

ISSN 2539-0104 (En línea)

Revista Visión Contable

Publicación de la Facultad de Contaduría Pública Universidad Autónoma Latinoamericana - UNAULA
N° 22, pp. 184 Medellín-Colombia. Julio-diciembre de 2020. DOI: 10.24142/rvc

ρεπιστημονικὴ
Σύνοψη Χρονταβλέ

22

 Ediciones
UNAULA



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons
Atribucion - No Comercial 4.0 Internacional

Universidad Autónoma Latinoamericana
Facultad de Contaduría Pública
Carrera 55 N° 49-51
Tel. (57) (4) 511 21 99 Ext. 109
Medellin, Colombia.
www.unaula.edu.co
E-mail: revista.visioncontable@unaula.edu.co

OJS: <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable>
Google Académico: <https://goo.gl/v10QoW>

Rector

José Rodrigo Flórez Ruiz
Vicerrectora Administrativa
Carmen Alicia Úsuga Castaño
Vicerrector Académico
Ramón Elejalde Arbeláez
Vicerrector de Investigación
Salim Chalela Naffah
Decano Facultad de Contaduría Pública
Hugo Alejandro Palacio Jaramillo
Directora editorial Revista Visión Contable:
Julieth Sorany Alzate Giraldo
Asistencia y asesoría técnica editorial
Journals & Authors
Asistente Administrativa
Shirley Tatiana Hincapié Ramírez
Revisión de redacción y estilo
Journals & Authors
Diseño y diagramación
María Isabel Arango Franco

COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

Anthony Tinker – Baruch College at the City University
of New York, Estados Unidos.
Pablo Archel Domench – Universidad Pública de
Navarra, España.
Francisco Carrasco Fenech – Universidad Pablo de
Olavide – Universidad de Sevilla, España.
Carlos Larrinaga González – Universidad de Burgos,
España. Rodrigo Antonio Chaves da Silva – Facultad
de Caratinga e Faculdades Dinâmica de Ponte Nova,
Brasil.

COMITÉ CIENTÍFICO NACIONAL

Fabiola Loaiza Robles – Universidad de la Salle,
Colombia.
Jairo Alonso Bautista – Universidad Santo Tomás,
Colombia.
Héctor José Sarmiento Ramírez – Politécnico
Colombiano Jaime Isaza Cadavid, Colombia.
Marco Antonio Machado Rivera – Universidad de
Antioquia, Colombia.
Hernán Carlos Bustamante – Universidad Autónoma
Latinoamericana, Colombia

Autores

Colombia

Harold Álvarez Álvarez
Luz Mery Ortiz Sánchez
Paulina Andrea Chica Berte
Guillermo Enrique Martínez Mangones
Estefanía Herrera Gutiérrez
Rogelio Cárdenas Londoño

México

Lourdes Concepción Barrón Romero
Octavio Arias Fránquez
Silvia Alicia Camarena González

Panamá

Carlos Antonio Changmarín Ramírez

Cuba

Yumaisi González Ochoa
Abel Sarduy Quintanilla

Evaluatedores

Colombia

William García Ramírez
Daniel Alejandro Diosa Martínez
Jairo Hernando Cardona Gómez
Carlos Eduardo Castaño Rios
Freddy Ospina Palacio
Verónica Rendón Nieto
Hugo Arlés Macías
Shirley Arrieta Suárez
Karina Gurrero Crespo
Juan David Cardona Hernández
Lina Marcela Sánchez Vásquez
Cristina Londoño Ruiz
Kenia Mileth Gómez
Jhon Henry Cortés Jiménez

Brasil

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

La *Revista Visión Contable* es una publicación académica que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones teóricas o avances de la disciplina contable. La *Revista Visión Contable* es un espacio para la socialización del conocimiento y las ideas de los autores nacionales y extranjeros, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate sobre los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad. Las ideas, conceptos y argumentos expresados en cada uno de los artículos son responsabilidad exclusiva de los autores y no comprometen a la Facultad ni a la Universidad.

Contenido

La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C
Reflexión teórica y aplicaciones 9
Harold Álvarez Álvarez
[Colombia]

La teoría fundamentada como método de investigación
para el desarrollo de la educación contable 60
Luz Mery Ortiz Sánchez
[Colombia]

Factores de perdurabilidad empresarial del sector
comercial en el Estado de Nayarit (México)..... 78
Lourdes Concepción Barrón Romero, Octavio Arias Fránquez,
Edgar Iván Mariscal Haro, Silvia Alicia Camarena González
[México]

El reto profesional para los contadores
públicos ante las innovaciones tecnológicas..... 92
Carlos Antonio Changmarín Reyes
[Panamá]

Contabilidad de operaciones en moneda extranjera
en Cuba: historia y presente en armonización con NIIF..... 117
Abel Sarduy Quintanilla, PhD., Yumaisi González Ochoa, PhD.
[Cuba]

Efectos negativos de la reforma tributaria
colombiana de 2016 sobre las entidades
sin ánimo de lucro –ESAL 143
Paulina Andrea Chica Bertel,
Guillermo Enrique Martínez Mangones
[Colombia]

Análisis contable para dinamizar la información
exógena DIAN de las empresas del sector pecuario 158
Estefanía Herrera Gutiérrez,
Rogelio de Jesús Cárdenas Londoño

EDITORIAL

Orthodox and heterodox accounting: irreconcilable perspectives?

Jhon Henry Cortés¹

In the recent sessions of *Heterodox accounting research*, carried out by the *Fundación Universitaria Los Libertadores* and the *Universidad Autónoma Latinoamericana*, important questions arose about how radical or flexible should be the heterodox perspective. A professor who participated in this event pointed out that the Colombian accounting academy has lost the rigor and the link with the ideology that was common in the past, indicating that probably the heterodox has become in a fashion. This view, also shared by other scholars, highlights the idea that we must define an ideology (especially in a political sense) and to stick to it, without moving from one perspective to the other because this would involve a lack of commitment, in this case, with the heterodox view.

In Colombia, accounting research emerged in the 1970s, deeply linked to criticism of the establishment and the mainstream, in a context widely influenced by political parties, ideas, and thoughts coming from the left. The main aim was to build accounting theories, models, and practices that responded to the needs of the nation and not only adopt them from foreign countries. Roughly, for two or three decades, depending on the university, the research was an extracurricular activity of teachers and students. The *Centro Colombiano de Investigación Contable (C-CINCO)* and the *Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública (FENECOP)* played an important role and contributed to developing the accounting research in alternative perspectives.

¹ Contador Público (Universidad de Manizales). Magíster en Economía (Universidad Eafit). Director Consultorio Contable Universidad Autónoma Latinoamericana –UNAULA–. E-mail: jhonhenrycortes@gmail.com

When the research became part of the curriculum, the political ideology that supported the critical thought started to lose strength. In the 2000s and especially in the 2010s, the researchers were more concerned about publishing in high-impact journals and meeting the requirements of the universities, and less interested in participating in political arguments. In these decades the Colombian accounting community advanced in the comprehension of critical and interpretative perspectives, however, the connection with the first political ideas had almost disappeared. That was disappointing for some scholars, who expected to keep fighting for a national and independent accounting model.

Nonetheless, there is a shadow following the authors and the discussion in the country. On one side, among the heterodox community, it is the idea that inquires using ontological, epistemological, or methodological ideas coming from the orthodox perspective is wrong, or at least is not completely coherent. On the other side, among the orthodox community, the opposite happens. Therefore, if a scholar uses a mixed perspective is considered eclectic; to be eclectic is also wrong for most of the scholars. However, is it wrong? Is it wrong to try to connect ontological, epistemological or methodological elements from the two views?

Richard Mattessich (1995; 2003), one of the most important scholars of accounting, made valuable reflections between the position of the positive accounting theory –PAT– (as a representation of the mainstream accounting thought) and the critical and interpretative view and built a methodology called *Conditional-Normative Accounting Methodology* (CoNAM), which can be a bridge to link the two fields. In the same sense, Larrinaga (1999) points out the importance of pluralism, and he says: “on one side, it is possible and desirable, in a democratic society, the existence of various ways of studying social phenomena. On the other side, this must occur conserving a certain intellectual rigor, that is, any valid approach is not admissible” (p. 127). Indeed, we must be very careful when we use and link the two perspectives in the same work, but it is possible, at least, in any way. Even though ontological differences exist, it is possible to combine epistemological and methodological approaches for knowing reality. In pluralism a general rule does not exist that can be applied to every work, rather it must be analyzed in every particular case.

