Colombia con 40, como una buena percepción mientras que los que se percibe mayor percepción de corrupción, están Venezuela 13 Haití 17 y Honduras 23. Por esta razón, es crucial identificar y analizar los determinantes de la corrupción y la evasión de impuestos en la región de América Latina.

En ese sentido, se entiende que la corrupción y la evasión de impuestos son problemas profundamente arraigados que afectan de manera desproporcionada el desarrollo económico y social de América Latina. Ante esta realidad, la motivación para realizar una investigación exhaustiva sobre los determinantes de estos

fenómenos responde a la necesidad de entender sus causas y consecuencias en un contexto tan particular como el latinoamericano. Esta investigación busca descubrir patrones, analizar relaciones complejas, y señalar inconsistencias que podrían estar obstaculizando las políticas públicas y la transparencia en la región.

Asimismo, se propone identificar áreas que requieren una exploración más detallada, brindando así una base sólida para futuras investigaciones y decisiones informadas que contribuyan a construir sistemas más justos y equitativos en la región. Ahora bien, con una revisión sistemática de la literatura se ofrece un panorama general de la investigación sobre corrupción y evasión que mejora su comprensión, y ofrece resultados que podrá beneficiar otras partes interesadas. Por ejemplo, grupos de investigación de Contaduría Pública, administradores públicos y abogados, tendrán una guía para desarrollar proyectos futuros en áreas relacionadas a la evasión y corrupción.

A partir de lo anterior, el objetivo principal del proyecto se centra en analizar exhaustivamente los determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina, para descubrir tendencias, relaciones, inconsistencias e identificar áreas de investigación que requieren mayor atención. Se procede, primero, a formular las preguntas de investigación que guiarán la revisión: ¿cómo se está abordando el estudio del tema de investigación?, ¿cuál ha sido su evolución? ¿cuáles son las tendencias actuales de investigación de la corrupción y la evasión en América Latina?, ¿cuáles son los determinantes de la corrupción y evasión?

El artículo está estructurado en cinco secciones que incluyen esta introducción. El marco teórico delimita el análisis sobre la corrupción bajo diferentes estudios. Luego, se expone el diseño metodológico para la elección de los documentos a analizar en la revisión. Posteriormente, la cuarta sección presenta los resultados de la bibliometría y la clasificación de los determinantes identificados en la literatura. Por último, se concluye la revisión con sus implicaciones y limitaciones y se propone una agenda futura de investigación.

II. Marco teórico

La percepción de la corrupción y evasión de impuestos es un tema complejo que se ha investigado desde diferentes campos y perspectivas teóricas. Una de las teorías que argumenta este proyecto, es la establecida desde la teoría económica. En ese sentido, Kurer (como se cita en Pastrana, 2019), indica que desde esa perspectiva se propone una clasificación de acuerdo con los actores que obtuvieron los privilegios —por ejemplo— de un cargo público, lo cual implicaría que el funcionario incumple con sus deberes y responsabilidades, e incluso quebranta las normas profesionales establecidas. Luego, el interés público se origina cuando una figura de poder actúa en pro del interés individual por encima del general, y se plantea que aquello considerado como corrupto depende de lo que así sea definido por la misma opinión pública.

Otra fuente teórica importante es la moral tributaria, la cual se puede definir con referencia a la voluntad y obligación moral de los individuos de contribuir al sistema impositivo de un país. Por ejemplo, Castañeda (2015) destaca la relación macroeconómica entre la moral tributaria y la corrupción. Se argumenta que la corrupción afecta la sostenibilidad fiscal de un Estado al disuadir a los ciudadanos de cumplir con sus obligaciones tributarias. Esto plantea la premisa de que la corrupción influye en la moral tributaria. Esta perspectiva se alinea con la literatura que analiza la relación entre la presión tributaria (PT) y la corrupción desde un enfoque macroeconómico, ya que el Estado puede establecer parámetros para que los ciudadanos cumplan con sus responsabilidades tributarias y contribuyan al sostenimiento del país. Por lo tanto, no basta solo con implementar fiscalización que desincentiven la evasión fiscal, sino que también es fundamental fomentar el pago voluntario de impuestos. Esto implica considerar elementos relacionados con la moral tributaria (Castañeda Rodríguez, 2015).

Por otro lado, Rodríguez (2020) indica una relación binaria entre política y corrupción, donde su investigación expone descriptivamente la inclusión del sistema político como un mal administrador de los recursos públicos para cometer actos de corrupción. Según el autor, esta situación sacude la estabilidad de los sistemas políticos en la región. El lento crecimiento económico combinado con la percepción de un bajo nivel de progreso multiplica sus efectos y reduce la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, las cuales han malversado cantidades millonarias del erario nacional, por lo que representa un desafío sin precedentes para las democracias latinoamericanas (Rodríguez, 2020).

Finalmente, la teoría del capital social de Robert Putnam, la cual se centra en la importancia de las relaciones y conexiones entre individuos en una comunidad para el funcionamiento efectivo de la sociedad, es decir que ese concepto de “capital social”, se refiere a la red de relaciones sociales, la confianza mutua y las normas compartidas que existen en una comunidad, con la finalidad de que el capital social tenga un impacto positivo en el bienestar y el éxito colectivo de la sociedad. Así, cuando disminuye la participación social, particularmente en lo que respecta a las normas de recaudo, la efectividad de las instituciones que realizan el proceso y otros factores, este capital social comienza a erosionar la conciencia colectiva, lo que genera efectos negativos en la democracia y el bienestar general (Corao, 2006)

III. Metodología

A continuación, se lleva a cabo una revisión sistemática de la literatura de los últimos 15 años, en un rango comprendido entre 2008 y 2023, a través de un mapeo científico que permite identificar patrones, temas y problemas emergentes en el campo de estudio (Da Silva et al., 2020) para ofrecer un panorama de la investigación de la corrupción y la evasión de impuestos en América Latina e

identificar sus determinantes. Este tipo de investigación proporciona una síntesis de la evidencia relacionada con una estrategia de intervención específica, mediante la aplicación de métodos de búsqueda explícitos y sistematizados, apreciación crítica y síntesis de la información seleccionada (Linde y Willich, 2003).

Para desarrollar la investigación se tiene en cuenta el enfoque de Hahn y Kühnen (2013) que se compone de cuatro pasos, como se observa en la Figura 1.

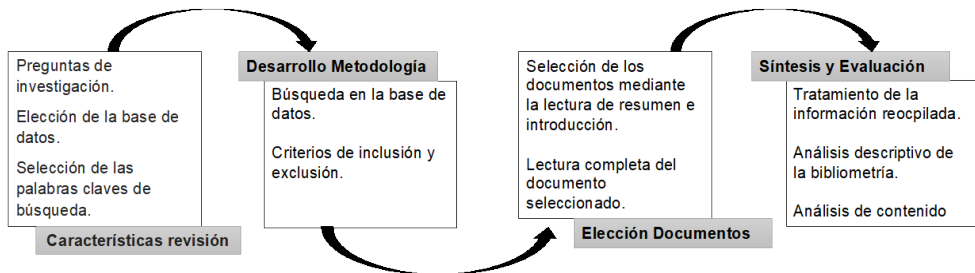


Figura 1. Metodología

Fuente: elaboración propia, a partir de Hahn y Kühnen (2013).

Considerando que el objetivo del artículo se centra en analizar exhaustivamente los determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina, para descubrir tendencias, relaciones, inconsistencias e identificar áreas de investigación que requieren mayor atención, se procede primero a formular las preguntas de investigación que guiarán la revisión. Estas preguntas son: ¿cómo se está abordando el estudio de la corrupción y evasión de impuestos? ¿cuál ha sido su evolución? ¿cuáles son las tendencias actuales de investigación de la corrupción y la evasión en América Latina? ¿cuáles son sus determinantes?

Después de definir las preguntas de investigación, se optó por utilizar las bases de datos Scopus y Web of Science como motores de búsqueda de los documentos a analizar, debido a su amplia cobertura de revistas de alta calidad revisadas por pares (Macke y Generi, 2019). Finalmente, se llevó a cabo una búsqueda preliminar de palabras clave que serían esenciales para la formulación de la consulta de búsqueda, con el propósito de mejorar la validez de la revisión de la literatura y focalizarla en los artículos más relevantes dentro de las bases de datos Scopus y Web of Science. Estas palabras claves seleccionadas incluyen: corrupción, impuestos, moral tributaria, evasión y Latinoamérica. Además de los filtros de inclusión: artículos publicados en revistas en idioma español e inglés, de las áreas de economía, negocios y contabilidad. A continuación se presenta la ecuación de búsqueda:

(TITLE-ABS-KEY(corruption) AND TITLE-ABS-KEY(evasion) AND TITLE-ABS-KEY(tax) AND TITLE-ABS-KEY(latam OR latin america)) AND (LIMIT-TO (SUBJAREA,"ECON"))

```
OR LIMIT-TO ( SUBJAREA,"BUSI" ) ) AND ( LIMIT-TO ( LANGUAGE,"English" ) OR  
LIMIT-TO ( LANGUAGE,"Spanish" ) ) AND ( LIMIT-TO ( SRCTYPE,"j" ) OR LIMIT-TO  
( SRCTYPE,"b" ) )
```

En el segundo paso, se definen como criterios de inclusión los siguientes filtros: artículos científicos de revistas especializadas escritos en idioma inglés y español de las áreas de negocios, gestión, política, justicia, contabilidad, economía y finanzas, con estado de publicación final. De otro lado, se excluyeron notas editoriales, comentarios y reseñas de libros. Por último, se tiene como fecha de cierre de búsqueda el día 17 de junio de 2023, obteniendo un total de 110 artículos revisados por pares.

Con relación al tercer paso, y para garantizar que los artículos seleccionados fueran pertinentes para el objetivo perseguido, se realizó en Scopus una evaluación manual de los 110 artículos obtenidos a través de la expresión de búsqueda, realizando lectura minuciosa del resumen y la introducción. En este proceso, se excluyeron aquellos que no abordaban la temática de los determinantes de corrupción y evasión de impuestos en América Latina o que mencionaban este tema en el resumen, título o palabras clave del documento, pero no mantenían una relación directa con el ámbito de estudio. Como resultado de esta revisión, se conformó un conjunto final de 29 artículos.

Una vez que los artículos fueron elegidos, se procedió a examinar su contenido. Este análisis se realizó mediante la importación de los artículos seleccionados al software R Studio, utilizando el paquete Bibliometrix-Biblioshiny. Este paquete es una herramienta estadística y gráfica que facilita la realización de análisis cuantitativos en el ámbito de la bibliometría y cienciometría (Aria y Cuccurullo).

IV. Resultados y discusión

IV.1. Estudio y evolución de la investigación de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina

Las herramientas bibliométricas señaladas en la metodología permitieron conocer y sintetizar la producción anual de la investigación de la corrupción y la evasión de impuestos en América Latina. En la Figura 2 se describen los datos principales de los resultados arrojados en la búsqueda sobre el tema de estudio. Se encuentra un total de 29 artículos con fecha de publicación entre 2008 y 2023, lo que indica que contiene 15 años de investigación que se ha visto incrementado año a año en un 7,6%. Los documentos han sido publicados en 27 revistas bajo la autoría de 70 autores que han alcanzado un índice de cooperación internacional del 27,6%.

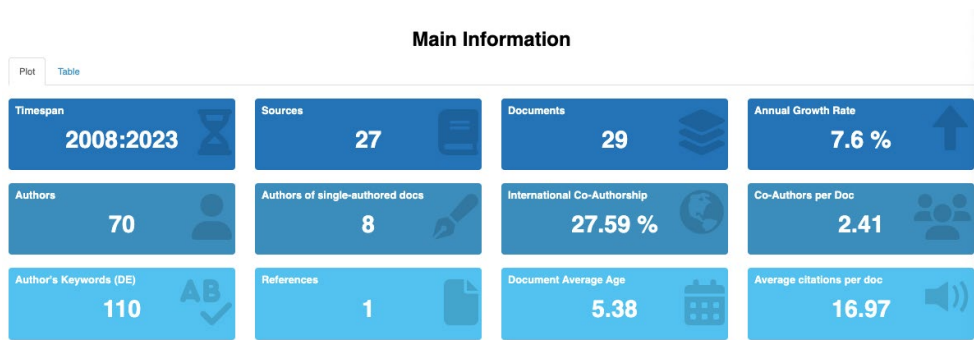


Figura 2. Información principal y datos relevantes

Fuente: elaboración propia.

Se observa en la Figura 3 que las investigaciones han tenido un crecimiento exponencial, concentrando 17 de ellas en el último quinquenio. Esto sugiere que el tema ha ido adquiriendo interés en América Latina indicando así la relevancia y la pertinencia de este análisis, pues se pasa de una publicación inicial de cinco documentos a 17 en los tres quinquenios elaborados, tendencia que según la ecuación y el R^2 continuará, pues un valor cercano a 1 indica que en el próximo periodo de tiempo se proyecta un aumento de publicación frente al tema.

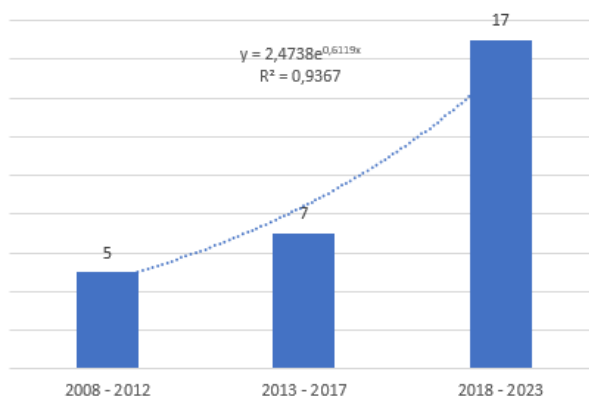


Figura 3. Crecimiento de la investigación en el tiempo

Fuente: elaboración propia.

A continuación, la Tabla 1 muestra el tratamiento de las fuentes de estas publicaciones especializadas que reúnen investigaciones originales, experimentos, estudios y análisis que aportan al cuerpo de conocimiento de la investigación planteada en este proyecto.

Tabla 1. Categoría de revistas

Revista	Total, Artículos	Categoría del cuartil
Global Economy Journal	2	Q3
International Business Review	2	Q1
Accounting Auditing \& Accountability Journal	1	Q1
Applied Economics	1	Q2
Colombia Internacional	1	Q1
Comparative Political Studies	1	Q1
Contemporary Economic Policy	1	Q1
Economic Analysis And Policy	1	Q1
Economic Modelling	1	Q1
Economics \& Politics	1	Q2
Entrepreneurship And Regional Development	1	Q1
Gestión y Política Pública	1	Q2
International Economics and Economic Policy	1	Q3
Investigación Económica	1	Q3
Journal of Emerging Market Finance	1	Q3

Fuente: elaboración propia.

A través de la Tabla 1 se identifica que el 53% de las revistas donde están publicados los artículos se encuentran en el cuartil Q1, siendo esta categorización la más alta, seguida por el 20% de las publicaciones que pertenecen al cuartil Q2 y, por último, el 27% de los magazines se encuentran en el Q3. Teniendo en cuenta el razonamiento anterior, se infiere que la divulgación que se encuentra en esta investigación es publicada en revistas de alto impacto, aportando seguridad y fidelidad en la información. Dichas revistas, publican de forma continua investigaciones relacionadas con el efecto de la corrupción en el crecimiento y desarrollo económico de los países, además de estudios relacionados con la economía global y organizaciones gubernamentales. Por ejemplo, la revista *International Business Review* ha publicado artículos que explican cómo la corrupción obstaculiza los negocios internacionales y la inversión extranjera directa.

Por otro lado, se determinan a partir de la Figura 4 los autores más importantes en la investigación de la corrupción y la evasión de impuestos. De allí, se obtiene que cada autor ha publicado un artículo a lo largo del periodo analizado. A continuación, se hará un acercamiento al trabajo de los tres autores que según la base de datos son los más relevantes.

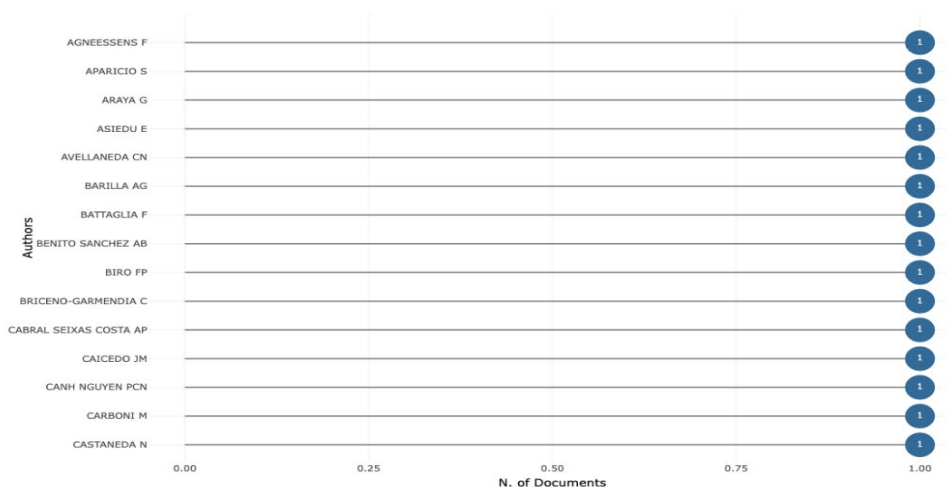


Figura 4. Autores relevantes

Fuente: elaboración propia.

Los autores principales abordan la investigación de la corrupción desde las redes de gobernanza de multi actores que intervienen en las asociaciones anticorrupción y sus motivaciones prosociales y de intercambio de información (Reyes et al., 2023).

De otro lado Aparicio et al., 2023 concluyen que la corrupción es un factor limitante del entorno institucional que afecta el desempeño de las Pymes y la adopción de tecnologías. Razón por la cual, es importante identificar los determinantes y así, tratar de abordarlos en investigaciones futuras que permitan proponer planes alternativos a los existentes para contrarrestar los efectos negativos de esta situación.

Por su parte, Serebriksy et al (2016) busca comprender los factores clave que influyen en la eficiencia de los puertos en esta región geográfica. En este estudio, se busca identificar y analizar las variables y condiciones que afectan positiva o negativamente el rendimiento de los puertos en América Latina y el Caribe, con el objetivo de proporcionar recomendaciones para mejorar la eficiencia en la gestión y operación de estos puertos. El análisis puede incluir aspectos como la infraestructura portuaria, la corrupción, la gestión logística, los procesos aduaneros, la tecnología utilizada y otros factores que impactan directamente en la eficiencia de los puertos en la región.

También se encuentra el estudio de corrupción legislativa de Benito y Mateos (2021) en la que concluyen que la falta de control de la oposición legislativa y los tribunales y la importancia de los intereses particulares sobre los generales, son variables que aumentan la percepción corrupta de la población sobre

el trabajo de los parlamentarios. En ese aspecto, Morales (2009) afirma que, aunque la corrupción está asociada al desempeño de los funcionarios públicos, no explica el apoyo a la democracia. Es decir, que a pesar de la creencia de la sociedad de que los funcionarios se desempeñan de manera corrupta esto no implica una disminución en el apoyo electoral.

A continuación, se muestran las instituciones académicas y los países que más investigan sobre el tema de corrupción y evasión en América Latina para tener un panorama geográfico del tema. Aquí se identifica que la afiliación universitaria más relevante se segmentan tres grupos de acuerdo con la cantidad de artículos publicados. En el primero se encuentra la Universidad Federal de Pernambuco que se ubica en Sur América y que ha publicado cuatro artículos, el segundo grupo se encuentra conformado por tres universidades las cuales se localizan en el continente europeo, cada una de estas universidades ha publicado tres artículos; por último, este grupo contiene once campus ubicados en Europa, Norte América, Asia y Oceanía, se logró identificar que sus publicaciones son de dos artículos.

Al respecto, se evidencia una escasa participación de los países que conforman América Latina, encontrando que solo Brasil contiene afiliaciones relevantes en el estudio de la corrupción. Esto sugiere que la mayoría de los autores interesados de la región están asociados a universidades de otros países y se infiere poca producción de impacto que generan las investigaciones de la región, pues hay poca existencia de ellas en las principales revistas interesadas en la publicación del tema. Lo anterior abre una posibilidad para que investigadores de la misma región aborden este tema tan importante para el crecimiento y desarrollo económico de los países que lo conformen, y permita la adopción de políticas asertivas para su disminución.

Tabla 2. Ubicación de universidades relevantes

Universidad	País	Artículos
Universidad Federal de Pernambuco	Brasil	4
Universidad Autónoma de Barcelona	España	3
Universidad de Debrecen	Hungría	3
Universidad de Manchester	Reino Unido	3
Universidad Chosun	Corea del Sur	2
Universidad de Montfort	Inglaterra	2
Departamento de Ciencias Políticas (Colegio Universitario de Londres)	Inglaterra	2
Universidad del Este de Illinois	Estados Unidos de América	2
Universidad Internacional del Este	Vietnam	2
Universidad de la Costa del Golfo de Florida	Estados Unidos de América	2

Universidad	País	Artículos
Universidad del Sur de Georgia	Georgia	2
Universidad Merrimack	Estados Unidos de América	2
Universidad de Monash	Australia	2
Escuela de Negocios de París	Francia	2
Universidad de Londres, Royal Holloway	Inglaterra	2

Fuente: elaboración propia.

Respecto a los países en la Figura 5, se destaca que los principales autores que investigan el tema tienen alguna afiliación con países de América Latina, siendo estos por importancia en participación Brasil, Colombia, Ecuador y Chile, dado que la intensidad del color varía únicamente en función del nivel de producción; es decir, cuanto más profundo sea el azul, mayor será el trabajo sobre el tema.

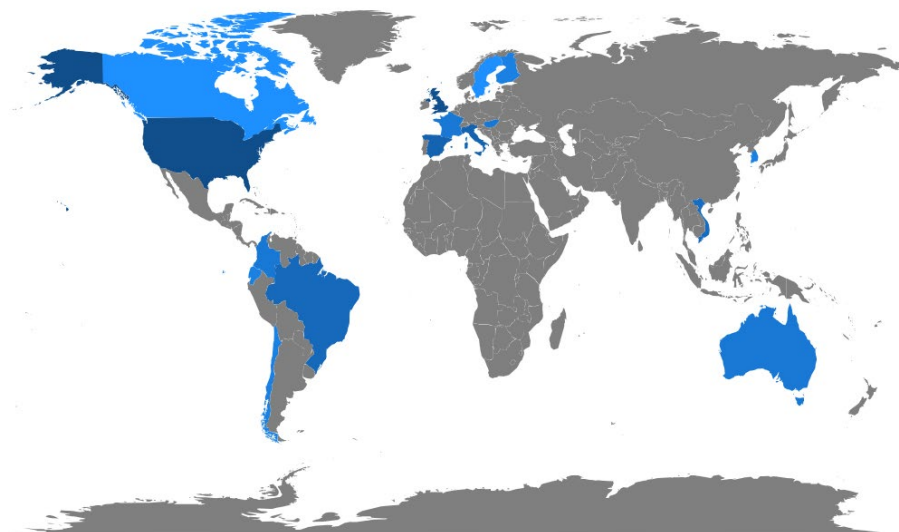


Figura 5. Presentación en planisferio

Fuente: elaboración propia.

Continuando con el análisis, la Tabla 3 consolida la información de los documentos sobre corrupción y evasión de impuestos en América Latina con mayor cantidad de citas, que devela —entonces— la importancia o significado frente al tema en la región.

Tabla 3. Relación de documentos mundiales más citados

Autores	Artículo	Cantidad de citas
Asiedu y Freeman (2009).	The Effect of Corruption on Investment Growth: Evidence from Firms in Latin America, Sub-Saharan Africa, And Transition Countries	121
Godínez y Liu (2015).	Corruption Distance and FDI Flows into Latin America	90
Serebrisky et al. (2016).	Exploring the Drivers of Port Efficiency in Latin America and the Caribbean	55
Huynh et al. (2020).	One-Way Effect or Multiple-Way Causality: Foreign Direct Investment, Institutional Quality and Shadow Economy?	39
Krause y Méndez (2009)	Corruption and Elections: An Empirical Study for A Cross-Section of Countries	32
Yang (2017).	The Governance Environment and Innovative SME´s	31
Avellaneda (2013).	Mayoral Decision-Making: Issue Salience, Decision Context, And Choice Constraint? An Experimental Study With 120 Latin American Mayors	30
Swaleheen (2008).	Corruption and Saving in A Panel of Countries	21
Sen y Sinha (2017).	The Location Choice of Us Foreign Direct Investment: How Do Institutions Matter?	11
Castañeda y Schwartz (2020).	Opting Out of The Social Contract: Tax Morale and Evasion	10
Morales (2009).	Corruption and Democracy: Latin America in Comparative Perspective	8
Dougherty y Escobar (2019)	What Policies to Combat Labour Informality? Evidence from Mexico	7
Drine (2012).	Institutions, Governance and Technology Catch-Up in North Africa	6
Mazouz et al. (2021).	Comprehending the Outward FDI from Latin America and OCED: A Comparative Perspective	5
Nepomuceno y Costa (2019).	Invalid Votes, Deliberate Abstentions, And the Brazilian Crisis of Representation	4

Fuente: elaboración propia.

En el análisis de los documentos examinados, se identificaron una serie de palabras clave que proporcionan una visión clara de la dirección actual de la investigación, los temas en los que los autores centraron su atención y las tendencias emergentes en los datos. Es evidente que la palabra “determinantes” es la que más se repitió, seguida por “corrupción” y “Latinoamérica”. Este hallazgo resalta la importancia de la presente investigación, ya que revela las áreas en las que se puede profundizar y los temas que pueden ser explorados y analizados en detalle desde sus fundamentos.

A continuación, se analizaron tres de los artículos consultados, con el objetivo de identificar el tema principal de estas publicaciones:

IV.2. El efecto de la corrupción en el crecimiento de la inversión: evidencia de empresas en América Latina, África subsahariana y países en transición

A diferencia de la mayoría de los estudios que usan datos a nivel de país y combinan datos de diferentes regiones para analizar el impacto de la corrupción en la inversión, este artículo utiliza datos a nivel de empresa y mide la corrupción a ese nivel tanto como de país. Si bien la corrupción tiene un impacto negativo significativo en el crecimiento de la inversión para las empresas en los países en transición, no tiene un impacto significativo en las empresas de América Latina y el África subsahariana. Para los países en transición, la corrupción se considera el determinante más importante de la inversión. En resumen, este artículo se centra en cómo la corrupción afecta la inversión empresarial y cómo este efecto varía según las regiones geográficas (Asiedu y Freeman, 2009).

IV.3. Distancia de la corrupción y los flujos financieros hacia América Latina

Al examinar la relación entre corrupción e inversión extranjera directa (IED), estudios anteriores han arrojado resultados mixtos. Algunos consideran que la corrupción desalienta la inversión extranjera directa, mientras que otros opinan lo contrario. Este artículo intenta replicar investigaciones previas dentro del paradigma OLI mientras profundiza la comprensión de esta relación introduciendo el concepto de “distancia de corrupción” entre países y aplicándolo al contexto específico de América Latina (Godínez y Liu, 2015).

IV.4. Corrupción y ahorro en un conjunto de países

Este estudio amplía la investigación sobre corrupción y fuga de capitales al analizar las diferencias en las tasas de ahorro entre países. Hay evidencia de que la corrupción puede impactar negativamente la tasa de ahorro nacional al promover la fuga de capitales. Además, se identificaron el nivel de ingresos, el crecimiento del ingreso real per cápita y la relación impuestos/PIB como factores clave en el impacto de la corrupción en el ahorro. Los ahorros se ven afectados por la motivación para ahorrar y la capacidad de ahorrar. Las investigaciones muestran que muchos de los determinantes clave del ahorro están vinculados a la corrupción. Se espera una relación directa entre corrupción y ahorro (Swaleheen, 2008).