Though it is very important to determine how to build this pluralism, the first step is to accept that other *legitimate* perspectives exist to explain or build reality. To adopt a perspective and believe that it is superior in

a moral, political or academic sense, implies that the ideas that can arise from the other perspectives will not be good enough or they will be wrong. This attitude is not scientific, it is *dogma*. This is what has happened in the Colombian accounting academy. For example, in this context is very common to use ideas from the Frankfurt School and reject any positivist influence, and the main support for that is a quote by Habermas (1989) “[...] because the positivism is that: refuse the reflection” (p. 9). I am not saying that Habermas is wrong, no! I am saying that these kinds of sentences have been used by scholars to support their beliefs and reject other ideas or perspectives, in this case, positivism. Therefore, any thought framed in positivism is rejected by the heterodox community. However, is it true that positivism refuses the reflection? Or what is the sense given by Habermas? Or is there any idea from positivism that can be useful for understanding reality? These questions have not been made by the academic community, rather the idea of positivism is wrong is accepted as given and, therefore, it becomes a dogma. The same rejection is true for political, philosophical, and economical perspectives. Why? Because it is coming from the right, the positivism, or the neoclassical, this is the “reason”.

My point is why do we accept or reject ideas, thought, and perspectives? Is it because we have *reasons* to do it? Or is it because we want to belong to a community and we accept its rules and customs? Kuhn (2000) pointed out this a feature of the paradigm and the normal science, even in a crisis period, in which the paradigm is questioned, the scholars of the community refuse the reasons which the main theory is not useful for solving the problems and they keep trying to understand the world with the set of theories they know. This kind of behavior has an explanation from psychology more than rationality. Hence, in general, there are no reasons for rejecting the ideas coming from the other perspective: orthodox and heterodox, and this would involve that is possible to link the two fields, because the main obstacle is not in the discipline, but especially in the psyche of the community. The most difficult agreement will be in the ontological sphere because the beliefs and the moral commitments are rooted in the identity individuals build to belong to one part of the society, and this implies a strong feeling with the political and philosophical ideas they believe are true.

It is necessary to reconsider the split we have made as a community in the Colombian accounting thought, and initiate to build a dialogue among the orthodox and heterodox perspectives. Certainly, this construction will require important efforts by scholars, not only for creating the

methodologies but also for changing the radical and absolutist view. The CoNAM methodology proposed by Mattessich (1995; 2003) is an important beginning; we can start studying the scope of this proposal and evaluating whether the means-end relation is what we need to discuss in Colombia for advancing in the dialogue.

To conclude, two aspects must be clear: first, there is no doubt that both perspectives can contribute to explain and understand accounting and reality; and second, as Kuhn (2000) says, changing the paradigm will imply learning a new language, this is, to learn the meaning of linguistic codes, through which every perspective expresses its ideas and thoughts.

References

- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3), pp. 103-131.
- Habermas, J. (1989). *Conocimiento e interés*. España: Taurus.
- Kuhn, T. (2000). *La estructura de las revoluciones científicas*. Colombia: Fondo de Cultura Económica.
- Mattessich, R. (1995). Conditional-Normative Accounting Methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp. 259-284.
- Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa. *Partida Doble*, (144), pp. 104-119.

Sugerencia de citación

- Cortés, J. (2020). Orthodox and heterodox accounting: irreconcilable perspectives?, 22, 5 – 8. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a1>

La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C¹. Reflexión teórica y aplicaciones²

Harold Álvarez Álvarez^a

Información del artículo

Recibido: 03/03/2020

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL

Q56

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a2>

Sugerencia de citación

• Álvarez, H. (2020). La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C. Reflexión teórica y aplicaciones. Revista Visión Contable, 22, 9 – 59. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a2>

Social Accounting: A Scope of Ecological Accounting - T3C. Theoretical reflection, and Implementations

Resumen

La sociocontabilidad es una dimensión de la Eco-contabilidad-T3C, que plantea una metodología de reconocimiento y medición cualitativa y cuantitativa del patrimonio sociocultural (su objeto de conocimiento) aplicable a los diversos vectores o tipos patrimoniales. En este trabajo se presentan algunos elementos conceptuales, metodológicos y aplicativos, que constituyen una propuesta inicial para el desarrollo de la sociocontabilidad.

Palabras clave

Sociocontabilidad; Valoración cuali-cuantitativa; Contabilidad de los recursos humanos; Patrimonio sociocultural; Patrimonio negativo.

Abstract

Social accounting is a scope of ecological accounting - T3C: It proposes a qualitative and qualitative-quantitative recognition and measurement methodology of socio-cultural heritage (its subject matter), applicable to the various vectors or types of heritage. In this work, some conceptual, methodological and applicative elements are presented, which constitute an initial proposal for the development of social accounting.

Keywords

Social accounting; Qualitative-quantitative assessment; Accounting of human resources; Sociocultural heritage; Negative heritage.

¹ La teoría tridimensional de la contabilidad, ecocontabilidad - T3C, es un programa de investigación contable (PACT3C) formulado por el Grupo de Investigación en Contabilidad Internacional Comparada (Gicic) de la Universidad del Quindío; este plantea que la Contabilidad es una ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza económica, biológica y sociocultural adscrita a un patrimonio.

² Este artículo será ampliado en un capítulo del libro "Eco-contabilidad- Propuesta para la fundamentación de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad-T3C", en proceso de edición, por la Universidad Libre, Seccional Cali.

^a Profesor titular (jubilado) de la Universidad del Quindío. Magister en ciencias financieras y estudios doctorales en contabilidad y organizaciones. Correo: haroldalvarez@gmail.com

Introducción

Este trabajo se propone construir elementos conceptuales orientados a fundamentar el conocimiento del patrimonio sociocultural, objeto de estudio de la sociocontabilidad, dimensión de la ecocontabilidad - T3C, representada en múltiples formas de riqueza social y cultural, y cuya medición-valoración puede ser cualitativa o cuali-cuantitativa, formulada en diversas formas de expresión. Dada la complejidad que implica el desarrollo de elementos metodológicos del tema, se debe recurrir a varios enfoques conceptuales sobre aspectos relativos a los vectores teóricos y técnicos que conforman el patrimonio sociocultural.

Este intento reflexivo implicará la elección de posiciones ideológicas y políticas al abordar temas polémicos de estudio, más cuando se deben abordar aspectos que tienen que ver con los procesos de formación y pertenencia de la riqueza social, adscrita a los patrimonios colectivos, con el fin de posibilitar procesos de identificación, medición, valoración, control, salvaguardia y eficacia social. De suyo esta temática es conflictiva, ya que encarna uno de los aspectos base de históricas divisiones y enfrentamientos en cualquier entorno geográfico, aún más en territorios que han sido objeto de violentas invasiones y expropiaciones, como las de las naciones del denominado “Nuevo Mundo” por los conquistadores - invasores europeos.

Ante tales circunstancias, si bien la orientación ideológica que se adoptará en este trabajo será ecléctica pues se seguirán propuestas originarias del pensamiento *eurocéntrico* (por ejemplo, seguimos los planteamientos de Habermas en la perspectiva de la orientación crítico-social de este discurso, o aceptamos el enfoque de la Escuela de la Regulación francesa en el análisis del proceso de financiarización de la economía mundial), sí estaremos alinados con las posiciones ideológicas que se derivan de propuestas culturales críticas como las de Aníbal Quijano (1988), Arturo Escobar (1999), Eduardo Restrepo (2012), Boaventura de Sousa Santos (2009) o la denominada “Epistemología del Sur”, que se ha adoptado como directriz cuando, por ejemplo, ha de decidirse sobre temas polémicos en que los dos enfoques se confronten, o cuando se trate de analizar las consecuencias patrimoniales económicas y culturales de la invasión europeo-española-portuguesa a tierras americanas.

Lo anterior merece una justificación. Desde sus primeros desarrollos, la ecocontabilidad - T3C optó por seguir una ruta crítica frente al rol de la

actividad en la historia humana, fundamentalmente frente a los efectos nocivos que los modelos jurídicos y económicos han ejercido sobre la sociedad; y también ha optado por acoger la postura crítica que frente al deterioro ecológico han denunciado organismos e investigadores desde diversos estrados ante el desastre que actualmente muestra el mundo-tierra desde diferentes frentes –económico, ecológico y cultural–, con desplazamientos forzados; guerras fabricadas desde las oficinas de mando de los países o de las entidades que rigen el orden (¿o desorden?) del mundo; sanciones, vetos y bloqueos a países poseedores de recursos naturales y riquezas, que no se someten a los planes de los poderosos; explotación desaforada de la naturaleza, deforestación; quema de bosques; y monocultivo, entre otras disfuncionalidades del sistema-mundo actual.

1. Antecedentes de la sociocontabilidad

Hasta ahora no ha existido un desarrollo conceptual de la sociocontabilidad como el que se propone desde la ecocontabilidad.

Siguiendo a Mejía *et al.* (2017)³ la sociocontabilidad es la ciencia social aplicada que estudia la valoración (*apreciación*) cualitativa y *cuali*-cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza *cultural perteneciente a una organización social micro o macro (pública, mixta o privada)*, utilizando diversos métodos que le permiten cumplir su función de evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza, con el fin de contribuir a la óptima acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la mencionada riqueza *adscrita a un patrimonio*.

En general, tanto desde el enfoque microcontable (contabilidad empresarial, contabilidad pública o contabilidad familiar) como desde la perspectiva macrocontable (Sistema de Cuentas Nacionales - SCN; Sistema de Cuentas Ambientales y Económicas - SCAE), no se ha realizado un planteamiento como el que se desarrollará aquí para la contabilidad del patrimonio sociocultural, que hemos denominado *sociocontabilidad*.

³ Los términos en cursiva están en consideración al interior del Gicic.

1.1 Antecedentes desde lo microcontable

En lo microcontable existen enfoques, identificados como contabilidad social, contabilidad de los recursos humanos, contabilidad social y ambiental, entre otras denominaciones, cuyas visiones u orientaciones en lo fundamental se dirigen a complementar la contabilidad financiera con elementos referidos a:

- Promover responsabilidad social empresarial.
- Medir el aporte social de la empresa a la comunidad.
- Proveer información para tomar decisiones en temas políticos y sociales que incluyen a la empresa como componente estratégico de la organización social.
- Establecer si las estrategias y técnicas sociales de la empresa están acordes con las necesidades sociales.

También hay una tendencia a establecer una identificación o compatibilidad del objeto de estudio de la contabilidad ambiental con el de la social, cuyos planteamientos parecen ser germinales en tanto que, más allá de proponer unas definiciones –y, en algunos casos, unos objetivos o perspectivas de desarrollo–, no se encuentran formulaciones ontológicas. Sin embargo, varios autores reflejan en sus artículos diversas propuestas de desarrollo contable:

- Ubicación de lo social y lo ambiental como centro principal de la actividad investigativa contable.
- Formulación de un enfoque investigativo que aborde una perspectiva integradora de lo micro y lo macrocontable, por lo menos a los aspectos socioambientales.
- Desligarse del enfoque económico y financiero cuando se investigue sobre lo social y ambiental. En tal sentido, la contabilidad social y ambiental no debe ser un apéndice de la contabilidad financiera tradicional.

Una breve muestra de estas tendencias se sintetiza a continuación.

TABLA 1. Muestra de tendencias frente al desarrollo contable		
Autor	Síntesis	Comentario
Larrinaga (1997)	"La crisis ecológica ha puesto de manifiesto la inadecuada configuración actual de la contabilidad. Ante esta situación, la investigación en contabilidad ha emprendido diferentes vías de estudio de las relaciones entre la contabilidad y el medio ambiente. El propósito de este trabajo es realizar una reflexión acerca de los conceptos que habitualmente se manejan en la investigación sobre contabilidad medioambiental y, de este modo, extraer conclusiones sobre la conveniencia o inconveniencia de basar la contabilidad en unos u otros postulados (...). El trabajo concluye que la investigación basada tanto en el paradigma del beneficio verdadero como en el de utilidad ha fracasado. Otro tipo de enfoques, aun siendo éticamente aceptables, pueden conducir a la simplificación de la cuestión medioambiental, reduciéndola a ciertos aspectos y olvidando otros esenciales desde un punto de vista ecologista" (Larrinaga, 1997). El autor destaca la línea de investigación en contabilidad medioambiental para el cambio organizativo: se puede argüir que un cambio contable puede ayudar a desencadenar un cambio organizativo y social, lo cual visibiliza fenómenos medioambientales que permanecen ocultos, dadas las actuales categorías económicas dominantes, implícitas en las prácticas contables.	Coincidimos en varios puntos con Larrinaga, entre los cuales destacamos dos: La ruta de la contabilidad ambiental no puede estar demarcada por orientaciones como las de los paradigmas del beneficio verdadero o el de la utilidad de la información, por su tendencia a priorizar el éxito económico de las empresas por sobre cualquiera otro objetivo. La contabilidad puede influenciar con su información, su entorno organizacional y social, de tal suerte que propicie cambios de conducta a partir de la publicación de datos desconocidos e impactantes sobre las afectaciones ambientales del entorno.
Gray (2002)	"Este trabajo busca clarificar algunas de las formas en que la contabilidad y las finanzas convencionales y la contabilidad (y las finanzas) sociales y medioambientales pueden estar en armonía. No obstante, el principal objetivo de este trabajo es sugerir que muchos de nuestros guetos, de nuestras disputas recíprocamente destructivas y de nuestros desacuerdos son triviales cuando los comparamos con la cuestión esencial de qué es lo que ponemos en el centro de nuestra enseñanza y de nuestra actividad académica. En el centro mismo de la contabilidad se halla un verdadero conflicto fundamental entre la sostenibilidad y el moderno capitalismo financiero internacional. Nuestras opciones entre ellos probablemente sean mucho más que una cuestión de elegancia metodológica o de conveniencia intelectual. La contabilidad social y ambiental y las finanzas ofrecen una manera de recuperar una contabilidad y unas finanzas productivas y morales que ubican a la supervivencia de la especie en su mismo centro" (Gray, 2002).	Este autor plantea que la contabilidad convencional solo considera cuentas que son financieras por naturaleza y reconoce la importancia de la contabilidad ambiental; y ubica la supervivencia de la especie humana como centro de la preocupación y objetivo de la contabilidad. La propuesta de Gray está dirigida a formular una contabilidad con propósitos sociales y ambientales orientados a proteger la naturaleza y el devenir social, desligada de la columna vertebral del discurso económico-financiero. Compartimos esta preocupación para construir una contabilidad que mida y valore de forma autónoma la riqueza social y ambiental.

TABLA 1. Muestra de tendencias frente al desarrollo contable

Autor	Síntesis	Comentario
Díaz Inchicahui (2003)	"El presente artículo tiene por objetivo hacer conocer al Contador Público los orígenes evolutivos de la Contabilidad Social, presentando para ello las teorías que la sustentan, como la: Neoclásica o Marginalista, las institucionales y las teorías Críticas, de las cuales se desprende un factor cualitativo de importancia denominada la «responsabilidad social de la empresa» aspecto que debe ser tomada en cuenta por la empresa moderna para hacer frente a los problemas sociales que se originan por su actuación en un sector económico determinado; es decir, las empresas modernas deben considerar en la información contable que expongan los efectos sociales y medioambientales de su actividad económica, conllevando con ello que el Contador Público conozca, entienda y dé la debida importancia a la Contabilidad Social" (Díaz Inchicahui, 2003). El autor establece que la contabilidad social es el proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales que se desprenden de las actividades que tiene una entidad económica. Como tal, implica extender la responsabilidad de las organizaciones (particularmente las empresas) más allá del papel tradicional de proporcionar estados financieros a los propietarios del capital o inversionistas (particularmente a los accionistas). Tal extensión se basa en que las empresas tienen responsabilidades más amplias que hacer dinero para sus accionistas (Díaz Inchicahui, 2003).	El autor hace un recorrido por los fundamentos económicos de la contabilidad social a partir de una visión de complemento de la información contable empresarial, es decir, desde una perspectiva microcontable. Su preocupación manifiesta radica en que la contabilidad satisfaga la necesidad de los usuarios respecto de la información y comunicación de las consecuencias de la actividad empresarial en los campos ambiental y social. No aborda una perspectiva holística desde lo macrocontable, ni parece preocuparle la relación y dependencia de la contabilidad social respecto del discurso económico.
Quinche (2008)	"Se parte de una postura de reflexión acerca de la concepción de contabilidad y de la naturaleza y el medio ambiente, y de la proposición de un debate acerca de la función estratégica que la contabilidad ha llevado a cabo y debe transformar con el fin de hacer más radical su visión acerca de la naturaleza, el medio ambiente y la sociedad. La contabilidad debe proporcionar datos cualitativos, monetarios y no monetarios del impacto ambiental, de los esfuerzos por recuperar, mejorar o conservar el entorno y la naturaleza, de las diversas formas de prevención. Y debe hacer esto con el fin de ampliar la visión social sobre la organización y de hacerse responsable de su actuación ambiental (positiva o negativa) a nivel local o global. Por otro lado, es necesario que la contabilidad reconozca las prácticas locales, culturales, étnicas, de género en relación con el medio ambiente. Es decir, la contabilidad debe reconocer unas particularidades de relación humana" (Quinche, 2008).	El autor presenta una reflexión sobre el origen, desarrollo y perspectivas de la contabilidad ambiental a través de un análisis del devenir histórico de la disciplina, apoyado en planteamientos de numerosos autores. Las propuestas con las que Quinche concluye su trabajo coinciden con los desarrollos del presente artículo.