A partir de la descripción de las principales investigaciones que sirven de consulta en el estudio de los determinantes de la corrupción y evasión, se pudo inferir la importancia estratégica que tiene la corrupción para mejorar los niveles de inversión tanto local como extranjera en un país, y de esta forma, dinamizar la economía. Sumado a su relación con los ahorros que también constituye un elemento clave para el desarrollo y crecimiento económico.

Desde otra perspectiva, el análisis de palabras claves (ver Figura 6) permitió conocer las posibles relaciones de la corrupción y la evasión, por ejemplo, con el crecimiento de una región, los aspectos de gobernanza, cultura, inversión extranjera directa. Aunado a ello, las palabras permitieron identificar como temas recurrentes en este estudio que se puede utilizar tanto marco teórico como resultado de la corrupción a la legitimación, pues la teoría de la legitimidad indica que los actores (llámense individuos, empresas, países) realizan actividades y prácticas para operar en el denominado contrato social, es decir, que buscan que sus partes interesadas perciban que su actividad y su manera de proceder es adecuado al entorno dentro del sistema de normas y creencias que existen en un lugar determinado.



Figura 6. Nube de palabras clave

Fuente: elaboración propia.

IV.5. Temas motores y actuales en la investigación de la corrupción y evasión en América Latina

Una vez analizada la bibliometría básica que permitió descubrir aspectos fundamentales del estudio de la corrupción en América Latina, se procedió a analizar las estructuras conceptuales ya que permiten el establecimiento de temas principales y tendencias del campo, a partir de la generación de clústeres según la concurrencia de palabras claves que determinan el contenido de los artículos que forman parte del conjunto de datos obtenido.

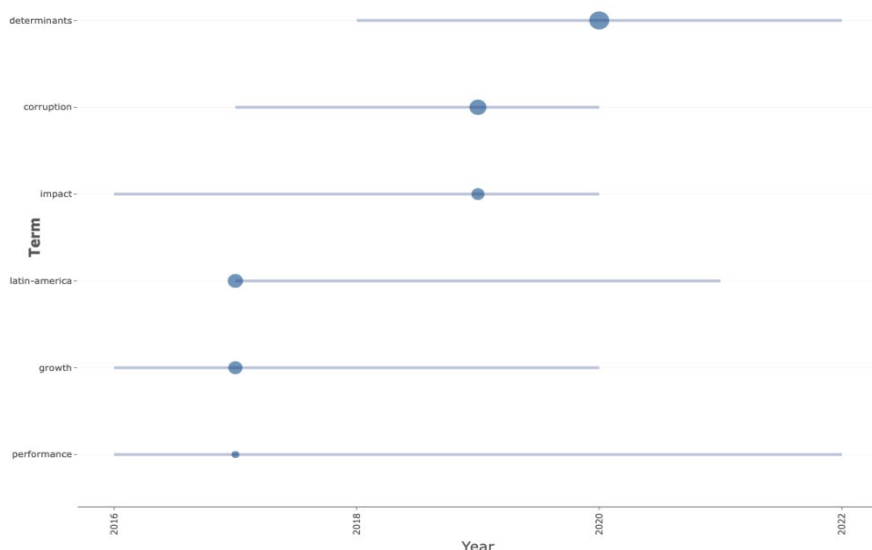


Figura 7. Temas tendencia

Fuente: elaboración propia.

En la Figura 7 se puede observar que el término “determinantes” ocupa un lugar destacado en la atención de los investigadores y el público en general. Este énfasis reiterado sugiere que los factores determinantes desempeñan un papel crucial en diversos contextos y áreas de estudio, lo que respalda la relevancia del proyecto de investigación que se está llevando a cabo. Su estudio se ubica en el periodo 2018-2022, con una mayor predominancia en el año 2020 teniendo en cuenta la circunferencia que se establece en dicho año. Lo que sugiere, entonces, que los investigadores están enfocados en conocer las causas de la corrupción y la evasión para comprender cómo funciona el fenómeno, profundizar en las características regionales que tanto ha sufrido por este flagelo, pues hasta que no se conocen las razones que subyacen un comportamiento, será más difícil proponer planes y políticas públicas encaminadas en mejorar la percepción y los niveles como tal.

También se destaca la presencia de la palabra “corrupción”, siendo consecuente su investigación con la percepción de que ésta es un problema persistente y apremiante en la sociedad actual. La corrupción, abordada en esta data en América Latina, abarca una amplia gama de contextos y maneras en las que se ha estudiado, demostrando como principales resultados las repercusiones significativas en la política, la economía y la justicia. Al encontrar asociaciones entre la percepción de los agentes económicos, la frecuencia de casos de corrupción en una región con la probabilidad de aumentar la evasión.

La Figura 8 muestra las interrelaciones y clústeres temáticos que se conformaron mediante la concurrencia de aparición de los términos en las investigaciones que componen la data analizada y se convierten entonces, en los elementos temáticos representativos del trabajo realizado hasta la fecha en cuestiones del área de estudio. Los clústeres que se delimitan según su fuerza de enlace y se representan gráficamente con colores, permitieron identificar cómo un tema central se conecta con las palabras clave, ofreciendo así información sobre la forma en la que se está estudiando la corrupción y la evasión.

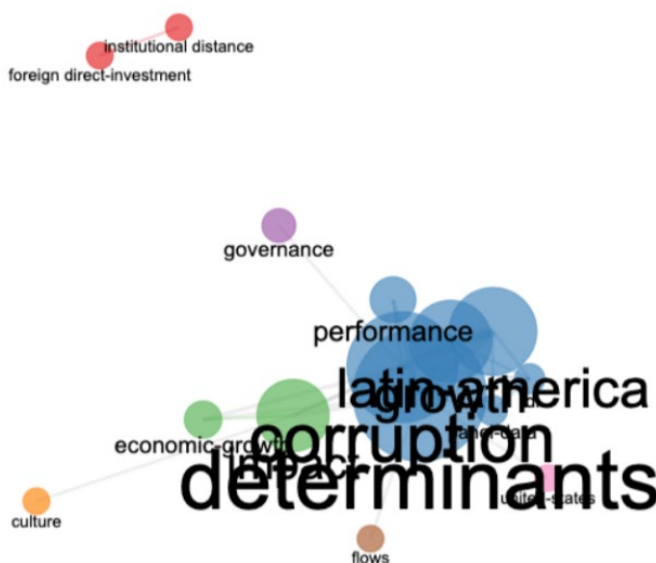


Figura 8. Red conceptual de palabras claves

Fuente: elaboración propia.

Como resultado de la representación visual se identificaron siete grupos temáticos, así: primero, el clúster distancia institucional, que refiere las diferencias contextuales entre los países que pueden afectar la forma en la que se presenta la corrupción. En este caso, se hace una fuerte relación entre las diferencias y la inversión extranjera directa, lo que puede representar que los inversionistas analizan el nivel de corrupción como un factor decisorio.

Otro clúster es el de gobernanza, señalando la manera en la que se generan las regulaciones desde el gobierno y la institucionalidad en materia anti-corrupción. Ahora bien, el clúster cultura, que indica aquellos elementos informales de la sociedad que inciden en la concepción y abordaje de la sostenibilidad y, de hecho, aunque es un clúster pequeño en la muestra, se convierte en un gran determinante de la corrupción y la evasión, porque dependiendo de la percepción,

creencias y valores en una sociedad, los fenómenos se comportan de forma diferente en su causalidad y efectos.

Un cuarto clúster, está conformado por flujos, entendidos en este estudio como las variaciones de entrada y salida de efectivo tanto de forma legal como ilegal. Con relación al quinto clúster nombrado, Estados Unidos, se indicó particularmente la gran influencia que tiene este país en la data analizada, puesto que, muchas investigaciones se originan o se publican en este contexto.

Finalmente, los clústeres seis y siete que son los predominantes en la data analizada, hacen referencia a la relación entre corrupción y la evasión con el crecimiento económico y los impactos que genera en el área de influencia de dónde ocurre. Además de la vinculación de la Corrupción con el desempeño de los agentes económicos estudiados, países y empresas principalmente.

Ahora bien, se presenta una clasificación de estos siete clústeres en tres grupos teniendo en cuenta los temas en los que se hace énfasis y los determinantes captados en las investigaciones:

Grupo 1: foco político. Implica investigaciones que basaron la temática de este artículo desde una perspectiva de la gobernanza como un pilar positivo o negativo a la hora de abordar el tema de la corrupción y la evasión del impuesto en América Latina ya que, no solo la implementación de políticas y regulaciones adecuadas serán detonantes para contrarrestar este asunto, sino también hay que respaldar el fortalecimiento de la cultura ética y la participación ciudadana en el proceso político y de toma de decisiones para corregir las imperfecciones que conlleva la corrupción.

Grupo 2: foco económico. Aborda el crecimiento y desarrollo social de un territorio, por lo cual se usan medidas macroeconómicas, como el PIB, PIB Per Cápita el NBI, entre otros, para dar la correlación de como un país con corrupción alta, afecta todos esos indicadores, además de poner un bloqueo a la inversión extranjera directa, la cual dan un nivel a la economía y transforma un país subdesarrollado a uno en vías de desarrollo.

Grupo 3: foco cultural. Encierras directrices importantes, que van desde la ética y el comportamiento social hasta la forma de percepción como fundamento para el proceder económico de una sociedad.

Finalmente, y teniendo en cuenta el objetivo de entender cómo se ha estudiado la corrupción y la evasión en América Latina, se presenta en la Figura 9 el mapa de conocimiento, donde se pueden visualizar los temas de investigación principales sobre el tema. Este mapa establece cuatro tipos de temas de acuerdo con la centralidad y la densidad, donde la centralidad resalta la importancia de cada tema para el campo que se está investigando. De otro lado, la densidad hace referencia a el grado de desarrollo que ha alcanzado el tema (Belfiore et al., 2022). De este proceso resultan entonces cuatro cuadrantes temáticos, así: temas motores, temas básicos, temas emergentes o en declive y temas nicho.

La ubicación del tema indica que tan desarrollado e importante es para el campo de estudio. En ese sentido, se puede establecer que el tema nicho, flujos y comercio está bien desarrollado, pero aún no cuenta con una gran importancia o conexión con la corrupción y evasión de impuestos. En cuanto al tema emergente está la cultura, que según su ubicación dentro del cuadrante sugiere una incorporación reciente de su estudio con relación a la corrupción. Estos dos cuadrantes resultan interesantes para académicos, pues podrían indicar temas novedosos de investigación y lagunas de la literatura. Por ejemplo, valdría la pena realizar análisis de las dimensiones culturales que afectan la percepción de la corrupción o determinantes culturales que indican la probabilidad de aumentar o disminuir la evasión de impuestos en una región o país.

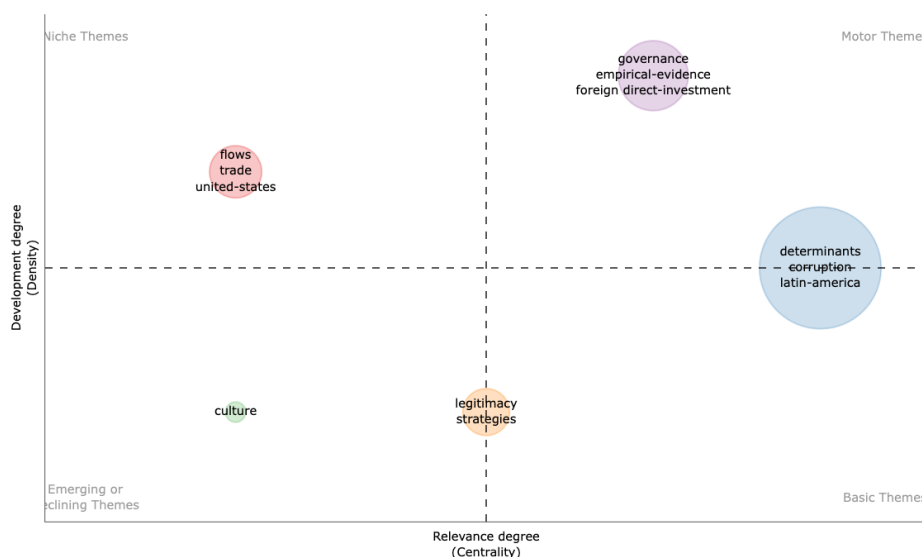


Figura 9. Mapa temático

Fuente: elaboración propia.

Respecto al cuadrante de temas motores se establece la gobernanza y la inversión extranjera directa como temas fundamentales para entender cómo se relacionan con la corrupción y la evasión y que es consecuente con los resultados de los documentos más citados. Finalmente, el cuadrante de temas básicos presenta un resultado especial y es la ubicación de los clústeres temáticos sobre los límites con los temas emergentes y motores, que indican la movilización de estos temas a través de los años. Es decir, la legitimidad y las estrategias en algún momento fueron temas emergentes y han tenido tal relevancia que están por hacer parte de los básicos, que pueden entenderse como de obligatorio análisis para la comprensión e investigación del campo d estudio.

IV.6. Determinantes de la corrupción y la evasión de impuestos en América Latina

La corrupción y la evasión de impuestos son dos problemas interconectados que afectan a muchos países, incluyendo los de América Latina. Estos fenómenos son multifactoriales y están influenciados por una variedad de factores económicos, políticos y sociales. La Tabla 4, expone los determinantes identificados con el análisis del contenido de los artículos estudiados.

Tabla 4. Determinantes de la corrupción y la evasión de Impuestos en América Latina

Autores	Determinantes	Principales resultados
Swaleheen (2008).	La corrupción impacta en la relación entre el ahorro y factores determinantes como el nivel de ingreso, la tasa de crecimiento económico y la relación impuestos-PIB.	El nivel de ingreso, la tasa de crecimiento del ingreso real per cápita y la relación impuestos-PIB son vías clave a través de las cuales la corrupción afecta el ahorro.
Asiedu y Freeman (2009).	Países en transición tiene una corrupción alta y un efecto negativo en inversión empresarial	La corrupción tiene un efecto adverso sobre el crecimiento de la inversión en los países en transición, y tiene un efecto significativo en América Latina, el Caribe y África subsahariana.
Morales Quiroga (2009).	Largo plazo: sexo, edad, nivel socioeconómico, y otras de corto plazo, como evaluaciones económicas egotrópicas y sociotrópicas .	La mayoría de los estudios sobre corrupción considera a América Latina como un caso de estudio, sin entrar en la particularidad de cada país.
Krause y Méndez (2009).	Comportamiento electoral determinado por variables políticas (sistema político) y económicas (resultado de inversión social)	Los cambios en el nivel percibido de corrupción gubernamental afectan la cantidad total de votos obtenidos por un titular.
Avellaneda (2013).	Falta de control en la administración pública y riesgos para la integridad de funcionarios en la gestión pública.	El contexto de decisión, operacionalizado como un contexto estresante, tiene un efecto significativo en la toma de decisiones de los alcaldes
Pinilla et al. (2014).	Factores que incluyen la gestión informal, cultura política, intereses económicos, ideologías políticas, normas y valores, nivel de ingresos, calidad democrática y otros.	La descentralización parece haber contribuido al desarrollo humano en países de América Latina durante las décadas de los noventa y dos mil. Sin embargo, su impacto se reduce al considerar factores ambientales como la tasa de población urbana.
Godínez y Liu (2015).	Abuso del poder público para beneficio personal y regulaciones empresariales basado en acuerdos comerciales	La inversión extranjera se ve permeada por el índice de corrupción de un país y por la distancia de corrupción entre el país anfitrión y el país invitado

Autores	Determinantes	Principales resultados
Yang (2017).	Gobiernos deficientes para empresas innovadoras afectan la rentabilidad. Incertidumbre económica evitar innovar las Pymes	Las PYME innovadoras pierden más ganancias en entornos regulatorios deficientes; la corrupción afecta la innovación y las ganancias, perjudicando el crecimiento.
Biro et al. (2019).	Inversión extranjera directa como factor de crecimiento económico. La gobernanza, que se define como las tradiciones e instituciones mediante las cuales se ejerce la autoridad en un país	Si la gobernanza y el control de la corrupción son más eficaces, se promoverán las inversiones y estos países con buena gobernanza serán más atractivos para los inversores,
Nepomuceno y Costa (2019).	Percepción de corrupción influye en resentimiento hacia los representantes estatales, falacia del voto nulo	Los resultados del estudio de caso brasileño presentado aquí señalan la debilidad del proceso social de agregar preferencias por mayoría relativa o absoluta en los representantes al gobierno enmarcada en la afinidad de los ciudadanos hacia el candidato.
Ezeibekwe (2020).	Marco institucional sólido y apertura comercial influyen en el desarrollo financiero. Estudio en 57 países encuentra equilibrio con capital humano y estabilidad política.	Los determinantes del desarrollo financiero incluyen ingreso, apertura comercial, inflación, estabilidad política, geografía, religión, percepción de corrupción, y factores económicos, políticos
Benito et al. (2021).	Ausencia de mecanismos de control fiscalización ejercidos por el órgano legislativo y la jurisdicción ordinaria la mercantilización de la movilización electoral el peso de los intereses particularistas frente al bien común	La encuesta “Variedades de democracia” muestra que más de la mitad de las legislaturas estudiadas (56,9%) se perciben como corruptas. Para reducir la corrupción legislativa en América Latina, se deben implementar medidas contra la compra de votos.
Battaglia et al. (2020).	Corrupción en el gobierno provoca desconfianza en los inversores, falta de variables de control normativa para la corrupción.	Regulación anticorrupción en países corruptos aumentaría la inversión, especialmente en crowdfunding de acciones
Caicedo (2022).	Características de los sujetos (percepciones y autoidentificación en ciertas posiciones) como del contexto en el que están incrustados (desigualdad socioeconómica, fraccionamiento étnico y tasa de homicidio a nivel de países)	Los latinoamericanos tienden a manifestar niveles bajos de confianza en la policía. El 63,9 % de la muestra ha expresado “ninguna” o “poca” confianza y el número de desconfiados supera al de confiados en 16 de los 18 países observados.
Søndergaard et al. (2022).	La debilidad institucional fue lo que proporcionó un punto de entrada para los inversores chinos y, a menudo, se ha asociado con las inversiones chinas en otros países. Riesgo y mitigación aceptables de inversión por políticas gubernamentales.	El capital chino y brasileño se complementaron para proyectos de infraestructura a largo plazo en Brasil debido a la naturaleza estratégica y paciente del capital chino, lo que beneficia a Brasil en la resolución de sus problemas económicos a largo plazo.

Fuente: elaboración propia.

Una vez identificados los determinantes que trabaja cada investigación con una lectura exhaustiva del texto, se pudo deducir que la corrupción y la evasión son el resultado de múltiples factores tanto internos como externos que convergen en una sociedad. Por ejemplo, se resaltan los factores sociodemográficos como edad, género y nivel educativo para la comprensión de los temas y su posterior manejo y percepción. Resaltando el papel fundamental que desempeña la percepción, pues al parecer, algunas investigaciones encontraron evidencia empírica que indica que cuando una persona cree que su gobierno es corrupto, tiene leyes laxas y las consecuencias son débiles, es más probable que realice prácticas corruptas y de evasión.

A partir de los determinantes se propone su categorización en dos grupos: factores internos, como aquellos inherentes a la persona o sociedad y los factores externos, que están relacionados con el entorno y variables que no se pueden controlar (tablas 5 y 6)

Tabla 5. Determinantes internos

Determinantes	Conceptualización
Estrato socioeconómico	Las personas en estratos socioeconómicos más altos a menudo tienen más recursos y poder, lo que puede facilitar la corrupción, pueden estar en posiciones de autoridad o tener conexiones políticas que les permitan influir en las decisiones gubernamentales. Esto puede llevar a prácticas corruptas, como el soborno y el tráfico de influencias. Por otro lado, los estratos más bajos a menudo enfrentan mayores dificultades económicas y pueden estar más inclinados a evadir impuestos como una forma de aliviar su carga financiera. En cambio, los estratos más altos pueden estar más dispuestos a cumplir con las obligaciones fiscales debido a una cultura de cumplimiento y una mayor exposición a sanciones legales y sociales en caso de evasión.
Escala de edad	La edad puede desempeñar un papel en estas cuestiones de corrupción y evasión de las siguientes maneras; se cree que las personas tienden a volverse más maduras y experimentadas a medida que envejecen. Esto puede llevar a un mayor respeto por la ley y una menor propensión a participar en actividades ilegales, como la corrupción o la evasión de impuestos. Las personas mayores pueden ser más conscientes de las consecuencias negativas de estas actividades. Generaciones y cambios culturales: Las actitudes hacia la corrupción y la evasión fiscal pueden variar entre diferentes generaciones. Lo que era común o aceptable en el pasado puede no serlo en la actualidad, y las personas mayores pueden tener diferentes perspectivas en función de la época en la que crecieron.
Ética profesional	La ética profesional, se vuelve un determinante moral, que ha tomado fuerza, en los diferentes ámbitos profesionales, ya que este tema, es un imperativo para la función y la conducta en su desarrollo laboral, de lo cual, se infiere que la ética debe ser una virtud para la función administrativa y pública evitando cometer actos ilícitos.
Moral tributaria	En algunos casos, la evasión de impuestos puede ser considerada socialmente aceptable o incluso un acto de resistencia contra un gobierno percibido como corrupto o ineficiente. Por lo cual la moral tributaria va ligada al entorno político social y económico que rodea al contribuyente.

Determinantes	Conceptualización
Género	Es importante destacar que existen diferencias de género en el acceso a recursos económicos y poder, así como en la participación en la vida pública y política en muchas sociedades. Estas diferencias pueden tener un impacto en la forma en que ciertas personas pueden estar expuestas o no a situaciones propicias para la corrupción o la evasión de impuestos. Por ejemplo, en sociedades donde las mujeres tienen menos acceso a oportunidades económicas o políticas, pueden ser menos propensas a involucrarse en actividades de corrupción o evasión de impuestos. Pero estas diferencias no son determinantes per se, y es importante no hacer generalizaciones simplistas sobre cómo el género influye en estos comportamientos.

Fuente: elaboración propia.

Tabla 6. Determinantes externos

Determinante	Conceptualización
Cultura política	La cultura política en algunos países de América Latina ha tolerado la corrupción a lo largo de los años. Las prácticas corruptas pueden ser vistas como aceptables o incluso normales en ciertos contextos. Por lo cual determina la estructura y el funcionamiento de un territorio.
Desigualdad económica	La desigualdad económica puede crear incentivos para la corrupción, ya que los individuos pueden recurrir a sobornos y otros métodos corruptos para acceder a servicios públicos o beneficios a los que de otro modo no tendrían acceso.
Instituciones políticas débiles	La falta de instituciones fuertes y eficientes encargadas de hacer cumplir la ley y combatir la corrupción puede contribuir a su propagación. En América Latina la falta de institucionalidad ha causado una brecha amena para el ejercicio de la corrupción.
Impunidad y falta de transparencia	La falta de rendición de cuentas y la impunidad de los funcionarios corruptos pueden alentar la perpetuación de la corrupción. La opacidad en la toma de decisiones gubernamentales y en la gestión de recursos públicos puede facilitar la corrupción, ya que es más difícil para la sociedad civil y los medios de controlar la comunicación y denunciar irregularidades.
Clientelismo político	La práctica de otorgar favores y empleos públicos a cambio de apoyo político puede promover la corrupción, ya que los funcionarios pueden abusar de su poder para beneficiar a sus seguidores y aliados.
Alta carga fiscal	Cuando la carga fiscal se percibe como demasiado alta, los contribuyentes pueden verse tentados a evadir impuestos para reducir sus obligaciones fiscales.
Sistema tributario complejo	La complejidad y la falta de claridad en las leyes fiscales pueden facilitar la evasión, ya que los contribuyentes pueden encontrar lagunas y ambigüedades para evitar pagar impuestos.
Entidades ineficientes en fiscalización	La falta de recursos y capacidades para auditar y hacer cumplir las leyes fiscales puede permitir que los evasores se salgan con la suya ya que la corrupción dentro de las agencias tributarias puede facilitar la evasión, pues los evasores pueden sobornar a funcionarios para evitar sanciones.
Economía informal	La alta presencia de la economía informal en muchos países de América Latina dificulta la recaudación de impuestos, ya que gran parte de la actividad económica no está regulada ni gravada.

Fuente: elaboración propia.

Es importante destacar que estos factores pueden variar significativamente de un país a otro en América Latina y que la lucha contra la corrupción y la evasión de impuestos implica abordar una amplia gama de desafíos institucionales, económicos y culturales. De allí que las reformas legales, la transparencia, el fortalecimiento de las instituciones y la concienciación pública son pasos importantes para abordar estos problemas de manera efectiva.

V. Conclusiones

Los resultados de esta investigación ofrecen un análisis revelador sobre los determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina, y en su mayoría concuerdan con las teorías revisadas, aunque también presentan contrastes significativos. La investigación confirma que factores como la debilidad institucional, la desigualdad económica y una cultura de impunidad favorecen estos problemas, lo cual es consistente con estudios previos que destacan la importancia de instituciones fuertes y la gobernanza como factores mitigantes. Sin embargo, el análisis también revela áreas en las que la teoría y la práctica divergen: si bien la literatura sugiere que una alta moral tributaria debería reducir la evasión fiscal, en la práctica los ciudadanos de países con altos niveles de corrupción muestran una marcada desconfianza en el sistema, lo que los lleva a justificar la evasión como una respuesta a la mala gestión de recursos públicos. Este hallazgo sugiere que los esfuerzos por fortalecer la cultura tributaria requieren de políticas que no solo promuevan el cumplimiento fiscal, sino que también restauren la credibilidad institucional.

Se evidencia que América Latina ha enfrentado una creciente percepción de corrupción, tal como lo describe el índice de percepción de corrupción, que revela altos niveles en la región. Esto ha dado lugar a consecuencias alarmantes, como el aumento de la pobreza y la desnutrición, además de la merma en la calidad de los servicios públicos esenciales. Por tanto, se debe hacer énfasis en que la relación estrecha entre la corrupción y la evasión de impuestos ha provocado una reducción significativa en los recursos fiscales necesarios para impulsar políticas de crecimiento y desarrollo. La falta de una cultura tributaria sólida, junto con la percepción de un mal uso de los fondos públicos, ha llevado a una evasión tributaria considerable, lo que ha contribuido a una pérdida sustancial de recursos en la región. Esto resalta la importancia de abordar tanto la corrupción como la evasión de impuestos de manera integral.

La corrupción y la evasión de impuestos constituyen un problema extendido y complejo en América Latina, con consecuencias perjudiciales para el bienestar social y económico de la región. Este fenómeno arraigado se convierte en un obstáculo para garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos y representa una amenaza potencial para la democracia. A través de la revisión exhaustiva de la literatura, se pudo entender la naturaleza interdependiente de

estos problemas, así como sus impactos en diversas esferas como el desarrollo económico, la gobernanza y la satisfacción ciudadana. Los resultados reflejan el cumplimiento de los objetivos planteados, pues se logró identificar los principales determinantes de la corrupción y la evasión de impuestos en América Latina estableciendo tendencias, relaciones e inconsistencias significativas.

Este enfoque permitió revelar cómo la fragilidad de las instituciones, la desigualdad económica, y una cultura de impunidad contribuyen a estos fenómenos en la región. Además, se visibilizaron vacíos de investigación que sugieren áreas que requieren una mayor atención académica, como la interrelación entre el desarrollo económico y la percepción de corrupción, o el papel de las políticas anticorrupción y su impacto en la moral tributaria de los ciudadanos.