TABLA 1. Muestra de tendencias frente al desarrollo contable		
Autor	Síntesis	Comentario
Gómez Villegas (2009)	"[el trabajo] Plantea un abordaje social e institucional, para enfrentar la pregunta: ¿cómo surgió y evolucionó la contabilidad ambiental empresarial y cuáles han sido las tensiones que han promovido su cambio? Desde varias fuentes de la sociología medioambiental y con algunos referentes de las visiones sociopolíticas de la contabilidad, se plantea la posibilidad de demarcar tres momentos, y tres tensiones, que sirven para caracterizar la evolución de este subsistema, o segmento, de la contabilidad (...). Concluimos que, a partir de tres significativas tensiones que promueven el cambio, se avizoran posibilidades y riesgos. Los riesgos más significativos pueden ser a) la captura de la información medioambiental como medio de legitimación y b) la expansión de la racionalidad financierizada de los mercados al entorno natural y medioambiental por medio de 'expresiones contables' cimentadas en la lógica convencional de maximización de beneficios y estrategia rentística. Las posibilidades más interesantes para evitar estas anomalías y potenciar la disciplina contable para jugar una rol más efectivo, son a) la mayor apertura informativa, b) el enriquecimiento de los instrumentos contables por la vía cualitativa, y c) la reconstrucción epistemológica de la disciplina con un mayor soporte en las ciencias sociales y de la vida" (Gómez Villegas, 2009).	Además de hacer un tránsito histórico sobre el proceso de desarrollo de la contabilidad ambiental, este artículo plantea la problemática que al interior del ámbito empresarial surge frente a los costos del compromiso con la sostenibilidad ambiental, lo que produce la simulación de comportamientos, tanto de las empresas como de entidades de organización, vigilancia y control, las cuales desembocan en resultados negativos para el equilibrio ecológico. Su conclusión, en cuanto a la apertura informativa, al enriquecimiento de los instrumentos contables de tipo cualitativo y una reformulación de las bases epistemológicas contables, son objetivos que pretendemos alcanzar en el presente proceso investigativo.
Gómez Villegas (2009)	En este trabajo se concibe la contabilidad como la disciplina que históricamente ha ejercido el control de la riqueza social adscrita a una propiedad. Este abordaje lo realiza la Contabilidad, a la par con la Economía y con el Derecho, a partir de sus propias metodologías controlantes.	

TABLA 1. Muestra de tendencias frente al desarrollo contable

Autor	Síntesis	Comentario
Ariza (2012)	"Este artículo realiza una descripción histórica a través de las edades antigua, media, moderna y contemporánea, de la forma en que ha evolucionado la contabilidad, los impactos que ha generado en el entorno, y la forma como el contexto social también ha incidido en ella. Se enfatiza en el carácter social que tiene la contabilidad y la manera en que, de una u otra forma, contribuye en la conformación de relaciones sociales (...). En este sentido, se ha visualizado el existir de la contabilidad como valor de uso hasta llegar a expresarse como valor de cambio, se ha captado el énfasis privado de la información contable hasta expresar el énfasis y el interés público, igualmente se pudo evidenciar el énfasis de la información contable como evaluación del pasado para transitar con el denominado presupuesto para referirse al futuro, y de la misma forma se evidencia un énfasis del referente micro o particular de la información contable hasta referirse a la circulación de la riqueza nacional en las denominadas cuentas nacionales. Estas transformaciones de la contabilidad, como ha quedado evidenciado, no han sido producto exclusivo de la dinámica específica de la contabilidad, sino que se han ido gestando a propósito de su interacción con las grandes transformaciones socio-contextuales" (Ariza, 2012).	Los planteamientos de estos dos trabajos y de otros que ha formulado el profesor Ariza, nos permiten establecer una visión de la Contabilidad como disciplina permanentemente comprometida con el devenir social, más allá de los aspectos meramente económico-financieros. Coincidimos con el profesor Ariza en que la contabilidad es la disciplina social orientada a controlar la riqueza adscrita a un patrimonio.
Hauque y Di Russo de Hauque (2012)	"El trabajo argumenta la necesidad de dar respuesta a los requerimientos de información social y ambiental que enfrenta la disciplina contable, planteando una hoja de ruta de los trabajos necesarios para su solución. Se sostiene que las diferencias entre los economistas y estadísticos trabajando en su mundo 'macrocontable' y los investigadores contables constreñidos a su 'microcontabilidad', tienden a desaparecer gradualmente. Se considera a la disciplina contable como una verdadera "Cartografía" de los hechos económicos. Como los mapas de los cartógrafos buscan brindar información útil a viajeros y navegantes, del mismo modo los informes contables deben brindar información útil para quienes toman decisiones en todos los niveles. Para este futuro posible imaginan contar con un Google Maps de los flujos y stocks de valor económico, desde lo más general a lo más particular y viceversa" (Hauque y Di Russo de Hauque, 2012).	Coincidimos con estos autores en la preocupación e intencionalidad de avanzar en investigaciones que apunten a la integración de la contabilidad en sus versiones micro y macro. Este trabajo, al fundamentarse en el enfoque que formulado en Mattessich (1964), pretende establecer una base ontológica y lógico-epistemológica común para estas dos vertientes de desarrollo teórico-práctico de la contabilidad. Por ello, y siguiendo a Mattessich, se ha formulado un constructo hipotético deductivo-normativo general para la contabilidad y unas estructuras particulares derivadas, para cada una de las tres dimensiones de la ecocontabilidad.

TABLA 1. Muestra de tendencias frente al desarrollo contable		
Autor	Síntesis	Comentario
Rodríguez y Sánchez (2013)	"Desarrolla una reflexión sobre el origen y evolución del concepto de la contabilidad socioambiental en la disciplina contable. La tesis del documento parte de que hasta el momento las consideraciones ambientales han sido observadas por las organizaciones desde una perspectiva económico-financiera, buscando la manera de resolver los problemas ambientales desde la gestión empresarial (...). Se ocupa de las posiciones disciplinarias de la contabilidad, con el ánimo de abrir la discusión de los diferentes enfoques de investigación que se encuentran en la disciplina contable (enfoque funcional, interpretativo y crítico) (...) abre la discusión sobre el enfoque funcionalista de la contabilidad buscando la caracterización de la contabilidad ambiental desde una perspectiva macrocontable y microcontable" (Rodríguez y Sánchez, 2013).	Compartimos el criterio de establecer un enfoque mixto macro y microcontable para el desarrollo investigativo de los frentes ambiental y social, al margen del funcionalismo económico financiero.
Amigo (2019)	"El presente artículo destaca que el concepto de contabilidad social y ambiental tiene dos corrientes, por un lado, aquellos que la reconocen como una aplicación de la teoría contable en la revelación de hechos sociales y ambientales, y por otro, que utiliza el término contabilidad como un sustantivo totalmente disociado de la teoría contable. Para lograr conocer estas dos vertientes del pensamiento, se recurrió al estudio de documentos publicados por un conjunto de "informantes clave" que fueron seleccionados en razón de su currículum. El trabajo corresponde a un ensayo que presenta los resultados obtenidos de la revisión, defendiendo la clasificación antes mencionada. La contabilidad social y ambiental se desarrolla como una manera de poder entregar información incorporando una mayor cantidad de aspectos, de modo que pueda satisfacer las necesidades de información y sea útil para la toma de decisiones a nivel interno y externo, mostrando así resultados económicos además del impacto ambiental y social que genera el proceso productivo de las organizaciones. Sin embargo, luego de la revisión de la literatura realizada, es posible constatar la falta de un concepto convencional de contabilidad social y ambiental, existiendo propuestas de distintas naturalezas. A su vez, hay autores que consideran a la contabilidad social y ambiental como una sola disciplina, mientras que otros suponen a la contabilidad social y contabilidad ambiental como dos conceptos independientes. Así también, existen investigadores que la contemplan como sinónimo de 'contabilidad medioambiental' o socioambiental" (Amigo, 2019).	Con la autora coincidimos en la preocupación investigativa sobre lo ambiental y lo social como objeto de conocimiento de la contabilidad, cuyo desarrollo, a partir del Renacimiento se ha dado fundamentalmente en lo que le concierne como soporte del capital productivo industrial y, a partir de la formulación de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI), del capital especulativo financiero.

TABLA 1. Muestra de tendencias frente al desarrollo contable		
Autor	Síntesis	Comentario
Bucheli et al. (2009)	"Estudiar la importancia del patrimonio desde la visión cultural, es generar espacios para analizar el incalculable valor social de la identidad regional de un pueblo. El patrimonio como legado de las generaciones pasadas puede ser afectado, destruido y acabado; por ello, hay instituciones dedicadas a la identificación, preservación y conservación del patrimonio cultural, que buscan la concientización y el cuidado de este legado. Desde la perspectiva cultural y como sistema de información, la contabilidad se ocupa de la definición de las formas, métodos o modelos para comunicar sobre el patrimonio cultural material e inmaterial; este artículo presenta algunas reflexiones sobre patrimonio y contabilidad con el fin de avanzar en las dimensiones sociales de la disciplina contable, una rama del conocimiento en constante evolución" (Bucheli et al., 2009). Los desarrollos conceptuales contenidos en este trabajo coinciden plenamente con nuestros postulados teóricos en la perspectiva de fundamentar esta versión de la disciplina, poco acometida por los investigadores contables. Citamos textualmente dos párrafos de este valioso trabajo para mostrar el sentido que el artículo contempla sobre el concepto de patrimonio: "El patrimonio, desde la perspectiva social, es parte de la historia y de la esencia de la cultura, es la síntesis simbólica de la identidad de una región o nación; esto implica un proceso de reconocimiento como parte del sentido de pertenencia a un grupo o territorialidad y su distinción en el contexto universal" (Bucheli et al., 2009). "El patrimonio es una herencia, un legado de las generaciones pasadas que debe ser conservado y protegido a favor del presente y de generaciones futuras, algo del pasado que se quiere conservar" (Bucheli et al., 2009).	Este artículo aborda, primero, los conceptos de patrimonio y cultura a través de un análisis de su importancia histórica y su reconocimiento legal, en su significado de símbolos sociales que cohesionan las comunidades a partir de los valores que representan. Luego, se realiza una crítica a la disciplina contable por su visión económica exclusiva, que le ha impedido dar cuenta de otras dimensiones de su objeto de conocimiento. Se establece una perspectiva de desarrollo contable a través de la representación de los fenómenos sociales (teoría representacional) y específicamente del patrimonio cultural. El escrito finaliza con el reclamo de la construcción de estudios de inventarios patrimoniales en los que se formulen variables con sus respectivos indicadores que permitan el reconocimiento de estos fenómenos patrimoniales pertinentes del quehacer contable. Si bien este trabajo solo aborda de forma tangencial el tema de la contabilidad social, sí realiza una reflexión interesante y enriquecedora sobre el patrimonio cultural, concepto crucial que en este proceso investigativo hemos establecido como uno de los tres componentes del objeto de estudio de la contabilidad.

Fuente: elaboración propia.

1.1.1 Conclusión del análisis de los aportes desde lo microcontable

Hemos realizado un breve rastreo de la producción de destacados autores en el área de la contabilidad ambiental y social –trabajos en los cuales se encuentran valiosas reflexiones sobre el origen, desarrollo y perspectivas de estas dos vertientes de la contabilidad–, con el propósito de hallar avances investigativos que permitieran llenar las inquietudes que animan este proceso investigativo. En buena parte de esas reflexiones y propuestas de avance disciplinar encontramos coincidencias y acuerdos con nuestras propias preocupaciones, las cuales han motivado este trabajo. Sin embargo, no encontramos aportes explícitos ni concretos sobre desarrollos conceptuales, ontológicos, epistemológicos y metodológicos que sustenten la formulación de una versión de la sociocontabilidad en la que se establezca una nueva propuesta de medición - valoración - comunicación no monetaria para la riqueza patrimonial sociocultural (uno de los propósitos del presente trabajo). Por ello, se abordarán a continuación las primeras pinceladas de una tarea desafiante: construir un discurso coherente para la sociocontabilidad que contenga los elementos reclamados en el párrafo precedente, comenzando con los conceptos básicos y la propuesta de la estructura metodológica pertinente; todo ello con base una posición epistemológica de la ecocontabilidad, concebida como una disciplina social de carácter positivo-normativa, orientada a dar cuenta del patrimonio económico, biológico y sociocultural de forma integral.

1.2 Antecedentes desde lo macrocontable

1.2.1 Las Cuentas nacionales vistas como Contabilidad Social

Dada la conformación de la Contabilidad Nacional, cuya orientación se dirige a servir de base para las decisiones de Gobierno en el plano económico como agente de la sociedad en general, no es extraña la identificación que se haga de esta rama de la contabilidad como ‘cuentas sociales’ o ‘contabilidad social’. Así se la ha reconocido en importantes entornos, tanto académicos como gubernamentales.

El primer Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), denominado “Sistema de 1953”, fue publicado oficialmente en ese año, luego de un estudio de casi un lustro, por un equipo de investigadores dirigido por Richard Sto-

ne, profesor de la Universidad de Cambridge. Estaba compuesto por seis cuentas generales y doce cuadros estadísticos que representaban un marco coherente para el registro y representación de las corrientes referidas a la producción, el consumo, la acumulación y el comercio exterior. Esta primera versión se refería de modo específico a los flujos expresados a precios corrientes y no se ocupó de sus representaciones a precios constantes, problemática que se dejó para reformas posteriores.

Veamos algunas propuestas de objetivos para la Contabilidad Nacional. El grupo investigador de la Organización de la Naciones Unidas - ONU (1970) dice que “el principal objetivo de este trabajo era proporcionar una base uniforme para presentar las estadísticas de la renta nacional, aunque también se esperaba que resultara útil para los países que desearan iniciar estudios sobre la materia” (p. 1). Raymond Barre (1959), a su turno, propone lo siguiente: “la Contabilidad Nacional persigue ofrecer una descripción cuantitativa y síntesis contable de los hechos que caracterizan la actividad económica y financiera de un país.” (p. 189). Por su parte, Seldon y Pennance (1983, p. 145), autores del *Diccionario de Economía*, anotan:

La Contabilidad Social es un sistema de cuentas que proporciona el marco para describir las relaciones de mercado dentro y entre las economías nacionales en términos cuantitativos. Sujetas a las limitaciones del sistema y a la confianza de los datos, las cuentas permiten la comparación del presente con el pasado reciente; además, pueden proporcionar una información estadística muy útil a los individuos y a las instituciones y pueden ayudar a los gobiernos a valorar la efectividad de la política económica y obtener cierta guía para la política futura.

El profesor Schneider (citado por Fernández, 1970) dice:

El objeto de la Contabilidad Nacional es proporcionar una imagen numérica de lo que en realidad sucede en la vida y en la realidad de una Economía Nacional y una base de cifras para las actuaciones de los organismos estatales que en mayor o menor grado las dirigen. (p. 465)

La Contabilidad Nacional se ha desarrollado en dos perspectivas: una que se relaciona con el pasado, que informa sobre las operaciones cumplidas en un periodo dado; y otra que está orientada a la visión futura de la

economía nacional. El nombre ‘Contabilidad Nacional’ ha sido identificado tradicionalmente con la primera perspectiva, cuyo desarrollo ha sido planeado para dar cuenta tanto de los flujos o transacciones como de las acumulaciones originadas en la dinámica económica.