V.1. Implicaciones académicas de la investigación

En el ámbito académico, esta investigación fomenta un enfoque interdisciplinario y comparativo, que podría beneficiarse al integrar métodos empíricos y modelos econométricos para analizar los efectos de factores específicos, como el nivel socioeconómico y la moral tributaria, sobre estos fenómenos. Además, este análisis bibliométrico establece una base para futuras investigaciones que evalúen la efectividad de políticas anticorrupción en América Latina y exploren la influencia de factores culturales y sociales en la evasión y la corrupción.

A partir de la literatura revisada y los análisis realizados, se considera indispensable trabajar en diferentes frentes desde la academia para presentar recomendaciones de políticas públicas que sean más asertivas y contextualizadas, pues la falta de normatividad y seguimiento a estas afectan considerablemente su efecto en la población.

De allí que se proponga la siguiente agenda de investigación futura como valor de la investigación: primero, realizar investigaciones empíricas en América Latina que permita contribuir a la brecha de literatura en revistas de alto impacto, para ello se sugiere utilizar modelos econométricos para establecer relaciones causales entre los factores contextuales y la corrupción y evasión; segundo, identificar variables moderadoras y mediadoras que intervienen en la relación evasión y corrupción; tercero, laborar un metaanálisis para sintetizar cuantitativamente el cuerpo de literatura; cuarto, estudiar la efectividad de las políticas públicas anticorrupción y evasión tanto en instituciones públicas como privadas; quinto, analizar las diferencias según la distancia institucional bajo la perspectiva de la teoría institucional y sexto, establecer el papel moderador/mediador de la cultura sobre la evasión de impuestos.

V.2. Implicaciones prácticas de la investigación

Los descubrimientos y tendencias identificadas en el análisis bibliométrico de la investigación aportan una base informada para la toma de decisiones en

políticas públicas que podrían impactar positivamente la reducción de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina. Por un lado, el hallazgo de que la corrupción y la evasión están estrechamente relacionadas con la debilidad institucional y la falta de transparencia sugiere que los esfuerzos deben concentrarse en fortalecer las instituciones de control y fiscalización. Las tendencias observadas en la literatura resaltan también la influencia de la cultura de impunidad y la desigualdad económica como factores que perpetúan estos problemas. Así, implementar políticas que fortalezcan la gobernanza y promuevan la rendición de cuentas resulta esencial para reducir los incentivos hacia estos actos.

Además, el análisis destaca la importancia de una cultura tributaria sólida. La falta de confianza ciudadana en la administración de recursos públicos lleva a que los contribuyentes perciban la evasión como una respuesta legítima ante la corrupción. Para revertir esta percepción, es necesario no solo diseñar sistemas fiscales más justos y equitativos, sino también realizar campañas de concientización sobre la importancia de los impuestos y su impacto en el desarrollo social. En resumen, los descubrimientos de este estudio guían la creación de estrategias que integren tanto medidas de transparencia y control como campañas educativas que fortalezcan la relación de los ciudadanos con el sistema fiscal, lo que en conjunto podría reducir la corrupción y la evasión en la región.

Por último, cabe mencionar que esta investigación tiene limitaciones en cuanto al tipo de documentos analizados, lo que pudo haber excluido información valiosa de libros y capítulos de libros. Además de la limitación del idioma y la restricción de las bases de datos seleccionadas para la búsqueda que podrían haber influenciado los resultados.

Referencias bibliográficas

- Aparicio, S., Scott, E., y Martinez, D. (2023). Inside Out: The Interplay between Institutions and Digital Technologies for SMEs Performance. *Entrepreneurship & Regional Development*, 36 (1-2). <https://doi.org/10.1080/08985626.2023.2208555>
- Aria, M., & Cuccurullo, C. (2017). Bibliometrix: An R-tool for comprehensive science mapping analysis. *Journal of Informetrics*, 959-975.
- Aria, M., y Cuccurullo, C. (Noviembre de 2017). bibliometrix: An R-tool for comprehensive science mapping analysis. *Journal of Informetrics*, 11(4), 959-975. <https://doi.org/10.1016/j.joi.2017.08.007>
- Asiedu, E., y Freeman, J. (2009). The Effect of Corruption on Investment Growth: Evidence from Firms in Latin America, Sub-Saharan Africa, and Transition Countries. *Review of Development Economics*, 13 (2), 200-214. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9361.2009.00507.x>
- Avellaneda, C. N. (2013). Mayoral Decision-making: Issue Salience, Decision Context, and Choice Constraint? An Experimental Study with 120 Latin American Mayors. *Journal*

- of Public Administration Research and Theory, 23(3), 631-661. <https://doi.org/10.1093/jopart/mus041>
- Battaglia, F., Carboni, M., Cicchiello, A. F., & Monferrà, S. (2020). Assessing the Effects of Anti-corruption Law on Entrepreneurial Finance: Evidence from Latin America. *Journal of Emerging Market Finance*, 20(1), 48-78. <https://doi.org/10.1177/0972652720932783>
- Belfiore, A., Cuccurullo, C., y Aria, M. (2022). IoT in healthcare: A scientometric analysis. *Technological Forecasting and Social Change*, 184, 122001. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.122001>
- Benito Sanchez, A. B., y Mateos Diaz, A. (2021). Determinants of Legislative Corruption Perception in Latin America (1990-2016). *Revista de Estudios Políticos*, (192), 221-252. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7957031>
- Biro, F. P., Erdey, L., Gall, J., y Markus, A. (2019). The Effect of Governance on Foreign Direct Investment in Latin America—Issues of Model Selection. *Global Economy Journal*, 19(01), 1950006. <https://doi.org/10.1142/S2194565919500064>
- Caicedo, J. M. (2022). Authority and Privilege: Trust in the Police in Latin America. *Colombia Internacional*, (110), 145-171. <https://doi.org/10.7440/colombiaint110.2022.06>
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, 60 (224), 103-132. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0185191815300052#bib0150>
- Castañeda, N., Doyle, D., & Schwartz, C. (2019). Opting Out of the Social Contract: Tax Morale and Evasion. *Comparative Political Studies*, 53(7), 1175-1219. <https://doi.org/10.1177/0010414019879956> (Original work published 2020)
- CNN en Español. (2016, diciembre 22). Escándalo Odebrecht: EE.UU. dice que 12 países recibieron sobornos. CNN en Español. <https://cnnespanol.cnn.com/2016/12/22/escandalo-odebrecht-ee-uu-dice-que-12-paises-recibieron-sobornos/>
- Comisión Económica para Latinoamérica y el Caribe (Cepal). (2022, 10 de Noviembre). La evasión y elusión tributaria significan para la región una pérdida significativa de recursos que son necesarios para implementar políticas y sistemas integrales de cuidado, resalta la CEPAL junto a ICRICT [nota informativa]. <https://www.cepal.org/es/notas/la-evasion-elusion-tributaria-significan-la-region-perdida-significativa-recursos-que-son>
- Correa, S. A. (2019, 13 de julio). Así fue el escándalo de Agro Ingreso Seguro que llevó a la cárcel a Arias. *El Colombiano*. <https://www.elcolombiano.com/colombia/agro-ingreso-seguro-asi-fue-el-escandalo-que-llevo-a-la-carcel-a-andres-felipe-arias-IJ11180932>
- Cruz-Osorio, J. (2020, 9 de diciembre). Corrupción: la otra pandemia mundial que debemos erradicar. <https://www.undp.org/es/latin-america/blog/corrupci%C3%B3n-la-otra-pandemia-mundial-que-debemos-erradicar>
- Da Silva, E. M., Ramos, M. O., Alexander, A., y Jabbour, C. J. C. (2020). A Systematic Review of Empirical and Normative Decision Analysis of Sustainability-Related Supplier Risk Management. *Journal of Cleaner Production*, 244(118808). <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118808>

- Dougherty, S. M., & Escobar, O. R. (2019). What policies to combat labour informality? Evidence from Mexico. *Applied Economics*, 51(38), 4176–4190. <https://doi.org/10.1080/00036846.2019.1591597>
- Drine, I. (2012). Institutions, governance and technology catch-up in North Africa. *Economic Modelling*, 29(6), 2155-2162. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2012.05.038>
- Ezeibekwe, O. F. (2020). Financial Development in Developing Countries. *Global Economy Journal*, 20(03), 2050016. <https://doi.org/10.1142/S2194565920500165>
- Gaspar, V., Mauro, P., y Medas, P. (2019, 4 de abril). La lucha contra la corrupción en el Estado [blog]. <https://www.imf.org/es/Blogs/Articles/2019/04/04/blog-fm-ch2-tackling-corruption-in-government>
- Godinez, J. R., y Liu, L. (2015). Corruption Distance and FDI Flows into Latin America. *International Business Review*, 24(1), 33-42. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2014.05.006>
- Hahn, R., y Kühnen, M. (2013). Determinants of Sustainability Reporting: A Review of Results, Trends, Theory, and Opportunities in an Expanding Field of Research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5–21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Huynh, C.M., Nguyen, V.H.T., Nguyen, H.B. et al. One-way effect or multiple-way causality: foreign direct investment, institutional quality and shadow economy?. *Int Econ Econ Policy* 17, 219–239 (2020). <https://doi.org/10.1007/s10368-019-00454-1>
- Krause, S., y Méndez, F. (2009). Corruption and Elections: An Empirical Study for a Cross-section of Countries. *Economics & Politics*, 21(2), 179-200. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0343.2008.00341.x>
- Linde, K., y Willich, S. (2003). How Objective Are Systematic Reviews? Differences between Reviews on Complementary Medicine. *Journal of the Royal Society of Medicine*, 96 (1), 17-22. <https://doi.org/10.1177/014107680309600105>
- Macke, J., y Generi, D. (2019). Systematic Literature Review on Sustainable Human Resource Management. *Journal of Cleaner Production*, 208, 806-815. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.10.091>
- Mazouz, K., Wood, G., Yin, S., & Zhang, M. (2021). Comprehending the outward FDI from Latin America and OCED: A comparative perspective. *International Business Review*, 30(5), 101853. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2021.101853>
- Morales Quiroga, M. (2009). Corruption and Democracy: Latin America in Comparative Perspective. *Gestión y política pública*, 18(2), 205-252. https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1405-10792009000200001&lng=pt&nrm=is o&tIng=en
- Nepomuceno, T. C. C., y Costa, A. P. C. S. (2019). Invalid Votes, Deliberate Abstentions, and the Brazilian Crisis of Representation. *Politics & Policy*, 47(2), 381-406. <https://doi.org/10.1111/polp.12298>
- Pastrana Valls, A. (2019). Estudio sobre la corrupción en América Latina. *Revista Mexicana De Opinión Pública*, 2(27), 13–40. <https://doi.org/10.22201/fcpys.24484911e.2019.27.68726>
- Pinilla-Rodríguez, D. E., Jimenez Aguilera, J. D. D., y Montero-Granados, R. (2014). Fiscal Decentralization in Latin America. Social impact and Determinants. *Investigación Económica*, 73(289), 79-110. [https://doi.org/10.1016/S0185-1667\(15\)30004-7](https://doi.org/10.1016/S0185-1667(15)30004-7)

- Reyes Gonzales, J. A., Agnessens, F., y Esteve, M. (2023). Shaping Influence in Governance Networks: The Role of Motivations and Information Exchange. *Public Administration*, 102 (2), 601-625. <https://doi.org/10.1111/padm.12942>
- Rodríguez Rodríguez, L. M. (2020). El binomio política-corrupción en América Latina. *Revista de Derecho Electoral*, 29, 1-24. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7353490>
- Salas, A. (2016). Un análisis de la corrupción en América Latina. *Revista Internacional Transparencia e Integridad*, (2). <http://encuentros-multidisciplinares.org/revista-67/alejandro-salas.pdf>.
- Sen, K., & Sinha, C. (2017). The location choice of US foreign direct investment: how do institutions matter? *Journal of Institutional Economics*, 13(2), 401–420. <https://doi.org/10.1017/S1744137416000333>
- Serebrisky, T., Morales-Sarriera, J., Suárez-Alemán, A., Araya, G., Briseño-Garmendía, C., y Schwartz, J. (2016). Exploring the Drivers of Port Efficiency in Latin America and the Caribbean. *Transport Policy*, 45, 31-45. <https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2015.09.004>
- Søndergaard, N., Barros-Platiau, A. F., y Park, H. (2022). When only China Wants to Play: Institutional Turmoil and Chinese Investment in Brazil. *Revista Brasileira de Política Internacional*, 65, e020. <https://doi.org/10.1590/0034-7329202200220>
- Statista (s.f.). Índice de percepción de la corrupción en América Latina y el Caribe en 2024, por país. Consultado el 15 de octubre de 2024. <https://es.statista.com/estadisticas/1073892/america-latina-indice-percepcion-corrupcion-pais/>
- Swaleheen, M. (2008). Corruption and saving in a panel of countries. *Journal of Macroeconomics*, 30 (3), 1285-1301. <https://doi.org/10.1016/j.jmacro.2007.05.002>
- Transparency International. (2023, 31 de enero). CPI 2022: Highlights and insights. <https://www.transparency.org/en/cpi/2022>
- Transparency. (2023, 01 de enero). CPI 2022: Highlights and Insights <https://www.transparency.org/en/news/cpi-2022-highlights-insights-corruption-conflict>
- Universidad de los Andes. (2016). *Ética pública y corrupción* [borrador]. <https://universidadean.edu.co/sites/default/files/landing/PilasFuturo/UniAndes.pdf>
- Yang, J. S. (2017). The Governance Environment and Innovative SMEs. *Small Business Economics*, 48, 525-541. <https://doi.org/10.1007/s11187-016-9802-1>

Betancur, H. D., & Betancur-Hinestroza, I. C., (2025) El escepticismo profesional y la auditoría. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 189-213. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a08>

El escepticismo profesional y la auditoría

Hector Darío Betancur

hdbetancur@udemedellin.edu.co

Orcid: 0000-0002-8816-1671

Universidad de Medellín

Isabel Cristina Betancur-Hinestroza

icbetancur@udemedellin.edu.co

Orcid: 0000-0001-9661-5146

Universidad de Medellín

El escepticismo profesional y la auditoría

Resumen: *El escepticismo profesional en auditoría es crucial para evaluar la situación financiera y contable de las empresas. Sin embargo, han sido múltiples los casos donde se han visto grandes impactos por fraudes y malas prácticas, desencadenando drásticas consecuencias para los agentes económicos. Actualmente, los debates giran en torno a los factores a tener en cuenta para que los auditores tengan una mente escéptica en su trabajo. Comprender a profundidad el escepticismo profesional, determinar su naturaleza epistemológica, ontológica y por estas vías la metodológica, se hace más que necesario. Este artículo ofrece una perspectiva epistemológica y un enfoque desde la economía del comportamiento, un área de estudio alternativa a la teoría dominante en economía. Se analizan algunos posibles sesgos cognitivos que pueden estar presentes en el ejercicio del contador-auditor y ofrece algunas recomendaciones. Este artículo es de corte interpretativo y busca la comprensión y análisis del escepticismo profesional en la práctica de la auditoría.*

Palabras clave: *escepticismo profesional, economía conductual, sesgos cognitivos, auditoría, ética.*

Professional skepticism and auditing

Abstract : *Professional skepticism in auditing is critical when assessing a company's financial and accounting situation. There have been numerous cases in which fraud and malpractice have had a major impact, resulting in serious consequences for economic agents. Current debates center on the factors that auditors must consider when fulfilling their duties with a skeptical mindset. It is crucial to thoroughly understand professional skepticism and determine its ontological, epistemological, and, consequently, methodological nature. This article presents an epistemological perspective and an approach from behavioral economics, an alternative framework to mainstream economic theory. Several potential cognitive biases in the work of an accountant-auditor are examined, and recommendations are provided. This interpretative article aims to explain and analyze professional skepticism in auditing practice.*

Keywords: *professional skepticism, behavioral economics, cognitive biases, auditing, ethics.*

Ceticismo profissional e a auditoria

Resumo: *O ceticismo profissional em auditoria é crucial para avaliar a situação financeira e contábil das empresas. No entanto, têm sido múltiplos os casos em que se verificaram grandes impactos devido a fraudes e más práticas, desencadeando consequências drásticas para os agentes económicos. Atualmente, os debates giram em torno dos fatores a serem levados em consideração para que os auditores tenham uma postura cética em seu trabalho. Compreender em profundidade o ceticismo profissional, determinar sua natureza epistemológica, ontológica e, por conseguinte, metodológica, torna-se mais do que necessário. Este artigo oferece uma perspectiva epistemológica e uma abordagem desde a economia do comportamento, uma área de estudo alternativa à teoria dominante na economia. Alguns possíveis vieses cognitivos que podem estar presentes na prática do contador-auditor são analisados e algumas recomendações são oferecidas. Este artigo é interpretativo e visa a compreensão e a análise do ceticismo profissional na prática de auditoria.*

Palavras-chave: *ceticismo profissional, economia comportamental, vieses cognitivos, auditoria, ética.*

Le scepticisme professionnel et l'audit

Résumé : *Le scepticisme professionnel en audit est une composante essentielle de l'évaluation de la situation financière et comptable des entreprises. Cependant, il a été démontré que de nombreux cas de fraude et de mauvaises pratiques ont eu des répercussions significatives sur les acteurs économiques, pouvant conduire à des conséquences dramatiques. Actuellement, les débats portent sur les facteurs à considérer pour que les auditeurs adoptent une posture sceptique dans leur pratique professionnelle. Il apparaît ainsi impératif de saisir avec précision les contours du scepticisme professionnel, d'en déterminer les natures épistémologique, ontologique et méthodologique. Cet article propose une perspective épistémologique et une approche de l'économie comportementale, un domaine d'étude alternatif à la théorie dominante en économie. Il examine les éventuels biais cognitifs qui pourraient influencer l'exercice de l'expert-comptable et suggère des recommandations. L'article adopte une approche interprétative, avec pour objectif de saisir et d'analyser le scepticisme professionnel dans le cadre de la pratique de l'audit.*

Mots-clés : *scepticisme professionnel, économie comportementale, biais cognitifs, audit, éthique.*

El escepticismo profesional y la auditoría

Hector Darío Betancur y Isabel Cristina Betancur-Hinestroza

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a08>

Primera versión recibida en mayo de 2024 – versión aceptada en marzo 2025

I. Introducción

Existe un acuerdo generalizado sobre la importancia del escepticismo profesional —Ep— en la práctica de la auditoría (Bell et al., 2005; Hurtt et al., 2002; Nelson, 2009;) y la sociedad confía en que los auditores lo ejerzan al realizar su ejercicio (Kadous, 2000; Kopp et al., 2003): es una habilidad que el auditor debe poseer o desarrollar y de la que se viene hablando con fuerza a partir de la segunda mitad del siglo XX (Bell et al., 2005; Choo y Tan, 2000; Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009; Quadackers et al., 2014; Shaub, 1996; Shaub, 2004). El Ep en auditoría se convierte en una característica esencial de las auditorías contemporáneas; es por lo que cualquier acción tomada en dirección a su mejoramiento se traduce en elevar la calidad de la auditoría, lo que garantiza la fe pública, el interés público y la confianza en general.

Es así como se hace evidente la estrecha relación entre el Ep y la calidad de la auditoría (Bell et al., 2005; Chapman y Peecher, 2011). Sin embargo, los reguladores (IAASB, 2019; PCAOB, 2016; PCAOB, 2017; PCAOB, 2019) e investigadores (Dharmasiri y Phang, 2023) indican que los auditores no ejercen suficiente escepticismo profesional al auditar. De hecho, algunos trabajos dan cuenta también de la relación de casos de fraude empresarial a nivel mundial y la ausencia del Ep (Carcello y Neal, 2000; Choo y Tan, 2000; Fullerton y Durtschi, 2004; Hurtt, 2010). Si se hubiese hecho un uso adecuado de este, en casos como el de Enron, no habría tenido el impacto que ocasionó (Benston y Hartgraves, 2002); no hacer uso adecuado del Ep, es una de las principales causales de fraude (Beasley, Carcello y Hermanson, 2001).

No ejercer el Ep apropiadamente implica un riesgo reputacional demasiado costoso, lo que se ha constituido en un problema global (Brazel, 2019). Asuntos similares, como la falta de ética en crisis internacionales, no solo comprometen la integridad de los sistemas económicos y financieros a nivel global, sino que

también han aventajado principalmente a países industrializados (Stiglitz, 2003). Fueron muchas las familias y empresas que tuvieron grandes pérdidas durante eventos como la crisis de 2008 por la falta de ética en el empaquetamiento de productos financieros que tenían bajos rendimientos y que se fundamentó en una mala calificación por parte de las aseguradoras de riesgo. Esto dejó en entredicho la integridad del sistema financiero y la solidez de las instituciones reguladoras. La búsqueda desmedida de ganancias a menudo eclipsó los principios fundamentales de transparencia y responsabilidad, resultando en consecuencias desastrosas para la economía global. La falta de supervisión efectiva y la manipulación de la información demostraron la urgente necesidad de reformas éticas y reglamentarias en la industria financiera para evitar que situaciones similares vuelvan a socavar la confianza y la estabilidad económica (Schoen, 2017).

El Ep en auditoría es un estado de alerta, de cuestionamiento y confrontación permanente, fundamental para salvaguardar la integridad y fiabilidad de los informes financieros; su inadecuada apropiación y puesta en uso puede deberse a su incorrecta concepción, lo que podría indicar que su elaboración está aún pendiente por parte de todos los involucrados en la cadena del aseguramiento. Para la academia, su enseñanza y aprendizaje son vitales para que los futuros profesionales sean críticos e independientes; para los emisores y reguladores es fundamental promoverlo para reducir prácticas riesgosas; adoptar una actitud escéptica por parte de los elaboradores, ayuda a mitigar sesgos relacionados con la información financiera; finalmente, para los usuarios y el mercado financiero el Ep es central, ya que permite toma de decisiones acertadas, procura la estabilidad económica, pero sobre todo dota de confianza las relaciones. Actualmente no se discute su importancia, los debates giran en torno a los factores para tener en cuenta con el fin de que los auditores tengan una mente escéptica en su trabajo. Es así como, comprender y entender lo que es el Ep, determinar su naturaleza epistemológica, ontológica y por estas vías la metodológica, se hace más que necesario. En esta dirección, el presente artículo plantea la siguiente pregunta que orientará su desarrollo:

¿Cuáles son las características de la relación confianza/desconfianza que permiten la observación de la naturaleza del escepticismo profesional en auditoría?

Para la resolución de la anterior pregunta, el presente artículo se llevará a cabo a partir de tres momentos, no sin antes poner en texto y contexto a la auditoría y su relación con el Ep. En el primer momento, se hace un recorrido sobre el Ep desde cuatro perspectivas: académica, regulativa, histórica y desde la economía del comportamiento. En el segundo momento se toma prestado el marco analítico provisto por Burrell y Morgan (1979) y Padrón (2007), para llevar a cabo una ubicación ontológica y epistemológica de los discursos que sobre Ep en auditoría se han elaborado. Finalmente, y desde los enfoques neutral y presunta duda, se argumentará como el primero, fundamentado en la confianza, se

aleja de un adecuado uso del Ep; desde el segundo, si bien se exige que el auditor dude, sospeche, esté alerta, tenga una mente inquisitiva y parece fundamentarse en la desconfianza, tampoco se logra su comprensión o entendimiento y de allí su inadecuada aplicación.

II. Metodología

El presente artículo es de corte interpretativo y está contenido de dos enfoques uno comprensivo y otro analítico. Desde el primero, se buscó comprender los sentidos del escepticismo profesional, pero sobre todo de su relación con el ejercicio de la auditoría. Desde el segundo, se realiza un análisis en el orden epistemológico y ontológico de la relación escepticismo profesional y auditoría.

Para lo anterior, se llevó a cabo un análisis de contenido de la revisión bibliográfica, en términos comprensivos y analíticos. Desde lo comprensivo se puso en texto y contexto la relación entre el escepticismo profesional y la auditoría, dando cuenta del marco regulativo que las respalda, así como su semántica y la perspectiva económica con que se ha observado. Por su parte, desde lo analítico se buscó entender los significados que se han construido sobre el Ep en auditoría y proponer una salida teórico-epistemológica del concepto. La revisión bibliográfica se efectuó utilizando como fuente la base de datos Scopus y usando los siguientes parámetros de búsqueda, consignados en la Tabla 1:

Tabla 1. Parámetros de búsqueda para el análisis

Parametros de búsqueda	Resultados
Professional AND skepticism	640
Professional AND skepticism, en ingles	625
Professional AND skepticism AND Audit, open access	27
Professional AND skepticism AND Audit - (ingles)	78

Fuente: elaboración propia.

Una vez se filtraron los 78 documentos que cumplían los parámetros de búsqueda que contenía los conceptos “escepticismo”, “profesional” y “auditoría”, a este grupo de artículos se les filtró también por año de publicación y se trabajó con los más recientes —exceptuando seis artículos que son seminales para la temática—. Es así como se seleccionaron 53 documentos. De este último grupo se eligieron 36 por considerarse de interés para el objeto del presente artículo y que fueron, precisamente, sobre los cuales se llevó a cabo el análisis de contenido.

III. Texto y contexto de la auditoría y el escepticismo profesional

La dinámica socioeconómica en su etapa actual se ha hecho envolvente y nada se escapa a su injerencia. Esta se ha hecho manifiesta con la financiarización y su correlato son los mercados de capitales, en los cuales el capital logra

sus tasas de ganancia, que se sobreponen a las realizadas en la economía real. En medio de dicho escenario aparece “un nuevo tipo de agentes financieros a escala mundial: los inversores institucionales. Estos inversores están formados fundamentalmente por tres categorías de agentes: fondos de pensiones, fondos de inversión y compañías de seguros” (Álvarez y Medialdea, 2010, p.177); agentes con capacidad de incidir en los regímenes de regulación (Chesnais, 2003), espacio donde se conforma la estructura regulativa contable internacional (ver Figura 1).

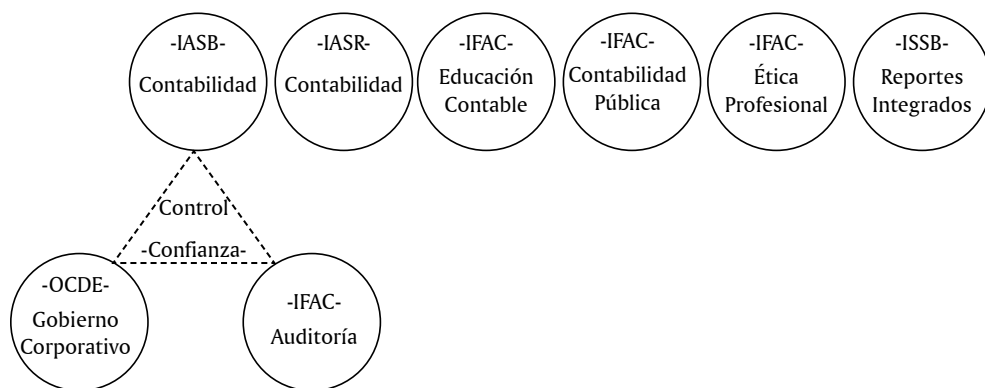


Figura 1. Arquitectura regulativa contable internacional

Fuente: elaboración propia.