Luego de varias revisiones, en 1968, 1993 y 2008, el SCN ha mejorado de forma ostensible y ha pasado de un sistema de cuentas muy parcial, que solo se componía de 6 cuentas relacionadas con ingresos y gastos de la nación y 12 cuadros estadísticos, a un sistema inclusivo y abarcador, en el que se han contemplado las cuentas del balance, expresadas en unidades monetarias a precios corrientes y constantes; además de las cuentas satélite, cuya información no se realiza siempre en unidades monetarias sino en otras como horas de trabajo, hectolitros, barriles, hectáreas, o toneladas, entre otras unidades de expresión. Sin embargo, esta orientación de la contabilidad, de importancia capital para las operaciones gubernamentales y el faro guía de la gestión económica del país o región de que se trate, no satisface las necesidades de información requerida para que un sistema social público o una organización socioeconómica privada pueda disponer de datos sobre el estado valorado de la cultura en una dimensión específica: por ejemplo, la condición actual de los lenguajes indígenas que se hablan en el país, el número aproximado de hablantes y el estado de protección y salvaguardia de esa lengua, o cuál es la condición del vector cultural disciplinal de la economía o de la ingeniería o de la medicina no tradicional del país frente a las de la región continental de Abya-Yala (América) en cuanto al nivel científico-técnico y a los logros investigativos.

Desde la década de 1970 hasta el año 2005, Moisés García, profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Autónoma de Madrid, formuló y avanzó en una línea de investigación relativa a la teoría de estructuras y sistemas circulatorios como fundamento del análisis contable. La hipótesis fundamental de su trabajo establecía la factibilidad de alcanzar la información macrocontable referida a las Cuentas Nacionales a partir de los flujos circulatorios relativos a las unidades empresariales del nivel microcontable, pero no basándose en la contabilidad por partida doble, considerada por este autor “un armazón extremadamente simplista” (García, 1980). El resultado de este trabajo, que se publicó en la obra citada y en otras de su autoría, fue denominado “Contabilidad Social” por García. Este es un brillante trabajo que, por su estructura, puede aplicarse a lo que Mat tessich (1957) ya anunciaba: la posibilidad de que, en un alto nivel de abs-

tracción, la contabilidad en su versión no monetaria sirviera para conocer e informar, más allá de los flujos dinerarios, los flujos de cualquier sistema circulatorio, tales como el de un sistema hidráulico o uno sanguíneo.

Este nivel de abstracción, a partir del cual la contabilidad se convierte de una disciplina social factual en una formal, cercana a la lógica matemática, tiene muy poco de disciplina social y menos aún de contabilidad. Por ello, tampoco permite cubrir las necesidades establecidas para la sociocontabilidad relacionadas con la identificación, medición-valoración, información, control y salvaguardia del patrimonio social perteneciente a una comunidad o entidad social.

El trabajo de Machado (2004), por su parte, se resume así:

La realidad social se disemina en complejas expresiones resultantes de las múltiples relaciones entre diversos agentes (Estado, empresa, comunidades, etc.) y es aprehendida por la contabilidad, bajo un enfoque científico desde diversas ramas en el ámbito micro y macro, con el fin de concebirla, medirla, analizarla, evaluarla, informarla y controlarla. La contabilidad social, ofrece una gama de posibilidades en la categoría micro (contabilidad del capital humano e intelectual, de los recursos naturales y del ambiente, cultural, de la responsabilidad social, etc.) y macro (contabilidad nacional y de agregados sociales) para construir desde una óptica disciplinal una serie de respuestas a las necesidades económicas y sociales, que surgen a partir de las contradicciones que presenta la diáspora social. (Machado, 2004)

Machado (2004) presenta una visión panorámica de la Contabilidad Social con un enfoque holístico, que integra tanto a la macro como a la microcontabilidad. Cuando se refiere a la Macro, incluye en este grupo a las denominadas Cuentas Nacionales, SCN, Contabilidad Nacional, Balanza de Pagos, De Insumo-producto, De Flujos dinerarios y adiciona el componente Contabilidad de Agregados Sociales, que incluiría datos macro de tipo social, informe que no está incluido dentro de los desarrollados dentro del SCN.

Por ser de interés este componente de Contabilidad de Agregados sociales, incluimos el párrafo explicativo de su composición y propósito:

Los diversos agentes que dinamizan los sistemas económicos y sociales, arrojan medidas de sus variables de tipo social, tales como inversión ambiental, valor de los bienes culturales, inversión en capital humano, nivel de responsabilidad social, etc.; las cuales al ser agregadas o consolidadas consensua información de un grupo de empresas, entidades públicas, aso-

ciaciones comunitarias, empresas familiares, etc., de un sector (primario, secundario o de servicios), una nación, un grupo de países o del mundo. La contabilidad de los agregados sociales brinda los conocimientos y modelos que se encuadre obtener la información correspondiente a grupos de entes contables con el fin de, proyectar analizar, evaluar y desarrollo control económico y social. La realidad social de los entes se simplifica en un modelo compuesto por variables de tipo social que representan su éxito o efectividad en un entorno económico y social. Al agregar las variables se construye una visión macro de un agente consolidado, sector productivo, región, nación, continente o mundo, lo cual permite realizar comparaciones, evaluar contextos, establecer relaciones causales, etc., esto posibilita, a su vez, el diseño y evaluación de la política económica, y social, al igual que de los planes estratégicos, como derroteros para formalizar un buen gobierno, orientar las decisiones y ejercer la acción política. (Machado, 2004)

Consideramos de importancia construir este componente macrocontable, que hoy no está incluido en el SCN: impulsaría de forma importante el avance de las mediciones de tipo macrosocial, si bien no se incluyen en esta propuesta las mediciones patrimoniales y culturales de tipo cualitativo como es de nuestro interés, ya que resulta imposible medir y valorar muchas características de estas riquezas patrimoniales de formas cuantitativa o monetaria.

En cuanto a la microcontabilidad, Machado (2004) incluye la de recursos humanos, del capital intelectual, ambiental, responsabilidad social, de la gestión social, cultural y del balance social. En esta clasificación no se incluyen la microcontabilidad empresarial privada ni pública, decisión que consideramos acertada.

En el artículo de Machado (2004) se presenta una variedad de puntos de vista sobre la contabilidad social debido a su amplia perspectiva integradora, en la que, respecto de la medición-valoración, cabe desde la pura expresión crematística, que es la dominante y presente en todas la dimensiones o áreas de la contabilidad social, antes anotadas, hasta la valoración cualitativa incluida dentro de la dimensión Cultural. En este trabajo no se desarrollan los temas en profundidad, pero sí se encuentra en él una visión inclusiva y amplia de la contabilidad, que se asemeja a la propuesta clasificatoria de Richard Mattessich. Al primar la medición-valoración crematística, y aunque se incluye la sugerencia de la medición-valoración cualitativa, el hecho de que esta no se desarrolle mantiene vigente la necesidad de avanzar en la sociocontabilidad –nuestro propósito–.

2. Conceptos básicos para la fundamentación de la sociocontabilidad

La sociocontabilidad es una nascente disciplina que se propone evaluar la gestión que la organización social realiza sobre su patrimonio o riqueza cultural, con el fin de contribuir a su salvaguardia para propiciar la cohesión del colectivo, su crecimiento y bienestar. Por organización social nos referimos tanto a la organización gubernamental (nación, departamento, provincia, municipio) como a las entidades empresariales (grupo empresarial o empresa individual) o las colectividades sociales.

El objeto de estudio de la Socioccontabilidad es la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza *sociocultural adscrita a un patrimonio, perteneciente y controlada por la organización social*. La riqueza social es impactada positiva y negativamente como resultado de las acciones y de las omisiones de las organizaciones; dichos efectos sobre la riqueza social deben ser informados. La *Eco-contabilidad* en sus informes entrega a sus usuarios la evaluación de la gestión que la organización ha ejercido sobre la riqueza mencionada. La información contable sociocultural permite la rendición de cuentas por parte de los encargados de la gestión en la organización, así como también ofrece insumos para una adecuada toma de decisiones que, conforme a la *Eco-contabilidad*, T3C, debe contribuir a la óptima acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de la riqueza sociocultural que la organización controla, *en búsqueda de la salvaguardia patrimonial y la eficacia social*. (Mora et al., 2017, p. 91)

Este planteamiento requiere el soporte teórico de las diversas disciplinas y subdisciplinas formales, así como de los múltiples saberes y costumbres tradicionales ancestrales, que con su amalgama forman la cultura de un pueblo o región geográfica.

Concebimos la cultura como el conjunto de conocimientos y actitudes, intelectuales, emocionales, espirituales, referido a los rasgos y características que constituyen la experiencia vital de cada persona en particular y del conjunto de personas que conforman un pueblo. Diversos vectores de esos conocimientos (lingüístico, artístico, estético, plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, científico, religioso, moral, jurídico, agrícola y económico, entre otros) constituyen manifestaciones culturales e identifican a los diversos sectores, conglomerados poblacionales, y de ellos se derivan

las formas organizativas, procedimentales y estructurales que identifican a cada grupo social. En esta línea, la sociocontabilidad pretende reconocer los múltiples patrimonios construidos por los grupos humanos en su trasugar social, en el que tejen continuamente su cultura como una urdimbre de experiencias en los diversos espacios de vida individual y comunitaria.

A continuación, se recogerán algunos términos establecidos como punto de partida para esta reflexión, construidos desde la ecocontabilidad T3C, al tiempo que se propondrán otros elementos necesarios para apuntalar mejor el discurso desarrollado aquí.

2.1 Definiciones propuestas para patrimonio sociocultural y territorio

- **Patrimonio sociocultural:** legado de una comunidad o pueblo, recibido de sus ancestros, transmitido de forma oral, monumental, simbólica o documental y construido a lo largo de su proceso vital. Su significado implica la tradición ancestral de ese pueblo, constituida por sus más profundos valores, que históricamente lo distinguen y lo unen; por tal razón se debe salvaguardar: su conservación permite la vigencia del imaginario que constituye la identidad del grupo.
- **Territorio:** espacio dinámico comunitario, delimitado convencionalmente, con sus características biofísicas, climáticas y paisajísticas, que propician las relaciones sociales, los asentamientos, los sistemas productivos y la toponimia, entre otras características. Todo esto da sentido de pertenencia a los individuos y los cohesiona, constituyéndose en la base geográfico-social que los identifica y une como pueblo.

2.2 Definición propuesta de riqueza y su relación con el patrimonio

La riqueza se concibe como la disposición de bienes o recursos, materiales e inmateriales (representados en elementos externos al propietario[s]), naturales y artificiales, o la tenencia de cualidades y de atributos de excelencia por parte de una persona o colectividad. Si fundimos esta concepción con aquella que alude a las buenas cualidades –características internas del sujeto que ostenta esas cualidades–, nos estaríamos acercando, por una vía alterna y complementaria, a la concepción de patrimonio. Este último viene a ser, entonces, el legado de bienes y de cualidades: lo que las generaciones

precedentes de un pueblo entregan o transmiten a las generaciones presentes y posteriores; sus riquezas, las que deben mantener, conservar y, ojalá, incrementar o potenciar para garantizar su continuidad y permanencia. Por ello, la riqueza debe estar adscrita o encontrarse en correspondencia con un patrimonio.

Concebidos así estos conceptos y vistos en la perspectiva contable de la partida doble, estamos ante el estado contable del balance, cuyos activos son las riquezas y su contrapartida originaria es el patrimonio.

2.3 Control

La palabra control deriva del francés antiguo *controle* que se refería a un registro que lleva un duplicado. Control puede ser el dominio sobre algo o alguien, una forma de fiscalización, un mecanismo para regular algo manual o sistémicamente (...). En el lenguaje de la administración, control es un mecanismo del proceso administrativo creado para verificar que los protocolos y objetivos de una organización cumplen con las normas y las reglas fijadas. El control tiene como objetivo evitar irregularidades y corregir aquello que frena la productividad y eficiencia del sistema. (Mantilla, 2005, p. 56)

El *control* implica la imposición de un conjunto de normas orientadas al alcance de objetivos; la adopción de procedimientos apropiados para comprobar su cumplimiento por parte de los miembros de la organización o de los objetos organizacionales; y la imposición de procedimientos correctivos para encauzar los comportamientos que se han alejado del deber ser preestablecido. En cada una de las dimensiones de la ecocontabilidad, el control podrá adoptar particularidades normativas de aplicación, según el proceso específico de cuidado y vigilancia patrimonial. En este documento, el *control* adopta, además, una visión organizacional de salvaguardia de los valores comunitarios, cuya existencia implica la posesión de un patrimonio que garantiza la pervivencia comunitaria de un pueblo.

2.4 Salvaguardia

La salvaguardia se concibe como el mantenimiento del patrimonio en la perspectiva de fomentar su presencia activa para beneficio de las generaciones presentes y futuras de la comunidad. La conservación patrimonial y su enriquecimiento, a partir de la creatividad humana para incrementar

las riquezas sociales, biológicas y económicas, constituyen el sentido de la salvaguardia que la contabilidad debe sustentar con su rol de informadora vigilante de la riqueza patrimonial.

La salvaguardia va más allá del control: está presente mediante los roles que la contabilidad ejerce cuando determina las desviaciones frente a los objetivos preestablecidos de desarrollo de actividades y la formulación de planes correctivos que promuevan el encauzamiento de los comportamientos sociales, económicos y de sustentabilidad ecológica. En referencia a la dimensión sociocontable, la información sobre prácticas sociales que han dejado de estar presentes en la comunidad puede ser detectada mediante comparación de inventarios históricos de características culturales; a partir de tal información pueden generarse políticas de rescate de prácticas valiosas para la comunidad, tales como la vigencia de los lenguajes, las costumbres carnavalescas o modos históricos de producción agrícola. Todos estos conceptos relacionados con el patrimonio sociocultural sirven de apoyo al proceso contable de identificación, clasificación, valoración, registro, información y control, con el fin de cuidarlo y salvaguardarlo para goce de las generaciones presentes y futuras de las comunidades a las cuales la contabilidad preste su servicio.

2.5 El enfoque de valor y valoración en la sociocontabilidad

Habida cuenta el objetivo de calidad de este trabajo reflexivo, debe contemplarse la representación cualitativa y cuali-cuantitativa de los valores, tarea novedosa para la contabilidad y cuya aplicación constituye una necesidad: sin ella no podríamos acometer el reto de reconocer, caracterizar y valorar el patrimonio sociocultural, uno de los objetivos de esta investigación –y quizás el más complejo–. A diferencia del trabajo adelantado en la dimensión biocontable, cuya metodología de valoración por medio de la unidad de valor ambiental (UVA) se basa en una estructura cuantitativa no monetaria –la dimensión sociocontable–, intentaremos una cuantificación basada en el reconocimiento de las características o atributos cualitativos de la riqueza patrimonial, representadas de forma cualitativa y cuali-cuantitativa. Esto es, se intentará superar la escala meramente nominal para acceder a la ordinal de clasificación-medición de características o manifestaciones culturales.

Valor es un principio ideal que sirve de referencia a los miembros de una colectividad para basar sus juicios respecto de la cualidad intelectual, ético-moral, estética o simbólica de una persona (o de un grupo de perso-

nas) y de sus logros o realizaciones; o respecto a la calidad de un bien en tanto que es deseable y apetecible, por representar algo necesario para el bienestar colectivo o para sustentar la identidad comunitaria, dadas su buenas características sociales. La **valoración**, a su turno, es entendida como el juicio realizado sobre el objeto de estudio. Será cualitativa, cuali-cuantitativa o, de modo excepcional, cuantitativa, según sea pertinente al objeto y al objetivo de representación.

Una vez la sociocontabilidad ha formulado y clasificado las cuentas en planes de cuentas, realiza el reconocimiento y clasificación de los hechos contables para proceder a la medición y valoración de tales hechos en la dimensión sociocultural (valoración cualitativa o cuali-cuantitativa) vía unidades de valor social (UVS).

2.5.1 La UVS

La UVS se ha construido para medir el patrimonio sociocultural. Según las condiciones que identifican a cada vector patrimonial o tipo de patrimonio, podrán formularse características apropiadas para describirlo. En algunos casos, cada una de las características podrá dividirse en subdimensiones; y para cada una de ellas deberán formularse indicadores que permitirán establecer unos términos o quantums clasificatorios a fin de categorizar, a la manera de una taxonomía cuantitativa, la magnitud de los atributos poseídos por las unidades sociales respecto de cualquier tipo de riqueza patrimonial social. Sin embargo, como este proceso debe pasar por las pruebas empíricas pertinentes en una perspectiva relacional de objeto, sujeto y contexto, su formulación teórica puede sufrir variaciones y adecuaciones hasta que su aplicación sea satisfactoria.