Se resalta la triada contabilidad financiera-gobierno corporativo-auditoría, ya que es una respuesta al problema de agencia que denuncia la fractura de la confianza por las tensiones entre administradores y accionistas, ello como consecuencia de los fraudes empresariales a nivel internacional que permanentemente se vienen dando. Es así como las partes interesadas reclaman información más transparente y comparable, mejores prácticas de gestión corporativa y aseguramiento de la información. Justamente desde esta última se busca hacer un ejercicio sobre la base del control que provea de confianza las relaciones entre el principal (accionistas) y la administración (agente). Para ello se ha diseñado la estructura de aseguramiento que, de alguna manera, asume una lógica hipotética deductiva, en donde lo más general son las normas de ética (IESBA/IFAC), luego las normas de gestión del control de calidad (NIGC/ISQ1) y los servicios de auditoría donde el subsistema de Normas Internacionales de Auditoría es uno de ellos (NIA /ISA) y en el cual se hace el despliegue y uso del Ep.

IV. Desarrollo académico del escepticismo profesional en auditoría

De los diferentes discursos que ha elaborado la comunidad académica contable sobre el Ep y la auditoría, puede advertirse un enfoque psicológico en el cual se inscriben las perspectivas neutrales y duda presunta. Dos autores que se constituyen en referentes de estos constructos son Hurtt (2010) del lado de la neutralidad y Nelson (2009) desde la duda presunta. Mientras el primero propone un modelo de medición del Ep, el segundo se enfoca en determinar las características que determinan el Ep: conocimiento, rasgos, incentivos, juicio, acción (ver Tabla 2).

Desde el enfoque neutral, el rol del auditor es el de verificar que las afirmaciones realizadas por la administración de las empresas que auditan son las expresadas por estos y manifiestas en el control interno de la organización. Desde este enfoque, el auditor de entrada no asume que haya errores ni fraudes, ni alguna mala intención por parte de la administración. Para ello, se hace a más evidencias que respalden dichas afirmaciones y refrenden la confianza.

Desde el enfoque de presunta duda, la entrada que hace el auditor en su ejercicio es basado en la desconfianza razonable. La desconfianza se convierte en un mecanismo regulador desde donde el auditor realiza el trabajo de auditoría con cautela, adoptando una actitud crítica, cuidadosa y de permanente alerta, asumiendo que la administración lo puede engañar y que pueden existir errores o comportamientos mal intencionados. Para eso se hace a más evidencia que evalúa cuidadosamente, tratando de asegurarse frente a posibles riesgos.

Entonces, no puede darse por sentado que los anteriores enfoques precisan lo que es el Ep. Como lo mencionan autores recientes, la definición del Ep es todavía incompleta al igual que su medición (Nolder y Kadous, 2018). A pesar de que es mucho lo que se viene escribiendo al respecto, resaltando su importancia para la auditoría, el hecho es que los auditores no ejerzan un nivel adecuado de Ep y —al contrario— se ha vuelto problemático (Brazel 2019). Frente a este estado de incompletitud, precisamente, a lo que aspira este artículo es aportar y señalar un camino entre tantos posibles que se podrían seguir: en esta dirección, a continuación, se sigue aproximando la relación entre el Ep y la auditoría; inicialmente desde el ámbito regulativo, continuando con su semántica y finalizando esta parte con una mirada desde el punto de vista económico.

Tabla 2. Trabajos sobre el escepticismo profesional y la auditoría

Perspectiva neutral		
Bambery et al.	1997	Los auditores actualizan sus creencias a la luz de la nueva evidencia
Cushing y Ahlawat,	2000	Tendencia a ser relativamente precisos en sus evaluaciones de riesgo, en oposición a los auditores “confiados” o “sospechosos” que están predispuestos
Hurtt	2010	Características de los escépticos: mente inquisitiva, suspensión de juicio, confianza en sí mismo
Hurtt, Einingy Plumlee	2008	Los auditores recopilan más evidencia en lugar de centrarse en la idoneidad de la evidencia cuando existen riesgos mayores
<u>Hurtt</u>	2010	Puede ser un rasgo o un estado (actitud). Desarrolla una escala para medir el Ep. Características del auditor, de la evidencia, el cliente y del contexto
Perspectiva de presunta duda		
Hogarth y Einhorn	1992	Altamente sensible a la evidencia negativa
McMillan y White	1993	Sensibilidad a la evidencia lo que reduce el riesgo de no detectar errores
Bamber et al	1997	También se adapta a una ponderación no neutral
Shaub	1996	Compara el escepticismo con la sospecha y lo opuesto a la confianza
Peecher	1996	Necesidad de reunir más evidencia antes de aceptar explicaciones proporcionadas por el cliente
Turner	2001	
Carcello y Neal	2000	Perspectiva de resultados: mejor capacidad para detectar el fraude, si se aplicó presunta duda
Chooy Tan	2000	
Nelson	2009	Se presenta dudas sobre las afirmaciones: El resultado será recopilar evidencia (calidad/cantidad). Propone modelo, elementos: Conocimiento, Rasgos, incentivos, Juicio, Acción

Fuente: elaboración propia.

IV.1. Regulación internacional actual y el escepticismo profesional en auditoría

En los inicios del siglo XXI, el escepticismo profesional en auditoría continúa situado bajo el enfoque psicológico. Sin embargo, en la relación dada entre los administradores y la auditoría, se empieza a vislumbrar un tránsito desde una perspectiva basada en la confianza, a una ubicada en el marco de la desconfianza. Lo que esto significa es que no puede darse por sentado la honestidad de la administración, si se tienen en cuenta los recurrentes casos de fraude y quiebras empresariales que se han suscitado finalizando el siglo XX y lo que va corrido del siglo XXI, tanto a nivel mundial —Enron—, como regional —Odebrecht— y local —Interbolsa—. Es así como, junto a la perspectiva neutral, empieza a levantarse una donde la duda presunta empieza a sugerir que la actividad de la auditoría debe hacer su trabajo en dirección a obtener evidencia

que niegue las aseveraciones pronunciadas por la administración. Esta nueva postura se deja observar en la misma estructura del aseguramiento, así como en muchas de las Normas Internacionales de Auditoría, en la cuales se hace referencia al Ep (ver Tabla 3).

Tabla 3. El escepticismo profesional en el marco regulativo del aseguramiento

IESBA-IAESB-IAASB		Comprensión-Aplicación
ÉTICA	IESBA	Somete a discusión material para la aplicación del Ep. Se espera reestructuración
CALIDAD	NIGC - ISQ!	Aunque el Ep recaer en el individuo, tener en cuenta que es ejercida por firmas
EDUCACIÓN	NIE 3	Competencias profesionales
AUDITORIA	NIA 200 13.1	Actitud-Mente inquisitiva-Atención error/fraude-Valoración crítica
	Apartado 15	Planificación-Ejecución-Suponer incorrecciones
	Apartado 18	Contradecir evidencia-Cuestionar la fiabilidad
	Comenta	Estructura básica-Proceso de auditoria-No afianzados-Aplicabilidad no clara
	Comenta	Audaz-Cuestionador-Critico-Plantea r hipótesis-Comparar-No dejar cabos sueltos
	NIA 220	Actividad clave
	NIA 240	Mantener actitud
	Comenta	Actitud - proveer lo imprevisible
	Comenta	Sin sentido de la auditoria
	NIA 315	Ejercicio del Ep en la Identificación de Riesgos
	NIA 330	Respuesta general-Necesidad
	NIA 450	Ejercicio del Ep al considerar las declaraciones equivocadas
	NIA 540 (Revisada-2018)	Explicación-Orientación práctica-Evidencia corroborativa-Evidencia contradictoria-Desafiar -Cuestionar-Reconsiderar
	NIA 610	Ep comprometido cuando el auditor de estados financieros realiza la auditoría interna
	NIA 700	No solo en: Planeación - Ejecución - También en el informe
	ISRE 2400	Necesario para la valoración crítica de la evidencia, reduce riesgos, estar alerta, habilidad técnica
	SAE 3000	Actitud de alerta, compromiso. Valoración crítica de la evidencia.
	ISAE 3410	Mantenimiento del Ep por parte del personal del aseguramiento en las declaraciones

Fuente: elaboración propia.

El IESBA, el IAESB e IAASB desde el 2015 conformaron un grupo de trabajo en torno al Ep. En dicha convocatoria se hace manifiesto el cómo, desde cada marco normativo, se puede contribuir a fortalecer y aplicar el Ep. Es así como en 2017 publicaron un resumen con los puntos tratados y que se denominó “Toward Enhanced Professional Escepticismo”. El IESBA de su lado, buscando desde su

marco normativo apoyar el Ep en el contexto del aseguramiento, aprobó y publicó un borrador para ser sometido al debido proceso para que fuera comentado por la comunidad contable¹, comentarios que fueron recibidos en julio del 2017 y de lo que se viene elaborando material en torno al código de ética.

En las normas de calidad que deben seguir las firmas de auditoría (NIGC/ISQ1) se hace mención del concepto, indicando que este no solo debe ser una responsabilidad individual. Para los auditores —al hacer parte de estas firmas— la responsabilidad de la aplicación del Ep se hace extensiva. En esta misma dirección, el IAESB da cuenta de los estándares IES 2 (Desarrollo profesional inicial-Competencia técnica); IES 3 (Desarrollo profesional inicial-Capacidades profesionales y el IES 4 (Desarrollo profesional inicial-Valores profesionales, ética y actitudes); IES 6 (Evaluación de las capacidades y de las competencias profesionales); IES 8 (Competencia requeridas para auditores profesionales) y que deben ser aplicadas a partir del 2021.

Con esta IES se prescriben las capacidades profesionales que los contadores y, por supuesto, los auditores deben demostrar en su proceso de formación (ver Tabla 4). Capacidades intelectuales, interpersonales, de comunicación, personales, y organizacionales. Resultados de Aprendizaje que se deben alcanzar para lograr la competencia en torno al Ep y que tienen que ver con hacerse a una mente inquisitiva, aplicación de técnicas para minimizar los sesgos inconscientes, tomar decisiones razonadas y finalmente aplicar un genuino pensamiento crítico para evaluar las alternativas de decisión. Precisamente en las capacidades personales se hace manifiesto esa demanda por Ep.

Tabla 4. Capacidades profesionales de los contadores y auditores

Intelectuales	Interpersonales y de comunicación
Gestionar información	Trabajar en equipo
Aplicar el juicio profesional	Comunicar eficazmente
Identificar limitaciones que requieren asesoramiento	Trabajar en entornos multiculturales
Capacidad para identificar y resolver problemas no estructurados y polifacéticos	Escuchar y leer eficazmente
	Negociar eficazmente
Personales	Organizacionales
Comprometerse con el aprendizaje	Autogestionarse
Aplicar el escepticismo profesional	Revisar el trabajo propio y supervisión de terceros
Autoexigencia	Motivar y desarrollar a otros
Gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales	Delegar
Anticiparse y adaptarse al cambio	Liderar
Ser flexible ante nuevas oportunidades	Manejar herramientas y tecnología

Fuente: elaboración propia.

1 Proposed Application Material Relating to Professional Skepticism and Professional Judgment.

IV.2. Semántica del escepticismo profesional

La década de los años de 1950 —y con la anuencia de la SEC— se empieza a recomendar la aplicación del Ep (Wilcox, 1952). En esta etapa se concibe como una actitud saludable, asociado al debido cuidado que se debe poseer frente a la evidencia y durante el proceso de auditoría, en esta década no se profundiza sobre el concepto. En los años de 1970 y 1980 la SEC reconoce que muchos de los problemas de auditoría, se deben a la inadecuada aplicación del Ep (Mautz y Sharaf, 1961). Surge así la necesidad de capacitar a los auditores para que desarrollen una mentalidad abierta y cuestionadora en el proceso de planeación de la auditoría. Se da inicio así, a una etapa prescriptiva en la que se empiezan a emitir estándares en esta dirección. En los años de 1990 con ocasión del SAS 82 y el aumento de los descalabros empresariales por el fraude, se despierta una sensibilidad muy importante por el Ep y el riesgo (Kosmicki, 1997). Auditores, reguladores, emisores, elaboradores, los mercados y usuarios en general, adquieren plena conciencia de la relación Ep y calidad de la auditoría, plantándose la posibilidad de que la administración este motivada para cometer fraude, de allí la necesidad de estudiar los factores que inciden en una mente escéptica.

Desde los inicios del siglo XXI, la comunidad en torno de la auditoría se convence de que muchos de los errores cometidos por la administración son intencionales, de allí que el marco institucional en torno a la contabilidad y la auditoría empieza a moverse en una dirección. Es así como la duda y la búsqueda de evidencias que nieguen lo que afirma la administración sobre la información que se audita, es la perspectiva que se empieza a asumir (ver Tabla 5).

Tabla 5. Historia reciente del escepticismo profesional en auditoría

Instituciones	Normatividad	Características	Dinámica	Relación
SEC Empieza a recomendar	Wilcox(1952)	Sin ninguna profundidad en torno al Ep.	Sicológica- Neutralidad	Confianza
SEC Continúa con la preocupación	Mautz y Sharaf (1961)	Asomos teóricos y filosóficos	Filosofía- Epistemológica Neutralidad	
SEC: reconoce fallas en la auditoría es falta de Ep	Comisión COHEN (1977) ARS 153- SAS 16 se abren paso	No asumir que la Administración es honesta o deshonesta. Cuestionar y probar la validez de la evidencia.	Sicológica- Neutral	
SEC: los auditores complacen a sus clientes	AICPA (1988) SAS 39 (RA) SAS 53	Capacitación a contadores y auditores- desarrollar mentes inquisitivas y analíticas.	Sicológica- Neutral Prescriptiva- Aplicada	
SEC preocupada crítica a la AICPA	AICPA (1997) Se emite SAS 82	Auditores más sensibles al Ep	Sicológica- Neutral Presunta duda	

Instituciones	Normatividad	Características	Dinámica	Relación
SAS 82	Informe de panel (2000) AICPA = SAS No.99 (2002)	Los estándares empiezan a moverse en una dirección diferente al de la verificación	Presunta duda	Desconfianza

Fuente: elaboración propia con base en Toba (2011).

Desde el surgimiento del interés por el Ep y hasta finalizando el siglo XX, este se ha concebido como una actitud, una disposición, una forma diferente de observar; es decir, se asume desde una perspectiva psicológica y la relación guardada entre la auditoría y la administración está fundada en la confianza. Se adopta entonces un enfoque neutral, en el cual no se asume ni la honestidad ni la deshonestidad de la administración; adicionalmente, la actividad de la auditoría se centra en recabar evidencia para confirmar las aseveraciones realizadas por la administración. La calidad de la auditoría depende no solo de aplicar correctamente los estándares de auditoría (IAASB, 2017; IESBA, 2017; IAESB, 2018); del uso adecuado del Ep, sino que también se debe entender/comprender los sesgos inconscientes a los que se enfrenta el auditor en la aplicación de Ep en su trabajo de auditoría y que implica una mirada desde lo económico.

IV.3. Enfoque económico del Ep en contabilidad

En este apartado se quiere hacer un acercamiento y dejarlo apenas esbozado para futuras investigaciones, en lo relacionado con aquellos factores que inciden en la aplicación del Ep por parte del auditor y que tiene que ver con el sesgo personal. El sesgo o heurística se pueden entender como atajos mentales que los seres humanos consideramos en nuestra toma de decisiones en un sistema de pensamiento rápido, que, por su naturaleza, al ser aplicados de forma inapropiada puede conducir a errores sistemáticos en la toma de decisiones y por esta vía a comportamiento irracionales (Kahneman y Tversky, 1973). Desde una perspectiva diferente, Simon (1978) plantea la racionalidad limitada para indicar que, si bien los individuos no logran encontrar soluciones óptimas, lo que sí hacen es encontrar soluciones suficientemente buenas. Es decir, la razón humana tiene limitaciones en términos de tiempo, de información, de capacidades cognitivas que impiden tomar decisiones perfectas, pero lo que sí pueden lograr son decisiones satisfactorias.

Es así como desde las ciencias del comportamiento, empieza a estudiarse cómo algunos sesgos pueden incidir en una correcta aplicación del escepticismo profesional afectando la calidad del trabajo de la auditoría. Se advierte, entonces, la necesidad de que los auditores y los contadores tengan presente la existencia de dichos sesgos. En este sentido, los organismos que orbitan en torno a lo contable y a la auditoría, deberán tenerlos en su marco regulatorio, para minimizar sus incidencias negativas en el ejercicio de la auditoría, un trabajo ya indiciado por las Juntas IESBA, IAESB e IAASB (PSWG, 2017). Estas han

revelado que los estándares por sí solos, no garantizan la calidad de la auditoría y la contabilidad; es por ello que, además de auscultar los elementos conceptuales que subyacen al escepticismo profesional y de analizar los inhibidores de un buen trabajo de auditoría (estrés, presión, tiempos, conocimiento, experiencia, cultura, independencia, conflicto de intereses, entre otros), se deberá tener en cuenta los sesgos inconscientes como impedimentos para una correcta aplicación del Ep por parte de auditores y contadores.

Como se indicó anteriormente, los sesgos cognitivos son atajos mentales con los que se toma decisiones no muy racionales. Algunos de los sesgos cognitivos que tienen relación con el Ep son el sesgo de anclaje, de confirmación, pensamiento grupal, exceso de confianza y percepción selectiva. El efecto de anclaje es la tendencia de los individuos a confiar en el primer dato de información que nos ofrecen para tomar una decisión, este dato o información de alguna manera sesga el juicio respecto a una respuesta (Ni et al., 2019). El sesgo de confirmación es la tendencia a buscar información que confirme o esté relacionada con las creencias de los individuos (Nickerson, 1998). El sesgo de pensamiento grupal es la tendencia de las personas a pensar que las características de un grupo en general también están en todos los individuos que hacen parte de él (Allison y Messick, 1985). El exceso de confianza se refiere a la confianza subjetiva que un individuo tiene sobre sus propios criterios y piensa que estos son fiables (Moore y Healy, 2008). La percepción selectiva hace referencia a la tendencia de que los individuos no se den cuenta de algunos estímulos negativos que van en contra de las creencias previas sobre una situación o grupo de personas (Griffin, 2021). Finalmente, la heurística de la disponibilidad hace referencia a cuando los individuos pensamos en la probabilidad de un evento o suceso, lo que se hace con base en la información disponible en nuestra memoria (Tversky y Kahneman, 1974).

Investigaciones recientes han ampliado la comprensión del escepticismo profesional en auditoría, resaltando la influencia de los sesgos cognitivos en la calidad del juicio de los auditores (Dharmasiri y Phang, 2023; Nolder y Kadous, 2018). El sesgo de confirmación, el exceso de confianza y la heurística de anclaje son patrones recurrentes que afectan la independencia y objetividad del auditor (Brazel et al., 2019). Además, la integración de la economía del comportamiento en la auditoría ha permitido un análisis más profundo de cómo los sesgos pueden distorsionar la percepción del riesgo y la evaluación de la evidencia (Kahneman, 2017; Tversky y Kahneman, 1974). Esto resalta la necesidad de un entrenamiento continuo que no solo fortalezca el conocimiento técnico, sino también las competencias cognitivas para mitigar el impacto de estos sesgos en la toma de decisiones críticas. En la Tabla 6 se presenta la relación de algunos de los sesgos cognitivos y su incidencia en el escepticismo profesional en auditoría:

Tabla 6. Sesgos cognitivos en relación en el Ep en la auditoría

Sesgo Cognitivo	Relación del Ep con la auditoría
Anclaje	Dar por sentado que la información financiera es totalmente objetiva. Conllevaría a que el auditor no profundice lo que puede conducir a conclusiones no exactas o erróneas.
Confirmación	Cuando los auditores presumen de entrada la validez de las afirmaciones, puede hacer que el auditor no aplique el escepticismo y no indague por información en contrario, lo que se podría traducir en auditoría errónea.
Pensamiento grupal	Cuando los miembros del equipo de auditoría se sienten predispuestos a esta de acuerdo con opiniones de compañeros de mayor jerarquía. Esto puede hacer pasar por alto un razonamiento crítico e incurrir en riesgos.
Exceso de Confianza	Un auditor demasiado seguro de sus capacidades en su ejercicio puede tomar la decisión de no hacer pruebas rigurosas que permitan la detección de riesgos importantes. Esto lleva a errores materiales importantes en la información financiera.
Percepción selectiva	Un auditor con criterios prestablecidos, repetitivos y mecánicos sobre personas y procesos pasan por alto detalles, aunque sutiles importantes. Esto puede conducir a evaluaciones parciales, superficiales y dictámenes equivocados.
Disponibilidad	Cuando el auditor tiende a dar más valor a los hechos o experiencias previas o recientes de fácil recordación; lo que lleva a obviar hechos relevantes. Experiencias negativas o positivas llevan a sobre o subestimar riesgos.

Fuente: elaboración propia.

Como puede observarse, estos sesgos afectan de manera importante la aplicación adecuada del escepticismo profesional en el ejercicio de la auditoría; eliminarlos no es una tarea sencilla, ya que son características connaturales a la especie humana (Evans, 2008; Kahneman, 2017). Sin embargo, se sugieren algunas prácticas con el fin de mitigarlos. Una de ellas es reconocer que tanto el trabajo del auditor como el del contador está sesgado, incluso si se trata de un profesional honesto (Bazerman y Loewenstein, 2001) y experimentado (Boyd, 2004), además se hace invisible ya que un trabajo de auditoría no detecta necesariamente los errores imputables a sesgos; el sesgo de un auditor es real (Díaz et al., 2020). Lo segundo es diseñar estrategias para un accionar consciente y que tienen que ver con la planeación —posibles áreas de sesgo, entrenamiento alrededor del sesgo—; reorganización de sistemas/estructuras —toma de decisiones argumentadas, gestores del sesgo, comités para la discusión del sesgo— y nuevas formas de informar sobre las actividades de auditores y contables, así como formas de selección de personal con fortalezas en esta competencia. Tercero, velar por la independencia mental del contador y el auditor es clave, ya que posibilita tomar decisiones sin afectar el juicio profesional actuando con Ep y mitigar los sesgos (IFAC, 2018); una actitud mental con independencia hace que un auditor contador público brinde la posibilidad de realizar conclusiones sin estar bajo diferentes influencias que involucren su juicio profesional, de

esta manera el profesional puede actuar bajo criterios objetivos, íntegros y con escepticismo profesional. Finalmente, debe elevarse la ética contable a un campo del conocimiento por construir, que permite evaluar la práctica profesional como la bioética para los médicos o la ética legal para los abogados. Un camino como este, obliga a tener presente la triple relación entre profesión, sociedad y confianza, una vía para mitigar los sesgos inconscientes en el Ep que se aplica en el trabajo de auditoría.

Algunos ejemplos de casos que pueden surgir y evidenciar las implicaciones de los sesgos cognitivos en la toma de decisiones pueden ser:

- **Sesgo de confirmación:** cuando un auditor revisa los estados financieros de una empresa puede enfocarse en encontrar pruebas que respalden la información proporcionada por la gerencia, especialmente si tiene una buena relación con ellos. Este sesgo de confirmación puede llevar al auditor a pasar por alto posibles irregularidades, ya que tiende a buscar solo evidencias que confirmen la narrativa que ya ha aceptado de manera inconsciente.
- **Sesgo de anclaje:** durante la auditoría de una empresa, un auditor puede basar sus juicios en cifras o evaluaciones previas de otros periodos, sin cuestionar su exactitud. Por ejemplo, si el año pasado la empresa reportó un margen de beneficio del 20%, el auditor podría asumir que este año debe estar en un rango similar. Este anclaje puede llevar a una revisión superficial y a la omisión de señales de alerta, como un cambio significativo en el entorno económico que afecte los resultados.
- **Exceso de confianza:** los auditores con amplia experiencia a menudo confían en sus habilidades para detectar errores y pueden no realizar pruebas adicionales necesarias para corroborar sus conclusiones —sistema de pensamiento rápido según, Kahneman (2017)—. Un estudio realizado por Moore y Healy (2008) mostró que el exceso de confianza puede llevar a los auditores a subestimar los riesgos de fraude, especialmente en clientes con los que han trabajado durante varios años.
- **Heurística de la disponibilidad:** si un auditor recientemente descubrió un caso de fraude en otra empresa del mismo sector, podría sobreestimar la probabilidad de que una situación similar ocurra en la empresa actual que está auditando. Este sesgo puede llevar a un escrutinio excesivo en áreas que no lo requieren, desviando la atención de otras áreas de riesgo potencial

V. Develamiento ontológico y epistemológico del escepticismo profesional en auditoría

Luego del primer momento señalado arriba donde se llevó a cabo un acercamiento para la comprensión de la relación del escepticismo profesional y la auditoría, se inicia otro con el que se pretende analizar desde el punto de vista epistemológico y ontológico esta misma relación. Ya Betancur (2012; 2018)

había indicado un camino desde lo ontológico y lo epistemológico para la contabilidad, en esta ocasión lo hace para la auditoría. La intersección entre las dimensiones epistemológicas y ontológicas propicia los siguientes escenarios de reflexión para el Ep (ver Figura 2).

EPISTEMOLOGÍA			
ONTOLOGÍA	EMPIRISMO		RACIONALISMO
	IDEALISMO	EMPIRISMO IDEALISMO	RACIONALISMO IDEALISMO
	REALISMO	EMPIRISMO REALISMO	RACIONALISMO REALISMO

Figura 2. Dimensiones ontológicas y epistemológicas

Fuente: elaboración propia con base en Burell y Morgan (1979), Padrón (2007) y Betancur (2012).

En el empirismo-realismo, característico del positivismo, están los objetos observables, aquellos situados objetivamente en una realidad externa al sujeto. Todo dato deviene de los sentidos de manera inductiva. Solo es científico aquello que es experimentable y dispuesto a los sentidos. De su parte el racionalismo-realista propone una visión hipotético-deductiva del conocimiento, se antepone a la visión objetivista e inductiva del empirismo-realista. Ahora son los objetos calculables, aquellos que pueden ser razonados y representados mediante esquemas lógico- formales y no únicamente experimentables desde los sentidos. Con el racionalismo-idealista se abre camino el mundo de los objetos intuibiles, donde empieza a primar la comprensión antes que la explicación. A este enfoque lo caracteriza el discurso argumentativo, orientado por una auto-referencialidad de carácter reflexiva en cuyo centro se encuentra el sujeto, lo que la hace subjetiva e idealista. Por último, el enfoque empirista-idealista que encarna el mundo de los objetos experienciables, aquellos donde los enunciados fenomenológicos se hacen comprobables por medio de la experiencia de la conciencia. En esta dimensión, una cosa es lo que se presenta a la conciencia como fenómeno, otra es lo que se piensa sobre dicho fenómeno y otra es lo que se piensa “sobre lo que se piensa”. Es una vía donde la conciencia se sabe a sí misma, y al saberse, se da cuenta que ella es la que construye la realidad.

Con este preámbulo sobre lo ontológico y lo epistemológico, se propone el siguiente constructo para analizar el Ep en auditoria (ver Figura 3).

		DIMENSIÓN EPISTEMOLÓGICA		
		POSITIVIDAD	NEGATIVIDAD	
DIMENSIÓN ONTOLÓGICA	PRESUNTA DUDA	D.	C.	DESCONFIANZA
	NEUTRAL			CONFIANZA

Figura 3. Dimensiones ontológicas y epistemológicas de la auditoría

Fuente: elaboración propia.

En la dimensión ontológica se instalan los dos enfoques que sobre el Ep se ha elaborado: neutral y duda presunta. El enfoque neutral, representa el enfoque tradicional del Ep en auditoría y que es el asumido por las GAAS (Generally Accepted Auditing Standards) o NAGA (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas], principalmente en los Estados Unidos (USGAAS) y en el Reino Unido (UK-GAAS) y la más aceptada por la administración, de allí que se funde en la confianza. El enfoque de duda presunta parece ser el paso siguiente que viene dando el Ep en la auditoría, y que se alinea con Normas Internacionales de Aseguramiento (NAI/NIA). Desde esta orilla se demanda que el auditor dude, sospeche y tenga mente inquisitiva, es decir, ser mucho más sensible por el fraude y el riesgo, no dar por sentado la honestidad por parte de la administración; un primer indicio de un enfoque basado en la desconfianza. Tanto la confianza como la desconfianza se plantea desde el terreno de la intersubjetividad y como eventos en permanente y virtuosa tensión. Desde la primera se promueve la interacción subjetiva y los lugares comunes de cooperación. De su lado, la desconfianza no es ausencia de esta, sino un dispositivo de alerta, de reflexión crítica y de protección frente al riesgo y la incertidumbre.

De su lado, en la dimensión epistemológica se ubica la positividad y la negatividad; la primera relacionada con una reafirmación del ser, de lo existente; por su parte, la negatividad hace referencia a lo ausente, a lo que está en suspenso y por descubrir; una auténtica manifestación dialéctica de la realidad (Kojève, 1975). Cuando la positividad se cruza con la dimensión antológica, emerge un primer escenario metodológico que hace mención del trabajo de auditoría basado en las evidencias con el fin de corroborar, demostrar y verificar las aseveraciones realizadas por la administración. Es el enfoque principal y dominante en la aplicación del Ep, desde esta orilla, se observa como el aparato cognitivo del auditor está diseñado para un criterio verificacionista de la evidencia. Desde la

negatividad, surge otro cruce con el que aparece el segundo escenario metodológico a nivel del entendimiento donde lo fundamental es el juicio, la crítica y la contradicción. Un estadio del que apenas se observan indicios en el actual proceso de estandarización de la auditoría, así como desde la academia. Esta esfera sugiere asumir de entrada la duda, la desconfianza como reguladores de las afirmaciones realizadas por la administración, de la confianza misma, pero sobre todo de los propios juicios del auditor. Una dimensión en el plano ontológico, epistemológico y metodológico de los cuales se encuentran aún alejados el enfoque de presunta duda y más aún la perspectiva neutral.

VI. Escepticismo profesional en auditoría: un paso desde la positividad a la negatividad

El paso de la positividad sugiere una revolución paradigmática en su sentido estricto (Kuhn, 2019); un cambio que implica observar los movimientos en el orden ontológico, epistemológicos y metodológico de la auditoría en este marco analítico de la Figura 3. El escenario A se fundamenta en la confianza entre la administración y el auditor, este último busca evidencias de auditoría para corroborar las afirmaciones que el primero le hace. El desarrollo de la auditoría se ha ubicado en este cuadrante, por tal motivo se le considera la corriente principal, que encarna el enfoque neutral. El escenario B también se fundamenta en la confianza, pero a diferencia de su anterior, se hace mucho más sensible al escepticismo profesional y al riesgo. Lo que esto significa, es que el auditor no solo recaba evidencia para verificar, sino que también anda en la búsqueda de evidencia que niegue las afirmaciones; es decir, la identificación de fraudes que es el escenario actual donde habita la estructura del aseguramiento y que representa el enfoque de presunta duda.

Sobre el escenario C puede indicarse que se fundamenta en la desconfianza, en el cual el auditor reconoce de entrada las aseveraciones como negativas. Hacia este dominio se viene desplazando lentamente la auditoría, lo que se puede observar en aquella semántica producida por su dinámica, las instituciones, los estándares y la investigación anteriormente referidas. Se puede concluir, que este escenario, hasta ahora solo es contemplado por la academia y la investigación. De su lado el escenario D es hipotético e ideal, es la radicalización de la duda, la desconfianza, es la reafirmación positiva de la negatividad. Es abstracción pura (Rasso, 2015), es explorar la dimensión interna del escepticismo profesional (Harding y Trotman, 2017), es observar “como el escepticismo profesional se forma en el cerebro” (Olsen C., Gold, 2018, p. 127). Desde este escenario y como horizonte siempre abierto, se puede lograr el estado de completitud que necesita el Ep en auditoría, un campo que está por descubrirse.

Un cambio de paradigma en esta dirección implica transformar los roles relacionados con las prácticas de auditoría y con el proceso de enseñanza-aprendizaje

que forma a este tipo de profesionales. Para finalizar, a continuación, se esbozan a manera de horizonte de trabajo, algunas de esas prácticas en auditoría y en el enseñanza-aprendizaje que requieren transformación a la luz del escepticismo profesional (Tabla 7).

Tabla 7. Cambios en la práctica de la auditoría y de la formación

Prácticas	Cambios
	En auditoría
Análisis de riesgo	Cuestionar las afirmaciones realizadas por los administradores, así como el análisis crítico de toda evidencia
Estimaciones	Debido a la subjetividad de estas, requieren la aplicación de un escepticismo profesional en contexto (análisis crítico en el orden interno y externo)
Intangibles	Por los supuestos futuros que implican, requieren una actitud escéptica que verifique razonablemente dichas proyecciones
Sustancia económica	Estar alerta, poner en parénesis y cuestionar permanentemente todo tipo de transacciones.
Controles internos	Dudar de los controles existentes, se debe ser escéptico sobre estos y hacer pruebas para asegurar su efectividad
En el proceso de enseñanza-aprendizaje	
De la profesionalización al pensamiento crítico	Los docentes deben volverse facilitadores del pensamiento crítico. Los estudiantes deben desarrollar capacidades analíticas y reflexivas.
De la confianza a la desconfianza	Los docentes deben diseñar estrategias para formar en la duda, el cuestionamiento y la contradicción. Los estudiantes deben aprender a pensar dialécticamente.
De los estándares a los principios	Los docentes deben enseñar los principios que guían el juicio profesional. Los estudiantes deben aprender a actuar con integridad aún en contextos adversos.
Del resultado al proceso	Los docentes deben formar para la duda y la contradicción en el largo plazo. Los estudiantes deben apropiarse la paciencia, la atención y el detalle que se obtiene del proceso, ajustando los juicios a la nueva evidencia.
De lo técnico al interés público	Los docentes deben preparar para la transparencia y la confianza de todas las partes interesadas. Los estudiantes deben formarse para la toma de decisiones responsables

Fuente: elaboración propia.

VII. Conclusiones y recomendaciones

No es clara la concepción definición, aplicación y medición del escepticismo profesional en el trabajo de auditoría, como tampoco son claras las incidencias que los sesgos inconscientes tienen en el ejercicio de la auditoría. De allí que los organismos encargados de la auditoría y el aseguramiento (IAASB), de la ética para contadores (ESBA) y de la educación contable (IAESB), venga trabajando en esta dirección.

Si el escepticismo profesional se observa como un rasgo personal, como una característica personal, es posible establecer escalas que permitan medir *ex ante* los rasgos o características individuales de los estudiantes o auditores basándose en características derivadas de estándares de auditoría. Una línea de trabajo que está pendiente por desarrollarse y apenas se observan indicios (Hurtt, et al., 2008; Hurtt, 2010).

Continuar profundizando la relación del escepticismo profesional y la auditoría desde la dimensión ontológica, epistemológica y metodológica —a partir del anterior marco analítico o de cualquier otro— es fundamental, en especial al interior de la cadena del aseguramiento y de los servicios de auditoría.

La forma Confianza / Desconfianza es el emergente código comunicativo de la auditoría y la contabilidad, e implica que auditores contadores trabajen con la negación y la desconfianza como nuevas formas de potenciar el escepticismo en los auditores y contadores y las directas incidencias en la calidad del trabajo de auditoría y por esta vía fortalecer la confianza.

El escepticismo profesional debe convertirse en un resultado de aprendizaje fundamental para la formación de contadores y auditores, de hecho, sustenta todo su trabajo. Principios como la independencia, integridad y competencia no tienen sentido sin escepticismo profesional.

La economía del comportamiento, como el aporte que hace la psicología a la economía, se constituye como una nueva área del conocimiento que está contribuyendo a ampliar la explicación del proceso de toma de decisiones de los individuos. En este sentido el Ep como práctica profesional no es ajena a esta contribución, pues permite tener más herramientas sobre los criterios de los individuos que pueden emitir un juicio sobre la evaluación financiera y contable de una empresa.

Los sesgos cognitivos son, entonces, estos elementos que desde la psicología nos permiten conocer más cuáles son las posibles fallas de criterios de análisis que pueden tener los contadores-auditores. Sobre cada uno de los sesgos que acá fueron considerados, existe un respaldo en la literatura que ilustra como estos patrones que pueden ser sistemáticos influyen en el criterio de evaluación. Esto permite poder tener más herramientas para considerar de la manera adecuada y disminuir el riesgo de caer en estos sesgos.

Asimismo, es importante elevar la *ética contable* como un campo del conocimiento por construir, que permita evaluar la práctica profesional como la *bioética* para los médicos o la *ética legal* para los abogados. Así, este camino obliga la materialización de la triple relación profesión/sociedad/confianza.

Se recomienda seguir ampliando investigaciones respecto a la relación entre los sesgos cognitivos y el Ep y en especial fortalecer sobre las recomendaciones para atenuar estos sesgos en los contadores-auditores.

Agradecimientos

Un profundo agradecimiento a los estudiantes de intercambio del Programa Delfín, del programa de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de Guadalajara, México: Estefanía Gutiérrez Sánchez y Jesús Bernardo Flores Castellanos.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Peralta, I., y Medialdea García, B. (2010). La influencia de la financiación sobre el gobierno corporativo de la empresa: el papel de los inversores institucionales. <http://hdl.handle.net/10272/3579>
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1988). Auditing Standards Board. The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities. Statement on Auditing Standards No.53. New York: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2022). A Firm's System of Quality Management (SQMS No. 1). Durham, NC: AICPA.
- Bamber, E. M., Ramsay, R. J., y Tubbs, R. M. (1997). An examination of the descriptive validity of the belief-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 249-268.
- Bazerman, M. H., y Loewenstein, G. (2001, enero). Taking the Bias out of Bean Counting. *Harvard Business Review*. <https://hbr.org/2001/01/taking-the-bias-out-of-bean-counting>
- Beasley, M. S., Carcello, J., y Hermanson, D. R. (2001). Top 10 Audit Deficiencies: Lessons from fraud-related SEC Cases. *Journal of Accountancy*, 19(1), 63-66. <https://digitalcommons.kennesaw.edu/facpubs/1533/>
- Bell, T. B., Peecher, M. E., y Solomon, I. (2005). *The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. KPMG.
- Benston, G. J., y Hartgraves, A. L. (2002). Enron: What Happened and What We Can Learn from It. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 105-127. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00042-X](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00042-X)
- Betancur, H. D. (2018). *Análisis sistémico-constructivista de la noción "Sistema Contable" como equivalente funcional de un mismo problema conceptual de referencia* [tesis doctoral, Universidad de Medellín]. <https://repository.udem.edu.co/handle/11407/5601>
- Betancurt (2012). La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemológico y lo ontológico, nuevas perspectivas investigativas. *Lúmina*, (13), 106-127. <https://doi.org/10.30554/lumina.13.681.2012>
- Boyd, C. (2004). The Structural Origins of Conflicts of Interest in The Accounting Profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398. <https://doi.org/10.5840/beq200414325>
- Brazel, J. F., Jackson, F. B., Scheafer, T. J., y Stewart, B. W. (2019). The Outcome Effect and Professional Skepticism. *Current Issues in Auditing*, 13(1), 7-16. <https://doi.org/10.2308/accr-51448>
- Burrell, G., y Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis* (Vol. 248). Heinemann.
- Carcello, J. V., y Neal, T. L. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467. <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.4.453>

- Chapman, C., y Peecher, M. E. (2011). Worlds of assurance. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 267-268.
- Chesnais, Francoise. (2003) La teoría del régimen de acumulación: Contenido, alcance e interrogantes. En: Revista e economía crítica No. 1, España: Asociación cultural “Economía crítica”.
- Choo, F., y Tan, K. (2000). Instruction, Skepticism, and Accounting Students' Ability to Detect Frauds. *Auditing. Journal of Business Education*, 1, 72-87. https://scholar.google.com/citations?view_op=view_citation&hl=en&user=_P2GWV8AAAAJ&citation_for_view=_P2GWV8AAAAJ:ufrVoPGSRksC
- Cohen, M. F. (1977). Commission on Auditors' Responsibilities: Report of Tentative Conclusions. American Institute of Certified Public Accountants.
- Cushing, B. E., y Ahlawat, S. S. (2000, September). Economic analysis of skepticism in an audit setting. In *14th symposium on auditing research* (pp. 1-13). Champaign: Office of Accounting Research, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Dharmasiri, P., y Phang, S. Y. (2023). Fit Between Regulatory Focus and Goal Pursuit Strategies on Auditors' Professional Skepticism. *European Accounting Review*, 33 (4), 1-24. <https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2162945>
- Díaz, Y. S. E., Mantilla, J. T. R., y Sarabia, V. M. B. (2020). Nociones del escepticismo profesional del Contador Público en ejercicio de las auditorías: una perspectiva teórica. *Tendencias*, 21(2), 266-282. <https://doi.org/10.22267/rtend.202102.150>
- Evans, J. S. B. (2008). Dual-processing Accounts of Reasoning, Judgment, and Social Cognition. *Annual Reviews Psychol.*, 59, 255-278. <http://doi.org/10.1146/annurev.psych.59.103006.093629>
- Fama, E., y Jensen, M. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26(2), 305-325. <https://doi.org/10.1086/467037>
- Flint, D. (1988) *Philosophy and Principles of Auditing*. Basingstoke, UK: Macmillan Education.
- Fullerton, R.R., y Durtschi, C. (2004). *The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors* [Working paper, Utah State University]. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062>
- Griffin, R. (2021). *Fundamentals of Management*. Cengage Learning.
- Harding, N., y Trotman, K. T. (2017). The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 111-131.
- Hogarth, R. M., y Einhorn, H. J. (1992). Order effects in belief updating: The belief-adjustment model. *Cognitive psychology*, 24(1), 1-55. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code-ES.pdf>
- Hurttt, K., Eining, M. M., y Plumlee, D. (2008). *An Experimental Examination of Professional Skepticism* [working paper]. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1140267
- Hurttt, K., Eining, M., y Plumlee, D. (2002). *Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education* [Working paper, University of Wisconsin-Madison].

- Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., y Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45-97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- International Accounting Education Standards Board (2017). Basis of conclusions. 2017-2021 IAESB Strategy and 2017-2018 Work Plan. New York: IAESB.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB). (2019). *Handbook of International Education Pronouncements*. International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standards Board, International Accounting Education Standards Board, & International Ethics Standards Board for Accountants (IAASB). (2017). Toward enhanced professional skepticism: Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group (PSWG). International Federation of Accountants (IFAC).
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. IAASB.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2017). Exposure Draft: Proposed Application Material Relating to Professional Skepticism and Professional Judgment. International Federation of Accountants (IFAC). https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Exposure-Draft-Proposed-Application-Material-Relating-to-Professional-Skepticism-and-Professional-Judgment.pdf
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2018). Consultation Paper: Professional Skepticism-Meeting public expectations.
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2019). Exposure Draft: Proposed revisions to the code to promote the role and mindset expected of professional accountants. International Federation of Accountants (IFAC).
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2021). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants-IFAC. (2018). Código internacional de ética para profesionales de la contabilidad (incluidas normas internacionales de independencia).
- Jensen, M., y Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kadous, K. (2000). The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses. *The Accounting Review*, 75(3), 327-341. <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.3.327>
- Kahneman, D. (2017). *Pensar rápido, pensar despacio*. Penguin Random House.
- Kojève, A. (1975). La dialéctica del amo y del esclavo en Hegel. En *La dialéctica del amo y del esclavo en Hegel* (pp. 295-295).
- Kopp, L., Lemon, W. M., y Rennie, M. (2003, June). *A Model of Trust and Professional Skepticism in the Auditor-Client Relationship* [presentación, Universidad de Waterloo].

- https://www.researchgate.net/profile/William-Lemon-4/publication/228604573_A_Model_of_Trust_and_Professional_Skepticism_in_the_Auditor-Client_Relationship/links/54db88b50cf28d3de65ba520/A-Model-of-Trust-and-Professional-Skepticism-in-the-Auditor-Client-Relationship.pdf
- Kosmicki, A. (1997). *Combating Fraud: The Effects of SAS No. 82* [tesis de grado, Northththern Illinois University]. <https://huskiecommons.lib.niu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1301&context=studentengagement-honorscapstones>
- Kuhn, T. S. (2019). *La estructura de las revoluciones científicas*. Fondo de Cultura Económica.
- Mautz, R.K., y Sharaf, H.A. (1961) *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- McMillan, J. J. and R. A. White. 1993. Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. *The Accounting Review*. 68 (3): 443-465.
- Moore, D. A., y Healy, P. J. (2008). The Trouble with Overconfidence. *Psychological Review*, 115(2), 502. <https://doi.org/10.1037/0033-295X.115.2.502>
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>
- Ni, F., Arnott, D., y Gao, S. (2019). The Anchoring Effect in Business Intelligence Supported Decision-making. *Journal of Decision Systems*, 28(2), 67-81. <https://doi.org/10.1080/12460125.2019.1620573>
- Nickerson, R. S. (1998). Confirmation Bias: A Ubiquitous Phenomenon in Many Guises. *Review of General Psychology*, 2(2), 175-220. <https://doi.org/10.1037/1089-2680.2.2.175>
- Nolder, C. J., y Kadous, K. (2018). Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- Olsen, C., & Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting literature*, 41(1), 127-141.
- Padrón, J. (2007). Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el siglo XXI. Cinta de Moebio. *Revista de Epistemología de Ciencias Sociales, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Chile*, (28), 1-28. <https://enfoqueseducacionales.uchile.cl/index.php/CDM/article/view/25930>
- Peecher, M. E. 1996. The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research* 34 (1): 125-140.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2016). Report on 2015 Inspection of KPMG LLP. PCAOB. <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2016-161-KPMG-LLP-UK.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). Proposed Amendments to Auditing Standards for Auditor's Use of the Work of Specialists. PCAOB. <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket044/2017-003-specialists-proposed-rule.pdf>

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2019). Concept Release: Potential Approach to Revisions to PCAOB Quality Control Standards. PCAOB. <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket046/2019-003-Quality-Control-Concept-Release.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2022). A Firm's System of Quality Control and Other Proposed Amendments to PCAOB Standards, Rules, and Forms. Washington, DC: PCAOB.
- Quadackers, L., Groot, T., y Wright, A. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12052>
- Rasso, J. T. (2015). Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluating Complex Estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 44-55. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.003>
- Schoen, E. J. (2017). The 2007–2009 Financial Crisis: An Erosion of Ethics: A Case Study. *Journal of Business Ethics*, 146, 805-830. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3052-7>
- Shaub, M. K. (1996). Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 154–74. <https://www.econbiz.de/Record/trust-and-suspicion-the-effects-of-situational-and-dispositional-factors-on-auditors-trust-of-clients-shaub-michael/10007133614>
- Shaub, M.K. (2004). Trust as a Threat to Independence: Emotional Trust, Auditor-client Interdependence, and Their Impact on Professional Skepticism. En E. Jeffrey (ed.), *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, vol.9 (pp. 169-188). [https://doi.org/10.1016/S1574-0765\(04\)09008-9](https://doi.org/10.1016/S1574-0765(04)09008-9)
- Simon, H. A. (1978). Rationality as Process and as Product of Thought. *The American Economic Review*, 68(2), 1-16. <https://www.jstor.org/stable/1816653>
- Stiglitz, J. E. (2003, Mayo). *Ethics, Market and Government Failure, and Globalization*. Vatican Conference at the Ninth Plenary Session of the Pontifical Academy of Social Sciences (pp. 2-6).
- Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 47, 83-116. <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:142092641>
- Turner, C. W. 2001. Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research* 39 (3): 683-706.
- Tversky, A., y Kahneman, D. (1973). Availability: A heuristic for judging frequency and probability. *Cognitive psychology*, 5(2), 207-232.
- Tversky, A., y Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185(4157), 1124-1131. <https://doi.org/10.1126/science.185.4157.1124>
- Wilcox, E.B. (1952). Chapter 13: The Philosophy of Auditing. En L.K. Jr. Robert, (ed.), *CPA Handbook* (pp.x-x). The American Institute of Auditors.

Malpica Zapata, W. A., & Castro Figueroa, A. M., (2025) Recuperación económica postpandemia en las finanzas de pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero colombiano. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 215-230. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a09>

Recuperación económica postpandemia en las finanzas de pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero colombiano¹

William Alexander Malpica Zapata

william-malpica@unipiloto.edu.co

Orcid: 0000-0002-0989-8465

Universidad Piloto de Colombia

Andrés Mauricio Castro Figueroa

andres-castro2@unipiloto.edu.co

Orcid: 0000-0002-5255-7770

Universidad Piloto de Colombia

¹ Artículo de investigación derivado del desarrollo del proyecto de investigación: “Impacto del COVID en las finanzas de las empresas colombianas: estudio de caso sobre las pymes del sector manufacturero” patrocinado y ejecutado por la Facultad de Ciencias Sociales y Empresariales de la Universidad Piloto de Colombia.

Recuperación económica postpandemia en las finanzas de pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero colombiano

Resumen: Este artículo examina la evolución de la rentabilidad y el endeudamiento en pequeñas y medianas empresas (pymes) del sector manufacturero colombiano, así como su grado de recuperación postpandemia en comparación con el desempeño financiero obtenido en periodos previos al COVID-19. Para ello, se analizaron estados financieros de 1682 pymes del sector manufacturero colombiano. La información fue recolectada del Sistema Integrado de Información Societaria (SIIS) correspondiente a los periodos comprendidos del 2018 hasta 2023. La investigación permitió identificar cuáles actividades económicas tuvieron un mejor desempeño financiero en los años posteriores a la crisis sanitaria. Las conclusiones señalan una recuperación heterogénea: algunos subsectores registran sólidos incrementos en rentabilidad, mientras otros mantienen altos niveles de endeudamiento. Respecto a la rentabilidad del sector, la evolución de los indicadores evidencia que la mayoría de las actividades económicas han alcanzado y en casos aislados superado los valores de rentabilidad obtenidos en periodos previos al COVID-19.

Palabras clave: indicadores financieros, sector manufacturero, postpandemia, pymes.

Post-pandemic economic recovery in the finances of small and medium-sized manufacturing companies in Colombia

Abstract: This article examines the evolution of profitability and indebtedness in small and medium-sized enterprises (SMEs) in the Colombian manufacturing sector and their degree of post-pandemic recovery compared to their pre-COVID-19 financial performance. Financial statements from 1682 SMEs in Colombia's manufacturing sector were examined for this purpose. The information was collected from the Integrated Corporate Information System (SIIS) for the years 2018 to 2023. The research enabled the identification of the economic activities that exhibited superior financial performance in the years after the health crisis. The findings indicate a mixed recovery, with some subsectors recording solid increases in profitability while others remain heavily indebted. In terms of sector profitability, the evolution of indicators reveals that most economic activities have reached, and in certain instances surpassed, the profitability levels achieved in pre-COVID-19 periods.

Keywords: Financial indicators, manufacturing sector, post-pandemic, SMEs.

Recuperação econômica pós-pandemia nas finanças de pequenas e médias empresas do setor manufatureiro colombiano

Resumo: Este artigo examina a evolução da rentabilidade e da dívida em pequenas e médias empresas (PMEs) do setor manufatureiro colombiano, bem como seu grau de recuperação pós-pandemia em comparação com o desempenho financeiro obtido em períodos anteriores à COVID-19. Para isso, foram analisados os estados financeiros de 1.682 PMEs do setor manufatureiro colombiano. As informações foram coletadas do Sistema Integrado de Informações Corporativas (SIIS) referentes aos períodos de 2018 a 2023. A pesquisa identificou quais atividades econômicas apresentaram melhor desempenho financeiro nos anos posteriores à crise sanitária. Os resultados apontam para uma recuperação mista: alguns subsetores mostram aumentos sólidos na rentabilidade, enquanto outros mantêm altos níveis de dívida. Em relação à rentabilidade do setor, a evolução dos indicadores mostra que a maioria das atividades econômicas atingiu, e em casos isolados superou, os níveis de rentabilidade obtidos em períodos anteriores à COVID-19.

Palavras-chave: Indicadores financeiros, setor manufatureiro, pós-pandemia, PMEs.

La reprise économique post-pandémie dans les finances des petites et moyennes entreprises du secteur manufacturier en Colombie

Résumé : Cet article examine l'évolution de la rentabilité et de l'endettement des petites et moyennes entreprises (PME) du secteur manufacturier colombien, ainsi que leur capacité de reprise post-pandémique par rapport à leurs performances financières obtenues avant la COVID-19. Pour ce faire, les états financiers de 1 682 PME du secteur manufacturier colombien ont été analysés. Les informations ont été recueillies auprès du Système intégré d'information sur les sociétés (SIIS) pour les périodes allant de 2018 à 2023. L'étude a permis d'identifier les secteurs d'activité économique qui ont obtenu les meilleurs résultats financiers depuis le début de la crise sanitaire. Les conclusions indiquent une reprise hétérogène : certains sous-secteurs enregistrent une hausse significative de leur rentabilité, tandis que d'autres maintiennent des niveaux d'endettement élevés. Concernant la rentabilité du secteur, l'évolution des indicateurs montre que la plupart des activités économiques ont atteint, et dans certains cas isolés, dépassé les niveaux de rentabilité d'avant la pandémie.

Mots-clés : Indicateurs financiers, secteur manufacturier, post-pandémie, PME.

Recuperación económica postpandemia en las finanzas de pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero colombiano

William Alexander Malpica Zapata y Andrés Mauricio Castro Figueroa

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a09>

Primera versión recibida en noviembre de 2023 – versión aceptada en abril de 2025

I. Introducción

La crisis generada por la pandemia de la COVID-19 supuso un desafío global sin precedentes, impactando severamente el funcionamiento de diversos sectores económicos. Las pequeñas y medianas empresas (pymes) del sector manufacturero colombiano no fueron la excepción, ya que debieron sortear el cierre temporal de operaciones, las restricciones de movilidad y el descenso en la demanda tanto a nivel nacional como internacional (Zutshi et al., 2021). En este contexto, el panorama financiero de estas organizaciones se vio comprometido, obligándolas a replantear sus estrategias de supervivencia y crecimiento para afrontar una realidad marcada por la incertidumbre económica.

El proceso de reactivación económica postpandemia ha planteado un escenario en el cual las pymes manufactureras buscan recuperar su estabilidad financiera y aprovechar nuevas oportunidades de negocio. Sin embargo, los efectos de la crisis sanitaria revelaron vulnerabilidades estructurales, como la limitada capacidad de acceso a financiamiento y la fragilidad en las cadenas de suministro. Analizar la forma en que estas empresas han respondido al choque económico constituye un paso esencial para comprender los factores que inciden en su resiliencia y trazar estrategias efectivas de recuperación y sostenibilidad (Sanjoy y Proyabrata, 2021).

En este artículo, se examinan las dinámicas que caracterizan la recuperación económica postpandemia en las pymes manufactureras colombianas, prestando especial atención a las transformaciones en su gestión financiera. Se aborda la evolución de indicadores financieros como liquidez, endeudamiento y rentabilidad, y se revisan las principales herramientas de política y apoyo gubernamental.

mental disponibles para este segmento empresarial. Asimismo, se analizan los mecanismos que han permitido a las compañías adaptarse a los cambios en la demanda, incorporar procesos de digitalización y fortalecer sus redes de colaboración con miras a impulsar su competitividad.

La relevancia de este estudio radica no solo en identificar las buenas prácticas para la recuperación, sino también en evidenciar las brechas y desafíos que persisten en el entorno económico postpandemia. De esta manera, la investigación aporta un marco de referencia para el diseño de políticas públicas y estrategias empresariales que favorezcan la sostenibilidad financiera de las pymes, contribuyendo al desarrollo económico y social del país. A lo largo de las siguientes secciones, se profundizará en los fundamentos teóricos, la metodología utilizada y los resultados obtenidos, para finalmente proponer recomendaciones orientadas a fortalecer la resiliencia y la competitividad del sector (Hernandez, 2017).

II. Revisión de literatura

II.1 Desempeño financiero de las organizaciones durante la pandemia

A pesar de que el estudio sobre los efectos de la COVID-19 en las finanzas empresariales se originó de manera repentina y lleva relativamente poco tiempo en desarrollo, se han obtenido numerosos hallazgos. En el caso de las grandes compañías que cotizan en bolsa, una de las primeras consecuencias fue la reducción significativa de los dividendos decretados y de las expectativas de dividendos a corto plazo. Esta situación provocó una rápida desvalorización de los activos más líquidos en los principales mercados financieros, impulsada por el traslado de capital hacia inversiones de menor riesgo (Krieger y Mauck, 2021).

Un estudio realizado en grandes firmas pertenecientes a los países miembros del G-12 confirma estos hallazgos. No obstante, en dichas economías los efectos fueron menos severos y se ajustaron de manera progresiva a lo largo de la pandemia. Algunas de las empresas analizadas lograron mantener el pago de dividendos, e incluso un pequeño grupo incrementó su valor de dividendos durante el primer trimestre de 2021. Esto sugiere que el impacto financiero puede resultar más drástico en naciones consideradas subdesarrolladas o en vías de desarrollo (Heba, 2022).

En lo que respecta al sector salud con fines de lucro, se ha observado un impacto financiero positivo a largo plazo. Sin embargo, las necesidades de liquidez para cubrir los sobrecostos inmediatos derivados de la alta demanda de servicios han generado alertas de riesgo en firmas de gran tamaño. A pesar de un incremento notable en los ingresos, muchas de estas organizaciones podrían enfrentar problemas de liquidez a corto plazo, lo que incrementaría el riesgo de incumplir sus obligaciones y pondría en peligro sus flujos de caja (Kruse y Jeurissen, 2020).

En el caso de las pequeñas y medianas empresas (pymes), la mayor parte de los estudios que buscan medir o identificar el impacto de la COVID-19 se han llevado a cabo principalmente en economías desarrolladas. Por ejemplo, en China, la mayoría de las pymes registró una caída significativa en sus márgenes de rentabilidad durante 2020, e incluso un número relevante presentó márgenes negativos, debido a un aumento de los costos fijos y los gastos operativos frente a ingresos que disminuyeron drásticamente tras la caída en la demanda de bienes y servicios (Sun et al., 2022).

Otros trabajos, como el desarrollado por Pedauga y Saez (2021), señalan que las medidas de confinamiento adoptadas por la mayoría de los países fueron el factor más determinante en la afectación a las finanzas de las empresas. En España las restricciones y el cierre de ciertas actividades económicas provocaron que numerosas pymes redujeran significativamente su plantilla de personal durante el primer cuatrimestre de la pandemia, lo que se tradujo en un marcado incremento de las cifras de desempleo.

Asimismo, muchas pymes experimentaron una drástica disminución de sus índices de liquidez, mientras que el endeudamiento externo aumentó de manera considerable. Aunque dicha deuda, por lo general, tuvo un costo inferior al previo a la aparición de la COVID-19 (debido a líneas de crédito especiales respaldadas por los gobiernos), se requiere combinar estas medidas con políticas sectoriales específicas. Ello se justifica porque el impacto de la pandemia en la salud financiera de las pymes varía en función de su actividad económica, ubicación geográfica, número de empleados, entre otros factores (Juerguensen y Guimon, 2020).

II.2 Estudios sobre el impacto COVID en las finanzas de las organizaciones.

Aun cuando la mayoría de las actividades del sector empresarial experimentaron una afectación financiera negativa, cabe mencionar que ciertos rubros —especialmente aquellos vinculados a productos medicinales naturales o considerados insumos básicos de la canasta familiar— reportaron un aumento en su volumen de ventas y en sus exportaciones al finalizar el primer año de pandemia (Lin y Yvette, 2020).

Parte del impacto negativo observado en las organizaciones del sector manufacturero, como la disminución de ingresos, retrasos en los tiempos de entrega y dificultades de abastecimiento, proviene de problemas generados en industrias de apoyo, por ejemplo, las empresas de transporte, logística y suministro de insumos básicos. Estas redujeron su capacidad operativa durante la pandemia, lo que generó entregas tardías, sobrecostos en la cadena de suministro e incluso la pérdida total de productos debido al deterioro (Mukhamedjanova, 2020).

Para los pequeños productores, el efecto ha sido aún más profundo, pues la mayoría de las actividades empresariales requiere la participación y presencial de la fuerza laboral. En algunos casos, la pandemia no solo redujo la liquidez y la rentabilidad de las empresas, sino que las medidas sanitarias y el distanciamiento social obligaron a suspender por completo e indefinidamente las labores de fomento y oferta de productos (Pulubuhu et al., 2020).

Aunque diversos estudios realizados en Sudamérica indican que los sistemas productivos de la región no están preparados para operar en condiciones prolongadas como las impuestas por la COVID-19 —lo que podría comprometer la seguridad alimentaria (Luque y Lanchipa, 2021)—, otras investigaciones evidencian casos de rápida adaptación. En estos, las organizaciones agrícolas lograron ser competitivas y sostenibles incluso durante la pandemia, gracias a la implementación de la transformación digital, la gestión eficiente del tiempo y la diversificación de productos o servicios (Haggag, 2021).

Otro factor que ha afectado considerablemente las finanzas de las organizaciones agrícolas a escala global es la escasez generada por la disminución en las operaciones de comercio exterior. Esto ha sido especialmente notorio en países en vías de desarrollo, donde insumos, maquinaria y equipos esenciales para la tecnificación del campo han sufrido retrasos y cancelaciones (Hai-ying y Chang, 2020). En Latinoamérica, la COVID-19 ha evidenciado la ausencia de políticas públicas específicas para mitigar los problemas propios del sector manufacturero, lo que podría poner en riesgo a largo plazo la oferta de productos de primera necesidad en la región (Blanco, 2020).

II.3 Recuperación económica de las empresas manufactureras

Las empresas manufactureras han enfrentado numerosos desafíos derivados de la pandemia, principalmente relacionados con la disrupción de las cadenas de suministro y la caída en la demanda de ciertos bienes no esenciales (Jingzhe et al., 2021). La reducción en la actividad económica mundial afectó la producción y el flujo de ingresos, obligando a muchas compañías a replantear sus estrategias de abastecimiento y de gestión de inventarios.

Un factor clave en la recuperación económica de este sector ha sido la adaptación tecnológica y la automatización de procesos, lo que ha permitido a las organizaciones operar con mayor eficiencia y reducir costos de producción (Kamarthi y Wei, 2020). Estas mejoras tecnológicas también han acelerado la transformación digital en áreas como el mantenimiento preventivo y la logística interna.

Al reactivar operaciones, el aseguramiento de la cadena de valor se ha convertido en una prioridad para los fabricantes, quienes han diversificado a sus proveedores, además de establecer canales alternativos de aprovisionamiento (Dwivedi et al., 2022). Con ello, han buscado disminuir la vulnerabilidad frente a futuras crisis y garantizar el suministro continuo de insumos.

La reactivación económica de las fábricas también ha dependido de medidas gubernamentales que incentiven la inversión y la estabilidad financiera, como subsidios, créditos blandos y políticas de alivio tributario (Banco Mundial, 2022). Estos apoyos han proporcionado liquidez a las empresas y han estimulado la reapertura de líneas de producción.

La colaboración entre instituciones públicas, centros de investigación y empresas privadas ha favorecido la innovación en el sector, impulsando la creación de productos con alto valor agregado y la adopción de tecnologías emergentes (Ako-mea-Frimpong et al., 2023). Este enfoque cooperativo ha sido fundamental para reconfigurar la oferta productiva y alinearla con las nuevas demandas del mercado.

Otro aspecto crucial en la recuperación ha sido la adopción de prácticas sostenibles, orientadas a reducir el impacto ambiental y fortalecer la resiliencia de la cadena de suministro (Adams, 2021). La implantación de procesos ecológicos y el uso eficiente de los recursos ha contribuido a generar una imagen más responsable y atractiva para los consumidores, facilitando la reapertura de mercados internacionales.

Finalmente, se destaca la importancia de la diversificación de productos y el desarrollo de estrategias de marketing digital como mecanismos para retomar y expandir la base de clientes (Yaya et al., 2022). Esto ha permitido que las empresas manufactureras no solo compensen las pérdidas ocasionadas por la pandemia, sino que, en muchos casos, obtengan nuevas oportunidades de negocio en nichos previamente inexplorados.

III. Metodología

La investigación tiene una naturaleza descriptiva con un enfoque cuantitativo, enfocada en el análisis comparativo de indicadores financieros antes y durante la pandemia, utilizando datos provenientes del Sistema Integrado de Información Societaria (SIIS). Mediante la revisión de estados financieros individuales de pequeñas y medianas empresas, se exploran las variaciones en la rentabilidad y el endeudamiento entre 2018 y 2023, con énfasis en el desempeño financiero pre y post pandemia, así como la recuperación económica de estas organizaciones con base en el último año estudiado.

El conjunto de datos utilizado en esta investigación incluye los estados financieros individuales de situación y resultados de organizaciones clasificadas como pequeñas y medianas empresas (según criterios del decreto 957 del 2019), las cuales reportan su información ante la superintendencia al cierre de los periodos comprendidos entre 2018 y 2023. A partir de esta fuente, se identificaron 1682 compañías que cumplen los criterios de tamaño y actividad económica (véase Tabla 1). Para la categorización por actividad, se utilizó la Sección C de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), que corresponde específicamente al sector manufacturero.

Tabla 1. Actividades del sector manufacturero analizadas

CIU	Actividad económica	Empresas	Peso (%)
C1410	Confección de prendas de vestir, excepto prendas de piel	286	17,00%
C2229	Fabricación de artículos de plástico	188	11,18%
C1011	Procesamiento y conservación de carne y productos cárnicos	106	6,30%
C2511	Fabricación de productos metálicos para uso estructural	102	6,06%
C1811	Actividades de impresión	101	6,00%
C2100	Fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico	100	5,95%
C2023	Fabricación de jabones y detergentes, preparados para limpiar y pulir; perfumes y preparados de tocador	95	5,65%
C3110	Fabricación de muebles	88	5,23%
C2599	Fabricación de otros productos elaborados de metal	88	5,23%
C1089	Elaboración de otros productos alimenticios	87	5,17%
C1040	Elaboración de productos lácteos	84	4,99%
C1081	Elaboración de productos de panadería	82	4,88%
C1051	Elaboración de productos de molinería	79	4,70%
C3290	Otras industrias manufactureras	73	4,34%
C3312	Mantenimiento y reparación especializado de maquinaria y equipo	65	3,86%
C2221	Fabricación de formas básicas de plástico	58	3,45%
Total de empresas estudiadas		1682	100%

Fuente: elaboración propia.

Para estimar los indicadores financieros anuales, se seleccionaron métricas vinculadas a la rentabilidad y el endeudamiento de las empresas (véase Tabla 2). Esta decisión se apoya en investigaciones realizadas en diversos contextos económicos, las cuales señalan que dichas variables suelen experimentar alteraciones significativas ante eventos macroeconómicos y de salud pública, como la aparición de la COVID-19 (Papíková y Papík, 2022).

Tabla 2. Indicadores financieros analizados

Categoría	Indicador	Métrica de estimación
Rentabilidad	Retorno sobre activos ROA	$(\text{Utilidad neta} / \text{Activo total}) * 100$
	Retorno sobre patrimonio ROE	$(\text{Utilidad neta} / \text{Patrimonio total}) * 100$
	Margen sobre ingresos M.I	$(\text{Utilidad neta} / \text{Ingresos brutos}) * 100$
Endeudamiento	Apalancamiento socios	Patrimonio / Activo total
	Endeudamiento externo	Pasivo / Activo total
	Deuda corto plazo	Pasivo corriente / Pasivo total
	Deuda largo plazo	Pasivo no corriente / Pasivo total

Fuente: elaboración propia.

El análisis se centra en detectar las variaciones anuales de las métricas descritas, tanto por actividad económica como a nivel global del sector manufacturero. Para ello, se comparan los promedios de los años 2018 a 2019, considerados como etapa previa a la pandemia, con los valores de 2021 a 2023, que representan el desempeño postpandemia. La comparación de las métricas para los dos periodos puede permitir identificar el grado de recuperación económica para estas organizaciones.

IV. Resultados

IV.1 Recuperación económica en términos de rentabilidad

Los resultados obtenidos respecto a la rentabilidad del sector manufacturero indican una sólida recuperación de las ganancias tras el retroceso observado entre 2019 y 2021 (Periodo COVID-19). En 2022, las utilidades rebasan los valores registrados en 2018 (un incremento de 900.000 millones aproximadamente). Para el caso del margen de rentabilidad sobre activos (ROA) este llega a su valor más alto para el año 2023, superando valores prepandemia (Ver Figura 1), reflejando una mejora progresiva desde el 2021. Además, el incremento sostenido en las ganancias netas evidencia la adopción de estrategias de eficiencia y resiliencia financiera, reforzadas por la reactivación económica que ha caracterizado los años posteriores a la crisis.

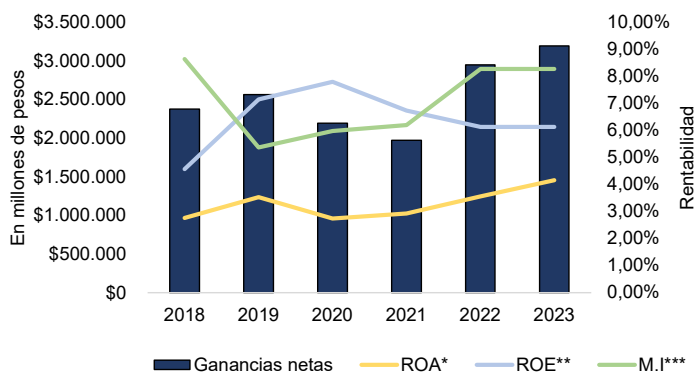


Figura 1. Evolución, ganancia y rentabilidad del sector manufacturero 2018–2023

Fuente: elaboración propia con base en datos SIIS.

Adicionalmente, se identifican varios cambios relevantes en los indicadores de rentabilidad y en las ganancias absolutas. El retorno sobre activos (ROA) muestra su nivel más bajo en 2020 (2,74%) y aumenta sostenidamente hasta 2023 (4,16%). El retorno sobre patrimonio (ROE), por su parte, alcanza un valor máximo en 2019 (10,35%) y luego desciende de manera pronunciada, manteniéndose en 6,13% tanto en 2022 como en 2023. El margen neto, que inicia

elevado en 2018 (8,64%), disminuye en 2019, pero vuelve a subir en 2020 y 2021, para estabilizarse en 8,27% en 2022 y 2023. Respecto a las ganancias netas, se observa un descenso continuo entre 2019 y 2021, pasando de \$2.564.728 a \$1.974.522, antes de recuperarse de forma significativa en 2022 (\$2.950.614) y 2023 (\$3.195.949). Estos resultados sugieren que, tras la caída registrada en los primeros años de la pandemia, las empresas han mejorado su capacidad de generar utilidades, lo cual se refleja tanto en el incremento de las ganancias totales como en la recuperación de algunos indicadores de rentabilidad.

Respecto a los indicadores de rentabilidad estudiados para cada actividad económica que integra el sector, algunos subsectores económicos presentan mejoras notables tras la pandemia, especialmente en el retorno sobre activos (ROA) por ejemplo, las empresas dedicadas a la confección de prendas de vestir pasan de -4,06% a 2,00%, y elaboración de productos de molinería aumenta de 4,98% a 10,91% (Ver Tabla 3).

Tabla 3. Rentabilidad promedio del sector manufacturero pre y post COVID

CIIU	ROA		ROE		M.I	
	MPC*	MPSC**	MPC*	MPSC**	MPC*	MPSC**
C1410	-4,06%	2,00%	-3,26%	3,03%	-0,85%	7,81%
C2229	2,62%	5,79%	4,02%	10,79%	10,42%	7,52%
C1011	0,76%	2,37%	1,78%	4,93%	1,08%	3,02%
C2511	16,85%	3,02%	30,64%	5,19%	4,67%	3,70%
C1811	12,16%	4,18%	25,04%	19,32%	3,98%	1,04%
C2100	5,34%	1,23%	8,22%	2,69%	28,57%	17,65%
C2023	0,52%	2,53%	0,92%	4,32%	2,28%	10,81%
C3110	-0,12%	4,66%	-0,14%	6,56%	-0,37%	9,67%
C2599	3,39%	1,78%	5,17%	2,53%	11,25%	7,35%
C1089	3,85%	4,91%	5,11%	6,65%	25,04%	29,76%
C1040	0,16%	5,42%	0,64%	16,02%	0,15%	4,61%
C1081	-0,32%	4,80%	-0,61%	8,25%	-1,63%	12,65%
C1051	4,98%	10,91%	8,00%	16,42%	4,78%	8,00%
C3290	7,47%	-0,23%	12,00%	-0,95%	7,56%	-0,15%
C3312	-9,58%	-1,58%	-14,75%	-2,75%	2,70%	-7,93%
C2221	4,16%	0,09%	7,78%	-0,08%	6,98%	0,24%
Media sector	3,01%	3,24%	5,66%	6,43%	6,66%	7,23%

MPC*: Media Pre-COVID, MPSC**: Media Post-COVID.

Fuente: elaboración propia con base en datos SIIS.

A pesar de que la mayoría de las actividades del sector ha tenido una evolución positiva, también hay casos donde la rentabilidad disminuye de manera significativa, las pymes dedicadas a las actividades de impresión industrial han visto disminuido su margen de rentabilidad neto (M.I) pasando de 3,98% a 1,04% (Ver tabla 3). De igual forma, las empresas dedicadas a la fabricación de productos metálicos para uso estructural experimentaron la contracción más significativa en su rentabilidad sobre el patrimonio (ROE), cuyo indicador pasó de 30,64% antes de la pandemia a 5,19% en el período posterior. Este descenso, de más de 25 puntos porcentuales, indica un notable deterioro en su capacidad de generar utilidades en relación con su patrimonio.

IV.2. Evolución del endeudamiento en el sector manufacturero

En el periodo comprendido entre 2018 y 2023 se observa un cambio significativo en la estructura de endeudamiento del sector manufacturero. Durante 2018 y 2019, la proporción de deuda a corto plazo se situó en torno al 53-54%, mientras que la deuda a largo plazo rondaba el 46-47%. Sin embargo, a partir de 2020 se registra un traslado hacia obligaciones de mayor plazo, con un punto máximo en 2021 (59% de deuda a largo plazo), coincidiendo con los efectos más críticos de la pandemia y la búsqueda de financiamiento más estable. Posteriormente, en 2022 y 2023 se aprecia un ligero retorno a los préstamos a corto plazo (48% en 2023), lo cual sugiere una reactivación de las operaciones y un posible ajuste a mejores condiciones de mercado o menores incertidumbres macroeconómicas, aunque todavía prevalece un porcentaje relevante de deuda de largo plazo (ver Figura 2).

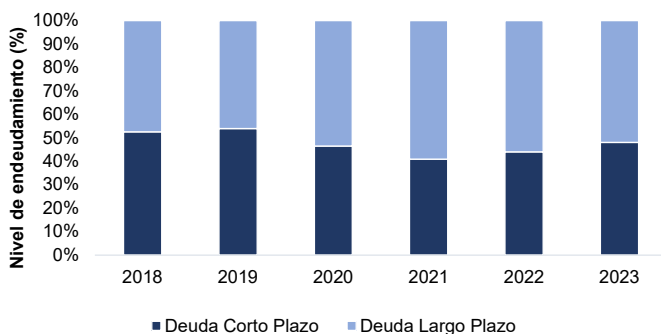


Figura 2. Distribución deuda corto y largo plazo sector manufacturero 2018 – 2023

Fuente. Elaboración propia con base en datos SIIS.

Los resultados también permiten evidenciar que la deuda a corto plazo conserva un peso significativo dentro de la estructura financiera del sector manufacturero, superando en todos los años el 40% (Ver figura 2). Aunque entre

2020 y 2021 se registra un aumento notable de la deuda a largo plazo, el corto plazo nunca deja de ser una porción relevante y, de hecho, repunta hasta el 48% en 2023. Esta concentración sugiere que, pese a la búsqueda de financiamiento estable en los momentos más críticos de la pandemia, las empresas mantienen una marcada preferencia o necesidad de recurrir a pasivos de vencimiento más inmediato, posiblemente para afrontar fluctuaciones operativas y aprovechar oportunidades de mercado con mayor agilidad.

Los resultados respecto al endeudamiento según el tipo de la deuda reflejan que las empresas del sector manufacturero optaron por incrementar su financiamiento interno (patrimonio o socios de la organización) tras la pandemia, pasando de un promedio sectorial de 46,50% a 54,74%, mientras que se redujo la participación de la deuda externa (pasivo, bancos, proveedores), pasando de 53,50% a 45,26% (ver tabla 4). Sin embargo, esta tendencia no es uniforme en todos los subsectores. Por ejemplo, la confección de prendas de vestir experimentó un fuerte aumento en la deuda con socios, pasando de 42% a 66% y una reducción equivalente en la deuda externa de 58% a 34%, lo que sugiere una preferencia por capital interno en respuesta a la crisis.

Tabla 4. Endeudamiento del sector manufacturero

CIIU	Apalancamiento socios		Endeudamientos externos	
	MPC*	MPSC**	MPC*	MPSC**
C1410	42%	66%	58%	34%
C2229	57%	53%	43%	47%
C1011	46%	48%	54%	52%
C2511	43%	58%	57%	42%
C1811	46%	25%	54%	75%
C2100	56%	49%	44%	51%
C2023	54%	59%	46%	41%
C3110	55%	71%	45%	29%
C2599	43%	70%	57%	30%
C1089	45%	74%	55%	26%
C1040	40%	34%	60%	66%
C1081	41%	57%	59%	43%
C1051	42%	66%	58%	34%
C3290	40%	46%	60%	54%
C3312	53%	60%	47%	40%
C2221	41%	40%	59%	60%
Media sector	46,50%	54,74%	53,50%	45,26%

MPC*: Media Pre-COVID, MPSC**: Media Post-COVID.

Fuente: elaboración propia con base en datos SIIS.

Las empresas dedicadas a la elaboración de productos de molinería destacan por presentar la mayor disminución en su deuda externa luego de pandemia, al pasar de un 58% antes de la pandemia a tan solo un 30% en el periodo posterior, lo que equivale a 28 puntos porcentuales menos. Este cambio sugiere que el subsector logró reducir de forma significativa sus costos financieros asociados al pago de intereses y, con ello, mejorar su estructura de endeudamiento.

V. Discusión

La puesta en marcha de investigaciones sectoriales ofrece una perspectiva cuantitativa precisa sobre la evolución de la rentabilidad en diferentes subsectores, permitiendo identificar patrones y tendencias a lo largo del tiempo. Al comparar períodos antes y después de la crisis provocada por la COVID-19, se obtiene un diagnóstico integral de las estrategias de adaptación y resiliencia financiera implementadas por las empresas. Asimismo, la utilización de datos consolidados facilita la creación de líneas base para evaluar el desempeño y diseñar planes de mejora específicos, contribuyendo al fortalecimiento de la competitividad sectorial.

Con excepción al margen de retorno sobre el patrimonio en las pequeñas y medianas empresas del sector se evidencia que tanto las ganancias netas como los demás márgenes de rentabilidad han aumentado, producto de un incremento en las ventas de bienes por parte de las empresas que ejercen actividades económicas agrupadas en el sector manufacturero, este incremento en la demanda podría estar relacionado con el surgimiento de la pandemia, por otro lado, la disminución en el margen de retorno sobre patrimonio ROE puede ser explicado por un aumento en el valor del patrimonio total que al aumentar puede reflejar una disminución del margen sin que esto implique un efecto negativo para las finanzas de estas empresas.

A pesar de que los márgenes de endeudamiento a corto y largo plazo, así como la distribución de la deuda entre socios y externos no hayan tenido una variación significativa luego del surgimiento del COVID-19 al estudiar las finanzas del sector, una evaluación detallada a la variación de magnitudes como el volumen neto de pasivos, activos y otros ratios financieros podría reflejar hallazgos no identificados por esta investigación, por lo que se requieren estudios posteriores para obtener una comprensión más completa sobre el impacto del COVID-19 a las finanzas de las pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero en Colombia.

Varios factores podrían subyacer a los resultados observados en la rentabilidad de los distintos subsectores, si bien es fundamental interpretar estas correlaciones con cautela. Uno de ellos puede ser la magnitud de las disrupciones en la cadena de suministro, que tiende a variar según la complejidad logística y la dependencia de insumos externos. Por otro lado, las fluctuaciones

en la demanda de ciertos bienes, influenciadas por medidas de confinamiento o cambios en el poder adquisitivo de los consumidores, también habrían afectado de manera desigual el desempeño de cada actividad económica. Asimismo, las estrategias internas de cada empresa, incluyendo la adopción de tecnologías digitales, la disponibilidad de capital de trabajo y la diversificación de productos, pudieron mitigar o exacerbar el impacto inicial de la crisis. Es importante reconocer, no obstante, que estos factores no necesariamente operan de forma aislada, sino que pueden interactuar entre sí para moldear la recuperación financiera de cada subsector.

VI. Conclusiones

Los datos evidencian que la recuperación postpandemia varía notablemente entre actividades manufactureras, algunas muestran incrementos destacados en rentabilidad como las empresas dedicadas a la elaboración de productos lácteos, mientras que otras presentan descensos considerables, reflejando la adaptación diferencial de cada industria a los desafíos de la pandemia a pesar de pertenecer al sector manufacturero colombiano.

Industrias como la confección de prendas de vestir evidencian un cambio positivo al pasar de valores negativos a rentabilidades positivas posteriores a la crisis, lo que sugiere que ciertos subsectores lograron implementar estrategias de recuperación más efectivas, pese al contexto adverso, logrando una recuperación exitosa que lleva a determinadas empresas de la muestra a obtener valores de rentabilidad en sus operaciones superiores a los obtenidos previo a pandemia.

Los resultados evidencian la necesidad de analizar cada subsector de manera individual, ya que la disparidad en el desempeño económico y en la recuperación de la rentabilidad revela brechas de resiliencia y adaptación. Estas diferencias obedecen tanto a factores globales como a las particularidades de cada industria en términos de estructura productiva, gestión de la cadena de suministro y capacidad de innovación.

Las métricas analizadas evidencian una transición en la estructura de financiamiento de las empresas manufactureras, reflejada en una menor dependencia de fuentes externas y un incremento del capital de socios. Esta reorientación supone la reducción de costos financieros y el fortalecimiento de la resiliencia del sector ante posibles incertidumbres futuras, al tiempo que destaca la importancia de implementar enfoques de apalancamiento ajustados a las particularidades de cada subsector.

Referencias bibliográficas

- Adams, R. (2021). Sustainable Practices and Post-Pandemic Recovery in the Manufacturing Sector. *Journal of Industrial and Environmental Research*, 45(2), 89-104.
- Akomea-Frimpong, I., Jin, X., Osei-Kyei, R. and Tumpa, R.J. (2023), "A critical review of public-private partnerships in the COVID-19 pandemic: key themes and future research agenda", *Smart and Sustainable Built Environment*, Vol. 12 No. 4, pp. 701-720. <https://doi.org/10.1108/SASBE-01-2022-0009>
- Banco Mundial. (2022). *Industrial Recovery and Economic Stimulus in Developing Regions*. World Bank Publications. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099542403162311587/pdf/IDU0f6e85a340d9b4040ee0828b060b095204a20.pdf>
- Blanco, L. (2020). El sector agropecuario frente al COVID-19. *Journal of the Selva Andina Biosphere*, 8(1), 12-31. <https://doi.org/10.36610/j.jsab.2020.080100001>
- Dwivedi, A., Srivastava, S., Agrawal, D. et al. Analyzing the Inter-relationships of Business Recovery Challenges in the Manufacturing Industry: Implications for Post-pandemic Supply Chain Resilience. *Glob J Flex Syst Manag* 24 (Suppl 1), 31–48 (2023). <https://doi.org/10.1007/s40171-023-00365-w>
- Haggag, W. M. (2021). Agricultural Digitalization and Rural Development in COVID-19. *International Journal of Agricultural Technology*, 17(1), 67-74. https://www.thaiscience.info/view_content.asp?id=10993339
- Hai-ying, G., y Chang, W. (2020). Impacts of the COVID-19 Pandemic on Vegetable Production and Countermeasures from an Agricultural Insurance Perspective. *Journal of Integrative Agriculture*, 19(12), 2866-2876. [https://doi.org/10.1016/S2095-3119\(20\)63429-3](https://doi.org/10.1016/S2095-3119(20)63429-3)
- Heba, A. (2022). Corporate Dividend Policy in the Time of COVID-19: Evidence from the G-12 Countries. *Finance Research Letters*, 46(B), 45-72. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2021.102493>
- Hernandez Sampieri, R. (2017). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill.
- Jingzhe, C., Hongfeng, W., y Ray Y. (2021). A supply chain disruption recovery strategy considering product change under COVID-19. *Journal of Manufacturing Systems*, 60 (1), 920-927, <https://doi.org/10.1016/j.jmsy.2021.04.004>
- Juerguensen, J., y Guimon, J. (2020). European Smes Amidst the COVID-19 Crisis: Assessing Impact and Policy Responses. *Journal of Industrial and Business Economics*, 47(1), 499–510. <https://doi.org/10.1007/s40812-020-00169-4>
- Kamarthi, S. y Wei L. (2022). Technology Enablers for Manufacturing Resilience in the COVID-19 and Post-COVID-19 Era. *Smart and sustainable manufacturing systems*, 4(3), 294-298. <https://doi.org/10.1520/SSMS20200064>.
- Krieger, K., y Mauck, N. (2021). The Impact of the COVID-19 Pandemic on Dividends. *Finance Research Letters*, 42(1), 5-16. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2020.101910>
- Kruse, F., y Jeurissen, P. (2020). For-Profit Hospitals Out of Business? Financial Sustainability During the COVID-19 Epidemic Emergency Response. *International Journal of Health Policy Management*, 9(10), 423–428. <https://doi.org/10.34172/ijhpm.2020.67>
- Lin, B.-x., y Yvette, Z. (2020). Impact of the COVID-19 Pandemic on Agricultural Exports. *Journal of Integrative Agriculture*, 19(12), 2937-2945. [https://doi.org/10.1016/S2095-3119\(20\)63430-X](https://doi.org/10.1016/S2095-3119(20)63430-X)

- Luque, B., y Lanchipa, T. (2021). Impactos del COVID-19 en la agricultura y la seguridad alimentaria. *Centro Agrícola*, 48(1), 72-82. http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0253-57852021000100072
- Mukhamedjanova, K. (2020). The Impact of the COVID-19 Pandemic on the Supply Chain of. *Asian Journal of Technology & Management Research*, 10(1), 49-62. https://ajtmr.com/papers/Vol10Issue1/Vol10Iss1_P7.pdf
- Papíková, L., y Papík, M. (2022). Intellectual Capital and Its Impacts on SMEs Profitability During COVID-19 Pandemic. *Journal of Eastern European and Central Asian Research*, 9(3), 521-531. <https://doi.org/10.15549/jeecar.v9i3.894>
- Pedauga, L., y Saez, F. (2021). Macroeconomic Lockdown and SMEs: The Impact of the COVID-19 Pandemic in Spain. *Small Business Economics*, 58(1), 665–688. <https://doi.org/10.1007/s11187-021-00476-7>
- Presidencia de la República de Colombia. (2019, 5 de junio). Decreto 957 de 2019. *Por el cual se adiciona el capítulo 13 al Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1074 de 2015, Decreto Único del Sector Comercio, Industria y Turismo y se reglamenta el artículo 2º de la Ley 590 de 2000, modificado por el artículo 43 de la Ley 1450 de 2011*. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=94550>
- Pulubuhu, D., Unde, A., y Sumartias, S. (2020). The Economic Impact of COVID-19 Outbreak on the Agriculture Sector. *International Journal of Agricultural System*, 8(1), 82-101. <https://doi.org/10.20956/ijas.v8i1.2337>
- Sanjoy, P., y Proyabrata, C. (2021). Strategies for Managing the Impacts of Disruptions During COVID-19: An Example of Toilet Paper. *Global Journal of Flexible Systems Management*, 21(1), 283–293. <https://doi.org/10.1007/s40171-020-00248-4>
- Sun, Y., Zen, X., Zhao, H., Simkins, B., y Xuegang, C. (2022). The Impact of COVID-19 on SMEs in China: Textual Analysis and Empirical Evidence. *Finance Research Letters*, 45(1), 122-145. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2021.102211>
- Yaya, R., Suryanto, R., Abubakar, Y.A., Kasim, N., Raimi, L. and Irfana, S.S. (2024), “Innovation-based diversification strategies and the survival of emerging economy village-owned enterprises (VOEs) in the COVID-19 recession”, *Journal of Entrepreneurship in Emerging Economies*, Vol. 16 No. 2, pp. 339-365. <https://doi.org/10.1108/JEEE-06-2021-0213>
- Zutshi, A., Mendy, J., Sharma, G., Asha, T., y Tapan, S. (2021). From Challenges to Creativity: Enhancing SMEs' Resilience in the Context of COVID-19. *Sustainability*, 13(12), 42-65. <https://doi.org/10.3390/su13126542>

Arango Acevedo, S., Tejada Ocampo, D., & Gómez Montoya, L. F., (2025) Transformación digital en la gestión fiscal colombiana: impacto de las TIC en la eficiencia y transparencia tributaria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 231-248. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a10>

Transformación digital en la gestión fiscal colombiana: impacto de las TIC en la eficiencia y transparencia tributaria¹

Sebastián Arango Acevedo

sebastian.arangoa@udea.edu.co

Universidad de Antioquia

Daniel Tejada Ocampo

daniel.tejado@udea.edu.co

Universidad de Antioquia

Luis Fernando Gómez Montoya

luis.gomez3@udea.edu.co

Orcid: 0009-0000-4691-7461

Universidad de Antioquia

¹ Este artículo es derivado del proyecto de investigación “Impacto de las nuevas tecnologías en el ejercicio profesional contable en Medellín, Colombia.”, de la Universidad de Antioquia, con acta de inicio: 2022-54550

Transformación digital en la gestión fiscal colombiana: impacto de las TIC en la eficiencia y transparencia tributaria

Resumen: Este artículo investiga la transformación del campo tributario en Colombia a través de la digitalización y la adopción de soluciones tecnológicas para una administración tributaria eficiente y transparente, en el contexto de la evolución tecnológica. Se aborda el impacto de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en el área fiscal en Colombia. El objetivo principal es analizar el impacto de las TIC en las prácticas contables y los desafíos y ventajas asociados a su implementación en el ámbito fiscal. Se destaca el papel crucial de las TIC y herramientas gubernamentales para mejorar la gestión tributaria, reducir costos y aumentar la transparencia en las obligaciones fiscales. La investigación aborda la relevancia de entender esta evolución, así como los desafíos y consideraciones en términos de confiabilidad de los datos y la adaptación empresarial. Se empleó un enfoque metodológico que incluyó análisis documental, revisión de literatura y recopilación de datos, revelando la mejora en eficiencia y transparencia, aunque también destacando la necesidad de capacitación y adaptación efectiva. En síntesis, este estudio ofrece una perspectiva integral sobre la digitalización y la tecnología en el ámbito tributario colombiano, subrayando sus beneficios y los desafíos clave que deben afrontarse.

Palabras clave: tecnologías de la información y comunicación (TIC), factura electrónica, información exógena, automatización, profesión contable.

Digital transformation in Colombian tax management: the impact of ICTs on tax efficiency and transparency

Abstract: This article investigates the transformation of the tax field in Colombia through digitalization and the adoption of technological solutions aimed at enhancing tax management efficiency and transparency within the framework of technological advancement. It examines the impact of new information and communication technologies (ICT) on Colombia's tax system. The primary goal is to assess the impact of ICTs on accounting practices, as well as the benefits and challenges associated with their implementation in the tax area. The research highlights the crucial role of ICT and governmental tools in improving tax management, reducing costs, and enhancing transparency in tax obligations. It also discusses the relevance of understanding this evolution, as well as the challenges and considerations associated with data reliability and business adaptation. A methodological approach involving documentary analysis, literature review, and data collection was employed, revealing improvements in efficiency and transparency while highlighting the need for training and effective adaptation. In summary, this study provides a comprehensive perspective on digitalization and technology in the Colombian tax field, stressing both the benefits and the major issues that must be addressed.

Keywords: information and communication technologies (ICT), electronic invoicing, exogenous information, automation, accounting profession.

Transformação digital na gestão fiscal colombiana: impacto das TIC na eficiência e transparência tributária

Resumo: Este artigo investiga a transformação do setor tributário na Colômbia por meio da digitalização e da adoção de soluções tecnológicas para uma administração tributária eficiente e transparente, no contexto da evolução tecnológica. Aborda-se o impacto das novas tecnologias da informação e da comunicação (TIC) no setor tributário na Colômbia. O objetivo principal é analisar o impacto das TIC nas práticas contábeis e os desafios e vantagens associados à sua implementação no âmbito tributário. Destaca-se o papel crucial das TIC e das ferramentas governamentais na melhoria da gestão tributária, na redução de custos e no aumento da transparência nas obrigações tributárias. A pesquisa aborda a importância de entender essa evolução, bem como os desafios e considerações em termos de confiabilidade dos dados e a adaptação empresarial. Foi empregada uma abordagem metodológica que incluiu análise documental, revisão de literatura e coleta de dados, revelando melhorias em eficiência e transparência, ao mesmo tempo em que destacou a necessidade de treinamento e adaptação eficazes. Em resumo, este estudo oferece uma perspectiva abrangente sobre digitalização e tecnologia no setor tributário colombiano, destacando seus benefícios e os principais desafios que devem ser enfrentados.

Palavras-chave: tecnologias de informação e comunicação (TIC), faturação eletrônica, informação exógena, automação, profissão contábilística.

Transformation numérique de la gestion fiscale colombienne : l'impact des TIC sur l'efficacité et la transparence fiscales

Résumé : Cet article examine la transformation du domaine fiscal en Colombie, marquée par la numérisation et l'adoption de solutions technologiques pour une administration fiscale efficace et transparente, dans le contexte de l'évolution technologique. Il porte sur l'impact des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) dans ledit domaine. L'objectif principal est d'analyser l'impact des TIC sur les pratiques comptables, mais aussi les défis et avantages liés à leur mise en œuvre dans le domaine fiscal. Il souligne également le rôle crucial des TIC et des outils gouvernementaux pour améliorer la gestion fiscale, réduire les coûts et accroître la transparence des obligations fiscales. Enfin, l'étude met en lumière l'importance de comprendre cette évolution, ainsi que les défis liés à la fiabilité des données et à l'adaptation des entreprises. Une approche méthodologique comprenant une analyse documentaire, une revue de la littérature et une collecte de données a été utilisée, révélant une amélioration de l'efficacité et de la transparence, mais soulignant également la nécessité d'une formation et d'une adaptation efficaces. En somme, cette analyse propose une vision intégrale de la numérisation et des innovations technologiques dans le secteur fiscal colombien, mettant en exergue

Mots clés : technologies de l'information et de la communication (TIC), facturation électronique, information exogène, automatisations, profession comptable.

Transformación digital en la gestión fiscal colombiana: impacto de las TIC en la eficiencia y transparencia tributaria

Sebastián Arango Acevedo, Daniel Tejada Ocampo y Luis Fernando Gómez Montoya

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a10>

Primera versión recibida en octubre de 2024– versión aceptada en mayo de 2025

I. Introducción

A medida que la tecnología continúa evolucionando y los procesos comerciales se digitalizan cada vez más, el campo tributario se ve afectado por la necesidad de modernizarse e innovar en cuanto a sus prácticas. En Colombia, las autoridades fiscales han evolucionado y continúan en un proceso de transición hacia la implementación de soluciones tecnológicas para una administración tributaria más eficiente y transparente. El uso de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) ha sido fundamental para la modernización del área fiscal en el país. Actualmente, el gobierno ha implementado varias ayudas tecnológicas en la administración tributaria como la facturación electrónica, nómina electrónica y documentos soporte, lo que ha permitido mejorar la eficiencia, reducir costos y aumentar la transparencia. El área fiscal en Colombia ha tenido un proceso gradual de innovación que se ha basado en la adopción de nuevas tecnologías y la actualización de los sistemas de información fiscales. De este modo, las TIC han permitido el mejoramiento del control fiscal, la simplificación de los trámites tributarios y la reducción de costos asociados al cumplimiento de las obligaciones fiscales (Bambague Gómez y Manquillo Gallego, 2020).

El objetivo principal del presente artículo es analizar el impacto de las TIC en las prácticas contables y los desafíos y ventajas asociados a su implementación en el ámbito fiscal. Mediante una revisión literaria se examinan las transformaciones que ha experimentado el campo tributario como resultado de la modernización y la innovación en las prácticas contables. Se analiza el proceso de transición que viven las autoridades fiscales en Colombia, en su búsqueda por implementar soluciones tecnológicas que permitan una administración tributaria más eficiente y transparente.

La selección de una muestra representativa de profesionales permitió obtener datos cuantitativos y cualitativos, los cuales fueron sometidos a un análisis estadístico y temático. Dicho análisis no solo proporciona una visión objetiva de la percepción de los profesionales sobre la implementación de las TIC en el ámbito fiscal, sino que ofrece un panorama de las tendencias y perspectivas en relación con la adopción de estas tecnologías en el sector contable y tributario colombiano.

Para lograr el propósito planteado anteriormente, se ha estructurado el presente artículo en secciones que abordan diferentes aspectos de la transformación tecnológica en el campo tributario colombiano. En primer lugar, se presenta el contexto de la evolución tecnológica y su impacto en los procesos comerciales. A continuación, se examina la transformación del campo tributario a través de la digitalización y la adopción de soluciones tecnológicas, haciendo énfasis en el papel fundamental de las TIC y herramientas gubernamentales. Además, se describe una encuesta aplicada a profesionales contables, dentro de un enfoque metodológico basado en análisis documental, revisión de literatura y recopilación de datos. Finalmente, se esbozan las conclusiones, resaltando la importancia de comprender esta evolución, los beneficios obtenidos, los desafíos pendientes y la necesidad de adaptación continua.

II. Marco teórico

La implementación de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) en la gestión fiscal en Colombia ha revolucionado la contabilidad, transformando procesos manuales que realizan las personas a sistemas automatizados por máquinas que mejoran la eficiencia y transparencia de los procesos y reducen los errores humanos. Desde la adopción de la factura electrónica hasta el uso de inteligencia artificial (IA) para combatir el fraude fiscal, las TIC han se han convertido en una pieza fundamental, brindando herramientas esenciales para la modernización e innovación del sistema tributario. Sin embargo, la adopción de estas tecnologías ha enfrentado grandes desafíos, como la resistencia al cambio y los costos de implementación, especialmente en microempresas, las cuales no poseen el músculo financiero para hacerse con estos nuevos sistemas. A pesar de estos obstáculos, las ventajas y beneficios de las TIC en la gestión fiscal son evidentes, buscando ofrecer una mayor precisión en el cálculo de impuestos y una mejor toma de decisiones financieras.

II.1. Adopción de las TIC en la gestión fiscal en Colombia

Antes de la introducción de las TIC, la contabilidad se llevaba a cabo manualmente, lo que implicaba una gran cantidad de tiempo y esfuerzo. Los contadores tenían que llevar registros detallados de cada transacción financiera y realizar cálculos complejos para equilibrar los libros contables. Sin embargo, con la introducción de la tecnología, se han desarrollado nuevas herramientas

y sistemas que han simplificado enormemente el proceso. Hoy en día, los sistemas de contabilidad basados en la nube, los programas de contabilidad electrónica y los softwares de gestión financiera se han convertido en herramientas indispensables para los contadores y empresarios. Estos sistemas automatizan gran parte del proceso contable y permiten una mayor eficiencia en la gestión de los registros financieros. Las TIC ayudan a que estas herramientas sean soportes y canales para el tratamiento y acceso a la información, constituyendo nuevos soportes y canales para dar forma, registrar, almacenar y difundir contenidos informacionales. El uso de estas nuevas tecnologías lo que busca es complementar el trabajo que actualmente realizan los profesionales contables y que requieren de mucho análisis en cuanto a la organización de la información para llevar estas cifras a una interpretación mucho más contundente que ayude a la toma de decisiones.

En Colombia el uso de estas nuevas tecnologías ha tenido un proceso de aceptación a lo largo de los años, pero actualmente cada vez son más las medidas que se toman para adoptar estas nuevas herramientas que nos ayudan a mejorar la presentación de la información y poder realizar un trabajo más ágil en cuanto al análisis de la información.

Como ejemplo de ello se tiene la factura electrónica, cuya adopción en Colombia ha sido un proceso gradual y progresivo, que ha requerido la implementación de un marco legal y técnico sólido, así como la educación y capacitación de los contribuyentes para su correcta implementación. Actualmente, la factura electrónica es una herramienta clave en la gestión tributaria en Colombia y ha permitido mejorar la eficiencia y la transparencia en el proceso fiscal. Como lo afirman Aristizabal Hernandez y Cedano Rubiano (2024), la facturación electrónica ha mejorado:

La capacidad de las autoridades fiscales para monitorear y verificar de manera más efectiva las transacciones comerciales ha llevado a una disminución sustancial en la evasión, lo que a su vez ha contribuido a un aumento en la recaudación de impuestos. (p. 46).

La factura electrónica inicia su proceso en el año 2007 a través del decreto 1929, en el cual se reglamenta la utilización de la factura electrónica y los documentos equivalentes a la factura de venta. Posteriormente, se realizaron diferentes pruebas con empresas escogidas por la DIAN y en el 2015, a través del decreto 2242, se hace equivalente la factura electrónica a la factura de venta. Luego, en el año 2016 mediante el decreto 1349, se establece la factura electrónica como título valor ya en el año 2017. Finalmente, en el año 2020, se hizo obligatorio para todas las empresas llevar facturación electrónica con el fin de mejorar la eficiencia en la gestión tributaria y reducir la evasión fiscal. (Jiménez-Gómez y Herrera-Ortiz, 2019)

La contabilidad electrónica es un tema de gran importancia en la actualidad, especialmente en Colombia, donde se ha implementado la facturación electrónica como medio obligatorio de facturación. La contabilidad electrónica es un término reciente que se ha ido generalizando a raíz de las nuevas necesidades de las empresas y del mundo. Para Güney (2014), es un sistema en donde la información se procesa, se presenta y se revela por medios electrónicos a los diferentes usuarios, siendo esta más eficiente, flexible y asequible para tomar decisiones. La contabilidad electrónica es una herramienta que permite a las empresas llevar un registro detallado y sistematizado de todas sus transacciones comerciales, lo que facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y mejora la gestión contable.

En Colombia, se han implementado varias iniciativas y proyectos que utilizan la inteligencia artificial para combatir el fraude fiscal. Entre ellos, se encuentra el Modelo de Riesgo Fiscal, desarrollado por la DIAN, que se basa en algoritmos de inteligencia artificial. Además, el Ministerio de Hacienda y la DIAN han empleado otras alternativas para detectar este flagelo, como el análisis de redes sociales, sistemas de análisis de facturas, análisis de transacciones, entre otras herramientas (Moreno-Hernandez et al., 2023).

Colombia requiere de una contabilidad electrónica, dado que se ha necesitado crear un sistema por medio de las TIC que ayude en la preparación, almacenamiento y divulgación de los estados financieros, debido a la globalización y la competitividad; esto con el fin de que todos los usuarios de la información contable tengan un acceso sencillo y logren conocer la rentabilidad y la situación financiera y fiscal del negocio.

Si bien a través de la adopción de la factura electrónica, la nómina electrónica y —actualmente— con los documentos soporte se han dado grandes pasos para empezar a materializar esta idea de llevar toda una contabilidad electrónica para facilitar los procesos contables y llevar a que las entidades tributarias puedan tener una mayor transparencia a la hora de presentarles información, todavía se necesita dar pasos más contundentes para que sea mejor la circularización de la información y se realice en tiempo real.

II.2. Retos y desafíos de la implementación de las TIC en el área fiscal

Es importante destacar que el uso de las TIC en el área fiscal ha sido impulsado por la necesidad de mejorar la recaudación de impuestos. Colombia es un país con altos niveles de evasión fiscal, lo que ha generado una brecha en el presupuesto del gobierno. Sin embargo, con la implementación de herramientas tecnológicas, se han logrado avances significativos en la lucha contra la evasión.

En Colombia, la tributación de las plataformas digitales que generan comercio electrónico paga el impuesto sobre las ventas (IVA), así como el impuesto de

Industria y Comercio (ICA), en tanto que este proceso se rige en función de las medidas establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) —grupo del que Colombia hace parte—, que establece reglas y criterios fiscales para la economía digital (Sierra Arias, 2022).

Cada día más personas en el país entran en el listado de declaradores de renta y responsables de pagar diferentes impuestos, sin embargo, el desconocimiento de las diversas normas los hace posteriormente acreedores de las diferentes sanciones de carácter legal y económico (Carreño Cárdenas, 2022).

Según Rodríguez Segura et al. (2010) Un sistema tributario es entendido como el sistema impositivo o de recaudación de un país el cual consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país.

En el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia se indica que el sistema tributario del país se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. No obstante, el sistema tributario colombiano no cumple lo promulgado en la Constitución. Por el contrario, es un sistema complejo, inestable, impreciso e ineficiente (Palacio Ospina, 2019).

Uno de los mayores problemas del sistema tributario colombiano es su complejidad (Palacio Ospina, 2019). Las leyes tributarias son difíciles de entender y aplicar, incluso para los profesionales especializados en el área. Los procedimientos para el pago de impuestos son engorrosos y requieren una gran cantidad de tiempo y recursos. Además, el sistema tributario está lleno de excepciones, deducciones y exenciones fiscales, lo que aumenta su complejidad y lo hace más ineficiente.

Otro problema del sistema tributario colombiano es su inestabilidad. Las leyes tributarias cambian constantemente, lo que hace que sea difícil planificar a largo plazo. Los cambios en las leyes tributarias pueden tener un impacto significativo en la situación financiera de las empresas y de los individuos, lo que puede afectar negativamente el crecimiento económico del país.

La imprecisión también es un problema en el sistema tributario colombiano. Las disposiciones tributarias a menudo son vagas e imprecisas, lo que puede dar lugar a interpretaciones divergentes. Esto genera inseguridad jurídica y puede llevar a disputas y litigios fiscales, lo que aumenta el costo de cumplir con las obligaciones tributarias.

Por último, el sistema tributario colombiano es ineficiente. A pesar de que se han implementado avances tecnológicos como la facturación electrónica, la nómina electrónica y los documentos soporte, el sistema sigue siendo ineficiente y costoso para los contribuyentes. Además, la evasión fiscal sigue siendo un problema grave en Colombia, lo que reduce la recaudación de impuestos y afecta el presupuesto del gobierno.

Las TIC ofrecen oportunidades para mejorar la eficiencia y productividad en el manejo de la información contable y fiscal, lo cual puede contribuir a un mejor ejercicio de las funciones por parte de los Estados y a un aumento de la productividad de los recursos humanos (Ibarra Méndez y Baena Molano, 2021). Sin embargo, a pesar de los beneficios potenciales, aún existen retos significativos en la adopción y uso efectivo de las TIC en el área fiscal en Colombia, particularmente en el contexto de las microempresas (Jiménez-Gómez y Herrera-Ortiz, 2019).

Una de las barreras principales para la adopción de las TIC en el área fiscal en Colombia es la resistencia al cambio, derivada del desconocimiento y la desinformación. Muchas empresas, incluyendo a las microempresas, aún desconocen los beneficios que pueden obtener al utilizar las TIC en sus operaciones contables y fiscales, lo cual lleva a que se desaprovechen oportunidades de mejora en términos de eficiencia y productividad (Durán y Pérez Rodríguez, 2020). Aunque los estados tienen la responsabilidad de cuidar la información y asegurar su correcto uso, es necesario generar conciencia y promover la capacitación en el uso de las TIC en el área fiscal para maximizar su potencial.

Otro reto importante en la adopción de las TIC en el área fiscal en Colombia es el costo de adquisición y mantenimiento de las tecnologías. Especialmente para las microempresas, el costo de implementación de sistemas y herramientas tecnológicas puede ser percibido como elevado en comparación con los beneficios esperados, lo cual ha generado un escenario dramático en cuanto a la adopción de las TIC en estas compañías (Jiménez-Gómez y Herrera-Ortiz, 2019). Es necesario desarrollar estrategias que permitan hacer más accesibles y asequibles las TIC a las microempresas, incentivando su adopción y ofreciendo programas de capacitación y asesoramiento.

Además, la contabilidad electrónica, aunque es un término que se ha ido generalizando en los últimos años, aún está en proceso de desarrollo en las organizaciones en Colombia, especialmente en las microempresas (Jiménez-Gómez y Herrera-Ortiz, 2019). La falta de una normativa clara y de una cultura de uso de la contabilidad electrónica ha generado retos en la implementación de sistemas y herramientas tecnológicas que permitan procesar, presentar y revelar la información de forma eficiente, flexible y asequible para la toma de decisiones (Ibarra Méndez y Baena Molano, 2021). Es necesario fomentar la actualización normativa y la capacitación en el uso de la contabilidad electrónica como parte de la adopción de las TIC en el área fiscal.

La adopción de la inteligencia artificial en el ámbito de la contabilidad y la auditoría plantea desafíos y oportunidades significativas. Por ejemplo, López Martínez (2023) argumenta que, si bien la inteligencia artificial tiene el potencial de acercarse a la realización de tareas propias de los humanos, es importante reconocer que, en esta etapa de desarrollo, su autonomía en las tareas de auditoría debe estar limitada al papel de apoyo al profesional de la contaduría.

Además, García Moreno y Sánchez Balcázar (2023) destacan que la implementación de la IA en estos campos no está exenta de preocupaciones éticas y sociales, como la privacidad de los datos, el sesgo algorítmico y las implicaciones en el empleo. Para abordar estos desafíos, se requiere una reflexión crítica y una regulación adecuada que permitan maximizar los beneficios de la IA mientras se mitigan los riesgos.

“Los países que hasta el momento han implementado unidades de inteligencia fiscal, han tenido muy buenos resultados en la recaudación de impuesto y disminución de la evasión” (Castañeda-Vargas y Montoya-Herrera, 2022, p. 25). Por otro lado, la profesión del contador público se encuentra en un constante proceso de actualización debido a la evolución tecnológica. Como señalan Cárdenas Marín y Gómez Cervantes (2022) es esencial estar al tanto de las nuevas tecnologías y cambios en la forma en que se lleva la contabilidad para no quedar obsoletos. Esto incluye la incorporación del *blockchain* y los contratos inteligentes en la gestión financiera y contable, como apuntan Díaz Henao y Escobar Ávila (2021). Finalmente, la transformación impulsada por la inteligencia artificial también afecta las demandas en el ámbito de los recursos humanos, donde, según Jiménez Moreno (2023) las habilidades operativas y numéricas son cada vez más automatizadas, mientras que se valoran habilidades avanzadas de comunicación, negociación y creatividad en la selección y retención de personal.

II.3. Beneficios y ventajas de las TIC en la gestión fiscal

Las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) han revolucionado el área fiscal en Colombia, brindando beneficios y ventajas significativas en la eficiencia y efectividad del trabajo de los contadores públicos. “Las TIC han hecho grandes aportes en estas áreas, haciendo más eficiente el trabajo, y con menor tiempo de realización, evitando errores futuros.” (Zaragoza y Monserrat, 2015, p. 10). La automatización de procesos contables y fiscales ha permitido agilizar la comunicación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, lo que ha facilitado la planeación fiscal, el cumplimiento de obligaciones, la emisión de reportes y la salvaguarda de información, así como el pago de impuestos. Al respecto, Carrillo Medina y Landazuri Monoga (2022) afirman: “Los profesionales de la revisoría fiscal se interesan en mantenerse actualizados y al día en temas de vanguardia, lo que permite identificar fácilmente estrategias que aportan o facilitan la labor del revisor fiscal.” (p. 13).

Uno de los beneficios más destacados de la implementación de las TIC en el área fiscal es el aumento en el recaudo de impuestos, lo cual contribuye al cumplimiento de las funciones de fiscalización y recaudación del gobierno, así como a la ejecución de sus planes de desarrollo (Jiménez-Gómez y Herrera-Ortiz, 2019). Como señalan Jiménez-Gómez y Herrera-Ortiz (2019), “[...]dentro de la categoría de control fiscal tanto el gobierno como las empresas tendrán di-

versas implicaciones, puesto que, con la contabilidad electrónica, el pago de los impuestos tenderá a ser mayor.” (p. 49). La automatización de procesos fiscales permite una mayor precisión en el cálculo de los impuestos, evitando errores y omisiones que pueden resultar en evasión fiscal y contribuyendo a la disminución de la informalidad en las empresas (Ramírez y Andino, 2018).

Además, la implementación de las TIC en el área fiscal ha generado nuevas oportunidades y servicios para los contadores públicos, elevando su nivel profesional. Con la automatización de procesos, se ha logrado un trabajo más digno y especializado para los profesionales contables, quienes ahora pueden ofrecer servicios de mayor valor agregado, como la asesoría en la planificación fiscal y el cumplimiento de obligaciones tributarias (Chaparro Elías, s.f.).

La implementación de la factura electrónica ha permitido a las autoridades fiscales contar con datos precisos y en tiempo real, lo que facilita la identificación de posibles irregularidades en la declaración de impuestos y reduce la evasión fiscal. Esto ha mejorado la eficiencia en el proceso de recaudo tributario, generando ingresos adicionales para el gobierno colombiano. En palabras de González Falla (2020):

Para la Administración Tributaria, el uso de la factura electrónica implica un gran avance en el recaudo tributario, pues permite recopilar información relevante para la determinación de varios tributos, y de esta forma, se simplifica el proceso de determinación y recaudo tributario. (p. 177).

También, González Falla (2020) sostiene que el uso de la factura electrónica contribuye a la generación de una red de información fiscal más completa, ya que las instituciones que la utilizan colaboran electrónicamente con la Administración Tributaria. Esto permite un intercambio de datos más eficiente y preciso, lo que a su vez facilita la fiscalización y control por parte de las autoridades. La automatización de los procesos contables a través de las TIC ha mejorado la calidad y confiabilidad de la información financiera, lo que ha llevado a una mayor transparencia y rendición de cuentas en el área fiscal en Colombia.

Por otro lado, Prado Torres y Cabrera Lozano (2021) destaca que Colombia ha experimentado un rezago en la adopción de las TIC en el área fiscal, lo cual ha retrasado la generación de beneficios para el sector privado, como la disminución de costos operativos, la reducción de gastos de recursos y la optimización de tiempos en los procesos contables. Sin embargo, es evidente que el uso de las TIC en la contabilidad fiscal tiene un potencial significativo para mejorar la eficiencia y la competitividad de las empresas en Colombia.

La adopción de TIC en la gestión fiscal ofrece ventajas significativas. Por ejemplo, Fernández Bello (2021) destaca menores costos, agilidad en el procesamiento de datos y acceso a nuevas perspectivas. Asimismo, Ocampo Mora y Salamanca Franco (2023) resaltan la simplificación de declaraciones

tributarias y soportes validados por la DIAN, contribuyendo a la sostenibilidad ambiental. La implementación de facturación electrónica, como señala Barrios Escorcia (2023) optimiza la supervisión de ingresos y el cumplimiento tributario, reduciendo costos y tiempos.

Por otro lado, la inteligencia artificial en la contabilidad proporciona beneficios sustanciales y plantea el desafío de que los contadores se adapten a estas herramientas (Tolosa Chávez y López Amaris, 2023). Esta tendencia mejora la toma de decisiones y la competitividad empresarial a nivel mundial. Además, se emplea la IA para combatir el fraude fiscal (Moreno-Hernandez et al., 2023). Iniciativas como el Modelo de Riesgo Fiscal, basado en algoritmos de inteligencia artificial, desarrollado por la DIAN, demuestran los beneficios de estas tecnologías en la recaudación de impuestos. Para mitigar los riesgos en los sistemas de facturación electrónica, se recurre a la tecnología *blockchain* (García, Sánchez, y Abadía, 2021).

III. Metodología

Para lograr el objetivo de analizar el impacto de las TIC en las prácticas contables y los desafíos y ventajas asociados a su implementación en el ámbito fiscal, se realizó una revisión literaria sobre estas en el área fiscal y contable en Colombia. Una vez completada la revisión de literatura, se procedió al diseño de una encuesta estructurada dirigida a profesionales contables en Colombia. La encuesta se diseñó cuidadosamente, teniendo en cuenta las variables de interés. La Tabla 1 amplía esta información.

Tabla 1. Variables de interés

Variable	Descripción	Tipo de Pregunta
Nivel de adopción de las TIC	Grado en que los profesionales contables han integrado las TIC en sus tareas contables	Preguntas cerradas
Desafíos encontrados	Dificultades y obstáculos enfrentados en la adopción y uso de las TIC	Preguntas abiertas
Ventajas percibidas	Beneficios y mejoras observadas tras la implementación de las TIC	Preguntas abiertas
Necesidades de capacitación	Áreas y temas en los que los profesionales contables requieren formación adicional sobre las TIC	Preguntas cerradas

Fuente: elaboración propia.

Para garantizar la representatividad de la muestra, se seleccionó un grupo de 374 personas, incluyendo profesionales contables y empleados del área contable en Medellín, mediante una técnica de muestreo aleatorio. Se establecieron criterios de inclusión, como la experiencia laboral en el área fiscal y la ubicación geográfica. A través de un proceso de contacto directo, se invitó a los profesionales contables que cumplieran con los criterios establecidos a participar en la encuesta.

Una vez diseñada la encuesta y seleccionada la muestra, se llevó a cabo la recolección de datos. Se utilizó una combinación de métodos, incluyendo el envío de la encuesta por correo electrónico y la utilización de plataformas en línea para recopilar las respuestas de los participantes. Se estableció un periodo de tiempo específico para que los participantes completaran la encuesta, asegurando así la consistencia en los datos recopilados.

Posteriormente, se procedió al análisis de los datos recolectados. Para los datos cuantitativos obtenidos a través de la encuesta, se realizó un análisis estadístico utilizando técnicas como el análisis descriptivo y el análisis de frecuencias, permitiendo examinar las respuestas a las preguntas cerradas. Por otro lado, para los datos cualitativos obtenidos a través de las preguntas abiertas, se llevó a cabo un análisis temático, identificando patrones y tendencias en las respuestas.

IV. Resultados

Basándonos en los resultados de la encuesta, se observa una división de opiniones en cuanto a la confiabilidad de las nuevas tecnologías para la recaudación de tributos en Colombia. De los 374 encuestados, 116 (31,02%) respondieron “no” cuando se les preguntó si consideran que estas tecnologías son confiables. Por otro lado, 201 encuestados (53,74%) respondieron “sí”, indicando que sí consideran que las nuevas tecnologías son confiables. Además, 57 encuestados (15,24%) se abstuvieron de posicionarse en algún punto de vista. Estos resultados muestran una discrepancia significativa entre aquellos que tienen confianza en las nuevas tecnologías para la recaudación de tributos y aquellos que no. La mayoría de los encuestados expresó dudas sobre la confiabilidad de estas tecnologías, mientras que una proporción considerable las calificó confiables. Además, la presencia de un grupo que no se posicionó puede indicar una falta de certeza o conocimiento suficiente para emitir una opinión definitiva.

En relación con el análisis de los encuestados, se destaca que, en su gran mayoría, consideran que las nuevas tecnologías son en gran parte confiables para recaudar los impuestos en Colombia. Argumentan que la implementación de diferentes mecanismos por parte de la DIAN ha mejorado los reportes y la circularización de la información, lo cual ha permitido una gestión más precisa. Sin embargo, también se evidencian ciertas disyuntivas entre los encuestados, ya que algunos consideran que estas tecnologías aún no son lo suficientemente confiables. No obstante, estas personas creen que se pueden realizar inversiones para mejorar los sistemas y hacerlos más amigables. Además, se plantea que los sistemas utilizados por las entidades recaudadoras en ocasiones son lentos y podrían tener una mejor funcionalidad. Esta perspectiva refleja la necesidad de seguir mejorando y optimizando las nuevas tecnologías en la recaudación de tributos, a fin de aumentar la confiabilidad y eficiencia en los procesos.

En cuanto a si las herramientas tecnológicas proporcionadas por la DIAN suplen las necesidades de información de los usuarios al momento de efectuar los procesos tributarios, se puede interpretar que existe una diversidad de opiniones. Por un lado, la mayoría de los encuestados (66,3%) concuerda en que la DIAN proporciona la información necesaria para llevar a cabo los procesos tributarios. Esto indica que, en general, estas herramientas tecnológicas cumplen con su objetivo de suministrar la información requerida para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, un 33,7% de los encuestados plantea que las herramientas tecnológicas no son del todo efectivas, señalando dificultades en su uso y la necesidad de una mayor capacitación y soporte técnico. Estos resultados reflejan la importancia de evaluar continuamente las herramientas tecnológicas disponibles y tomar medidas para mejorar su aplicabilidad y adecuación a las necesidades de los usuarios.

En relación con la pertinencia de utilizar las nuevas tecnologías para la presentación automática de información exógena, se puede concluir que existe un consenso entre los encuestados. La mayoría de las personas consideran que esta automatización simplificaría y optimizaría los procesos contables, al utilizar sistemas que ayudan a parametrizar la información y facilitan su presentación. Sin embargo, también se identificaron algunas preocupaciones. Los encuestados señalaron que, a pesar de la automatización, se requiere un proceso de revisión exhaustivo por parte de profesionales contables, ya que se han observado inconsistencias en la deposición de la información en los sistemas de información de la DIAN. Esto implica que aún existen desafíos en la calidad y precisión de los datos generados automáticamente. Además, algunos encuestados expresaron su opinión de que la presentación automática no sería pertinente en su totalidad, argumentando que ciertas cifras y datos no son procesados correctamente por los sistemas, lo que puede generar inconsistencias que deben ser corregidas posteriormente. En resumen, el análisis de los resultados revela una postura mayoritaria a favor de la utilización de las nuevas tecnologías para la presentación automática de información exógena. Esta medida se percibe como una manera de simplificar y optimizar los procesos contables. Sin embargo, se reconoce la necesidad de una revisión minuciosa y se plantea la existencia de desafíos en cuanto a la calidad y precisión de los datos generados automáticamente.

Estos resultados indican que, si bien las nuevas tecnologías tienen un impacto positivo en la recaudación de tributos y la gestión de información exógena, todavía hay áreas que requieren mejoras significativas. La continua inversión en el desarrollo y optimización de estas tecnologías, así como en la capacitación de los usuarios, es esencial para garantizar su eficacia y confiabilidad en el ámbito fiscal en Colombia.

V. Discusión

En este artículo refleja el impacto positivo de la adopción de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) en la gestión fiscal en Colombia, destacando la simplificación de procesos contables y fiscales, así como la reducción de errores y el aumento de la transparencia. Sin embargo, persisten desafíos importantes como la resistencia al cambio y la confiabilidad de los datos generados por las TIC. A pesar de la implementación de herramientas como la factura electrónica y la automatización de procesos tributarios, la falta de regulaciones claras y la percepción de algunos profesionales contables sobre la fiabilidad de estos sistemas continúan siendo barreras para su consolidación.

Los resultados acerca de la confiabilidad de las TIC en la recaudación de impuestos están muestran que un 31,02% de los encuestados considera que las tecnologías no son confiables, mientras que un 53,74% confía en ellas. Esta diferencia sugiere la necesidad de fortalecer la infraestructura tecnológica, mejorar los sistemas de información y generar mecanismos de verificación que aumenten la credibilidad de los datos procesados. La percepción de los profesionales contables destaca la importancia de optimizar la velocidad y funcionalidad de los sistemas de la DIAN, ya que la eficiencia de estos influye directamente en la confianza que los usuarios depositan en la digitalización de los procesos tributarios.

La capacitación adecuada y el desarrollo de soluciones tecnológicas adaptadas a las necesidades de los usuarios son esenciales para maximizar los beneficios de las TIC. En cuanto a la presentación automática de información exógena, aunque la mayoría de los encuestados apoya su uso, se subraya la necesidad de un proceso de revisión exhaustivo para garantizar la exactitud de los datos.

Además de los beneficios operacionales, la adopción de TIC y la inteligencia artificial en la gestión fiscal plantea desafíos éticos y sociales, como la privacidad de los datos y el sesgo algorítmico. La IA debe ser utilizada como una herramienta de apoyo y no para reemplazar completamente la labor del profesional contable.

En conclusión, aunque la adopción de TIC en la gestión fiscal en Colombia ha sido beneficiosa, es crucial continuar invirtiendo en su mejora y optimización. La actualización normativa, la promoción de una cultura de uso de la contabilidad electrónica y la capacitación continua de los profesionales son esenciales para maximizar el potencial de estas herramientas y contribuir al desarrollo económico del país.

VI. Conclusiones

La adopción de las TIC en la gestión fiscal en Colombia ha tenido un impacto significativo en la eficiencia y efectividad del trabajo contable. La implementación de herramientas tecnológicas como la contabilidad electrónica, la facturación electrónica y los documentos soporte ha simplificado

y automatizado gran parte del proceso contable, permitiendo una mayor eficiencia en la gestión de los registros financieros.

La adopción gradual de la factura electrónica en Colombia ha mejorado la eficiencia y transparencia en el proceso fiscal. A pesar de los desafíos que persisten, como la resistencia al cambio y la falta de una normativa clara, las TIC ofrecen beneficios significativos en la gestión fiscal, como la agilización de procesos, la prevención de errores futuros y una mejor comunicación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Los resultados de las encuestas realizadas en el área fiscal reflejan opiniones diversas sobre el uso de las TIC. Algunos profesionales expresaron confianza en las nuevas tecnologías para la recaudación de tributos, mientras que otros manifestaron dudas sobre su confiabilidad. La división de opiniones también se hizo evidente en relación con si las herramientas tecnológicas proporcionadas por la DIAN satisfacen adecuadamente las necesidades de información de los usuarios en los procesos tributarios. Sin embargo, la mayoría consideró pertinente utilizar las TIC para la presentación automática de información exógena, a pesar de las preocupaciones sobre la calidad y precisión de los datos generados automáticamente.

La implementación de la inteligencia artificial en la gestión fiscal plantea desafíos y oportunidades significativas. Es crucial reconocer que, si bien la IA puede realizar tareas propias de los humanos, su autonomía en las tareas de auditoría debe estar limitada al papel de apoyo al profesional de la contaduría. Adicionalmente, la implementación de la IA en estos campos conlleva preocupaciones éticas y sociales, como la privacidad de los datos y el sesgo algorítmico, que deben abordarse con regulación adecuada.

La adopción de las TIC en la gestión fiscal ofrece ventajas significativas, como la reducción de costos, la agilidad en el procesamiento de datos y el acceso a nuevas perspectivas. Asimismo, la implementación de la facturación electrónica y la IA contribuyen a la sostenibilidad ambiental y optimizan la supervisión de ingresos y el cumplimiento tributario.

En resumen, la implementación exitosa de las TIC y la IA en la gestión fiscal pueden impulsar la eficiencia, transparencia y confiabilidad en los procesos tributarios en Colombia. Para lograrlo, es necesario superar las barreras existentes, generar conciencia y ofrecer capacitación. Además, se requiere una actualización normativa y una cultura de uso de la contabilidad electrónica e IA para maximizar su potencial y contribuir al desarrollo económico del país.

Referencias bibliográficas

- Aristizabal Hernandez, M., y Cedano Rubiano, A. (2024). Implementación de la facturación electrónica como instrumento de control fiscal en Colombia [trabajo de grado, Universidad Piloto de Colombia]. <https://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/13741>
- Bambague Gómez, L., y Manquillo Gallego, M. (2020). Análisis a la normatividad para la implementación de la facturación electrónica en Colombia: caso estudio empresa industrial de Popayán [tesis de grado, Corporación Universitaria Autónoma del Cauca]. <https://repositorio.uniautonoma.edu.co/handle/123456789/468>
- Barrios Escorcia, A. (2023). La facturación electrónica obligatoria como herramienta eficaz para contrarrestar la evasión fiscal en el distrito de barranquilla: análisis crítico desde la perspectiva tributaria [documento de trabajo]. https://www.researchgate.net/profile/Alex-Barrios-3/publication/372351567_LA_FACTURACION_ELECTRONICA_OBLIGATORIA_COMO_HERRAMIENTA_EFICAZ_PARA_CONTRARRESTAR_LA_EVASION_FISCAL_EN_EL_DISTRITO_DE_BARRANQUILLA_ANALISIS_CRITICO_DESDE_LA_PERSPECTIVA_TRIBUTARIA/
- Cárdenas Marín, N., y Gómez Cervantes, L. (2022). Impactos de la tecnología en el ejercicio de la profesión del contador público en Colombia [trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/cd6a5860-cc98-4cd6-b374-16ef0771ff96/content>
- Carreño Cárdenas, M. D. (2022). Análisis los procesos de fiscalización tributaria en el IVA y la renta en Colombia [trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. <https://hdl.handle.net/20.500.12494/44522>
- Carrillo Medina, J., y Landazuri Monoga, J. (2022). Herramientas tecnológicas que permiten el ejercicio de la labor del revisor fiscal en medio de la crisis de la pandemia covid-19. Obtenido de <https://hdl.handle.net/10901/22672>
- Castañeda-Vargas, L., y Montoya-Herrera, D. (2022). Impacto de la inteligencia fiscal frente a la evasión tributaria y su posible aplicación territorial. Análisis del estado de arte [trabajo de grado, Universidad Católica de Oriente]. <https://repositorio.uco.edu.co/handle/20.500.13064/1542>
- Chaparro Elías, J. (s.f.). Análisis del pensamiento contable actual. México: Sistema Universidad Abierta de la Facultad de Contaduría y Administración. http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/98/opt/tenden_innova.pdf
- Díaz Henao, J., y Escobar Ávila, M. (2021). Los retos de los contadores públicos colombianos frente a la inteligencia artificial. Competencias vs. Realidades. Universidad Externado de Colombia. <https://doi.org/10.57998/bdigital.handle.001.3800>
- Durán, N., y Pérez Rodríguez, L. E. (2020). Uso de las plataformas tecnológicas de la DIAN en el desarrollo de los procesos orientados en los núcleos de apoyo contable y fiscal (NAF) [trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. <https://hdl.handle.net/20.500.12494/18467>
- Fernández Bello, J. D. (2021). La inteligencia artificial como apoyo a los contadores [documento de trabajo]. Universidad Militar Nueva Granada. <https://hdl.handle.net/10654/41136>

- García Moreno, E., y Sánchez Balcázar, M. (2023). Efectos de la aplicación de la inteligencia artificial en la contabilidad y la toma de decisiones. *Gestión*, 1(1). <https://revistap.ejeutap.edu.co/index.php/Gestion/article/view/71>
- García, B., Sánchez, M., y Abadía, J. (2021). Herramienta web con tecnología de cadena de bloques para un sistema de facturación electrónica en Colombia. *Información Tecnológica*, 32(3), 15-24. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-07642021000300015>
- González Falla, M. P. (2020). Vicisitudes en torno a la aplicación de la factura electrónica en Colombia. *Revista Derecho Fiscal*, (16). https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3552717
- Güney, A. (2014). Role of Technology in Accounting and E-Accounting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 152, 852-855. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.09.333>
- Ibarra Méndez, L. A., y Baena Molano, P. A. (2021). Avances en los hallazgos de control fiscal en la Contraloría General de la República a través de la inteligencia artificial, un paso hacia el futuro [trabajo de grado, Universidad Libre]. <https://hdl.handle.net/10901/20494>
- Jiménez Moreno, A. M. (2023). El impacto de la Inteligencia Artificial frente a la automatización de los trabajos en empresas del sector TI de Colombia [trabajo de maestría, Colegio de Estudios Superiores de Administración, CESA]. https://repository.cesa.edu.co/bitstream/handle/10726/5210/MBA_1020772945_2023_1?sequence
- Jiménez-Gómez, M. C., y Herrera-Ortiz, A. (2019). Potenciales implicaciones en materia contable y tributaria de la implementación de la contabilidad electrónica en Colombia. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 7(14), 31-55. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7830980>
- López Martínez, C. E. (2023). La utilización de la inteligencia artificial CHAT-GPT para la identificación y evaluación de riesgos, realizada en el marco de una auditoría a los estados financieros de dos empresas que cotizan en el mercado público de valores de Colombia [trabajo de grado, Universidad Autónoma de Bucaramanga]. <http://hdl.handle.net/20.500.12749/20114>
- Moreno-Hernandez, J., Campos-Molano, J., Medina-Betancourt, Y., y Poloche-Valencia, D. (2023). La inteligencia artificial como herramienta para la detección del fraude fiscal: Caso Colombia. *Revista Económica*, 11(2), 25-35. <https://doi.org/10.54753/rve.v11i2.1677>
- Ocampo Mora, J., y Salamanca Franco, J. (2023). El efecto de las nuevas normas fiscales RADIAN y los documentos electrónicos en Colombia [trabajo de grado, Universidad Piloto de Colombia]. <http://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/12378>
- Palacio Ospina, C. A. (2019). Análisis de la implementación de la factura electrónica en Colombia como mecanismo de control al fraude fiscal. [trabajo de grado, Universidad de la Salle] <https://ciencia.lasalle.edu.co/items/d8ea223c-4e5e-4ca8-874a-c084661369fb>
- Prado Torres, M., & Cabrera Lozano, M. (2021). Impacto de la implementación de la nómina electrónica en Colombia [working paper]. <https://repositorio.uan.edu.co/server/api/core/bitstreams/d6cc5603-97af-4953-9514-87c4d39e6244/content>

- Presidencia de la República de Colombia (2007, 29 de mayo). Decreto 1929. Por el cual se reglamenta el artículo 616-1 del Estatuto Tributario. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=25311>
- Presidencia de la República de Colombia (2015, 24 de noviembre). Decreto 2242. Por el cual se reglamentan las condiciones de expedición e interoperabilidad de la factura electrónica con fines de masificación y control fiscal. [https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30033048#:~:text=DECRETO%202242%20DE%202015&text=\(noviembre%2024\)-,por%20el%20cual%20se%20reglamentan%20las%20condiciones%20de%20expedici%C3%B3n%20e,de%20masificaci%C3%B3n%20y%20control%20fiscal.](https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30033048#:~:text=DECRETO%202242%20DE%202015&text=(noviembre%2024)-,por%20el%20cual%20se%20reglamentan%20las%20condiciones%20de%20expedici%C3%B3n%20e,de%20masificaci%C3%B3n%20y%20control%20fiscal.)
- Presidencia de la República de Colombia (2016, 22 de agosto). Decreto 1349. Por el cual se adiciona un capítulo al Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, Decreto 1074 de 2015, referente a la circulación de la factura electrónica como título valor y se dictan otras disposiciones. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=75854>
- Ramírez, J., y Andino, M. (2018). Facturación Electrónica en el Ecuador. Evaluación de impacto en el cumplimiento tributario [documento de discusión No. IDB-DP-563]. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://webimages.iadb.org/publications/spanish/document/Facturaci%C3%B3n-electr%C3%B3nica-en-Ecuador-Evaluaci%C3%B3n-de-impacto-en-el-cumplimiento-tributario.pdf>
- Rangel Quiñonez, J. S. (2020). Uso de las tecnologías de la información y comunicaciones (TIC), en la práctica de la revisoría fiscal. Obtenido de <https://digitk.areandina.edu.co/handle/areandina/3781>
- Sierra Arias, J. P. (2022). Comercio electrónico y las tendencias tributarias del sector gastronómico en Colombia durante la COVID-19. *Revista de Ciencias Sociales*. <https://hdl.handle.net/20.500.12834/938>
- Tolosa Chávez, D., y López Amaris, Y. (2023). Los impactos de la inteligencia artificial en el rol del contador público [trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/dbdb1afb-0500-4dd0-af83-c6383591833f/content>
- Zaragoza, P., y Monserrat, M. (2015). Uso de la tecnología en función del área contable y fiscal. *Horizontes de la Contaduría*, 1, 2-3. <https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/13-B0306.pdf>

Editorial

50 años del día del contador público colombiano

Carlos Eduardo Castaño Ríos (Editor) y Daniel Ceballos García (Asistente Editorial)

How do accountants face their labour? Interpretations on competencies and skills

Diego Mauricio Barragán Díaz y María Elena Escobar Ávila

Sistemas de Control de Gestión: mejor usarlos intensivamente para coordinar

Marcela Porporato

Contabilidad Popular para la Paz. Una práctica pedagógico-política como aporte a la co-construcción de una paz estable y duradera en Colombia

Jhon Fernando Marín Sánchez y Yuliana Gómez-Zapata

Tendencias actuales de investigación en costos pegajosos en la literatura contable. Revisión bibliométrica

Rafael Santiago Ahumada Lerma y Gisselle Giovanna Forero Romero

Gestión de capital de trabajo y género: un estudio en empresas chilenas

Francisco Javier Vásquez-Tejos, Hernan Marcelo Pape-Larre y Prosper Lamothe-Fernandez

¿Por qué Pacioli y No Cotrugli?

Carlos Urbina

Determinantes de la corrupción y evasión de impuestos en América Latina: un análisis bibliométrico

Rubén Antonio Vélez Ramírez, Alexa Juliana Montoya Morales y Marisela Restrepo Triviño

El escepticismo profesional y la auditoria

Hector Darío Betancur y Isabel Cristina Betancur-Hinestroza

Recuperación económica postpandemia en las finanzas de pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero colombiano

William Alexander Malpica Zapata y Andrés Mauricio Castro Figueroa

Transformación digital en la gestión fiscal colombiana: impacto de las TIC en la eficiencia y transparencia tributaria

Sebastián Arango Acevedo, Daniel Tejada Ocampo y Luis Fernando Gómez Montoya