Existen muchas posibilidades de caracterizar un patrimonio; abordaremos algunas propuestas al respecto que nos parecen pertinentes. Sin embargo, debe decirse antes que nada que en este tipo de investigación debe ampliarse cuanto sea posible el abanico de características a establecer en el patrimonio por evaluarse, debido a que la multiplicidad de tipos patrimoniales presentes en el espacio territorial de un país o entorno específico es muy amplia. En el caso de Colombia, por tratarse de un país de regiones, plurilingüístico y multicultural, cada tipo patrimonial puede tener ciertas características propias, las cuales exigirán que los patrones cualitativos de evaluación establecidos no sean generales, sino que deben ser formulados

de forma particular; por ello, para cada clase de patrimonio sociocultural deberá realizarse una formulación específica de características u factores de valoración. Por ejemplo, características como ritmo, cadencia o tesitura musical no serán pertinentes para valorar una obra de ingeniería, pero sí lo serán para caracterizar una cultura musical o artística de una región.

Los valores admiten ser clasificados en ciertas jerarquías. A este respecto, una reconocida clasificación comprende los valores **lógicos, éticos y estéticos** propuestos por Munsterberg (citado por Ferrater, 1986, p. 3376) con dos orígenes: espontáneo y consciente. Esta clasificación fue complementada por Rickert Munsterberg (citado por Ferrater, 1986, p. 3376) con los valores **míticos**. Estos criterios pueden aplicarse, por ejemplo, en la valoración de obras de carácter religioso o costumbres relativas a mitos y leyendas. Al respecto, un interesante aporte institucional del Ministerio de Cultura de Colombia propone clasificar los valores en **históricos, estéticos y simbólicos** para la valoración de paisajes culturales; de hecho, ya se han aplicado en la investigación del Paisaje Cultural Cafetero (Osorio *et al.*, 2008).

En el caso del pecio del Galeón San José, el Consejo Nacional del Patrimonio Cultural - CNPC, adscrito al Ministerio de Cultura de Colombia, tuvo en cuenta criterios como **representatividad, singularidad, estado de conservación, repetición e importancia científica y cultural** (contenidos en la legislación colombiana) para declararlo “Bien de Interés Cultural del Ámbito Nacional” (Ministerio de Cultura, 2020); estos pueden ser pertinentes para la valoración de otros pecios o especies sumergidas que puedan encontrarse a futuro.

Otros elementos conceptuales útiles para clasificar las jerarquías cualitativas culturales pueden ser **la responsabilidad, la compensación, el equilibrio y la vida** (Franco, 2019, p. 5) relacionadas con la ontología contable. Estos pueden ser pertinentes para caracterizar otros vectores de saberes culturales similares a la disciplina contable en términos ontológicos, deontológicos o éticos, con características estructurales positivo-normativas y de estirpe moral.

Según lo exijan los temas a tratar, tanto la lógica formal como otros tipos de lógicas (p. ej. la paraconsistente o la lógica difusa), estarán sustentando estas reflexiones.

2.6 Tipos de patrimonio sociocultural, características y metodologías de estudio

Existen dos tipos de patrimonio cultural: material y e inmaterial. El primero se subdivide en bienes muebles y bienes inmuebles.

La Unesco define tres grandes categorías: el patrimonio cultural, el patrimonio natural y el patrimonio en situaciones de conflicto armado.

- El patrimonio cultural incluye el patrimonio cultural material y el patrimonio cultural inmaterial.
- El patrimonio cultural material se subdivide a su vez en:
 - Patrimonio cultural mueble (pinturas, esculturas, monedas, manuscritos, etc.) **Patrimonio cultural inmueble (monumentos, sitios arqueológicos, etc.)
 - Patrimonio cultural subacuático (restos de naufragios, ruinas y ciudades sumergidas, comprende todos aquellos rastros de existencia humana que estén o hayan estado bajo el agua, parcial o totalmente, y que tengan un carácter cultural o histórico).
 - El patrimonio cultural inmaterial abarca las tradiciones orales, artes del espectáculo, rituales, etc.
 - El patrimonio natural comprende los sitios naturales que revisten aspectos culturales como los paisajes culturales, las formaciones físicas, biológicas o geológicas, etc.

Según la Convención de 2003, el Patrimonio Cultural Inmaterial (PCI) –el patrimonio vivo– es el crisol de la diversidad cultural y su conservación, una garantía de creatividad permanente.

La Convención afirma que el PCI se manifiesta en particular en los ámbitos siguientes:

- Tradiciones y expresiones orales, incluido el idioma como vehículo del patrimonio cultural inmaterial
- Artes del espectáculo (como la música tradicional, la danza y el teatro)
- Usos sociales, rituales y actos festivos
- Conocimientos y usos relacionados con la naturaleza y el universo
- Técnicas artesanales tradicionales.

La Convención de 2003 para la Salvaguardia del Patrimonio Cultural Inmaterial define el patrimonio cultural inmaterial más concretamente como los usos, representaciones, expresiones, conocimientos y técnicas que las comu-

nidades, los grupos y, en algunos casos, los individuos reconozcan como parte integrante de su patrimonio cultural.

La Convención incluye también en su definición de instrumentos del PCI los objetos, artefactos y espacios culturales relacionados con las manifestaciones del PCI, estableciendo así la posibilidad de una cooperación efectiva con otros instrumentos normativos internacionales. (“Patrimonio cultural”, s. f.)

Las características de los *patrimonios culturales* son múltiples y suelen no estar soportadas en transacciones de mercado. Los patrimonios culturales representan cruces de saberes prácticos tradicionales y modernos: así lo muestran las culturas regionales de Colombia (antioqueña, llanera, costeña del Caribe, costeña del Pacífico, cundiboyacense, sanandresana, nariñense, valluna, tolimense, santandereana, amazónica, vallenata, guajira, etc.), en las que se combinan saberes musicales, artísticos, arquitectónicos, culinarios, literarios, medicinales, científicos y técnicos, entre otros. La caracterización de estas culturas exige emprender las respectivas investigaciones, cuya realización debe estar impulsada por organismos gubernamentales, instituciones académicas, universidades y centros de investigación.

En consonancia con lo anterior, existen saberes disciplinares que, a partir de la actividad social de estos grupos, han dejado huellas, productos y enseñanzas, los cuales dan lugar a la conformación de corrientes culturales más restringidas que se relacionan con esos saberes, profesiones o gremios. Tales saberes (vectores culturales) son de índole *histórica* (tradiciones, testimonios, documentos); *artística*, *científica* (física, química, biología, matemática, ecológica, etc.), *medicinal* (saberes tradicionales ancestrales, desarrollos científico-técnicos modernos, sistema de salud, calidad de vida); *jurídica*, (constitución, códigos y leyes, derecho positivo, ley de origen, derecho mayor, cultura regulatoria); *política* (organización democrática, gobierno, relaciones políticas nacionales e internacionales, etc.); *ingenieril* (cultura científico-técnica y estética para el desarrollo de: edificios, carreteras, puentes, túneles, fuentes de energía eléctrica, hidráulica, sistemas informáticos, etc.), *geográfica* (cartografía, mapas, documentos), *económica* (procesos productivos y de intercambio, modernos y tradicionales); *sicológica*, *estética*, *arquitectónica* (construcciones, monumentos); *arqueológica* (monumentos, esculturas, pinturas rupestres, tumbas, artesanías, joyas); *lingüística*, *idiomática*, *literaria*, *musical*, *lúdica* (bailes, carnavales, festivales); *artística*, *audiovisual*, *filmica*, *testimonial*, *documental*, *literaria*, *biblio-*

gráfica, museológica, antropológica, ética, educacional, deportiva, y de mitos y religiones (monumentos, tradiciones, literatura, etc.), entre otros.

2.7 El camino para abordar el estudio del patrimonio sociocultural

Todas las características mencionadas tienen origen en las prácticas sociales que se desarrollan en la vida diaria: constituyen acumulados que los núcleos sociales crean y de los cuales se apropian de forma consuetudinaria, muchas veces no planeados, pero que conforman el acervo cultural de una región o país, es decir, su patrimonio social, positivo y negativo.

Tal cúmulo de frentes de reflexión y abordaje demanda métodos y estrategias diversos para su estudio y reconocimiento, así como el concurso de múltiples actores cultores de las disciplinas, experticias y saberes que con sus aportes posibiliten el desarrollo de la sociocontabilidad. El papel del contador en estos procesos será el de coinvestigador o, simplemente, estudioso de los resultados de los procesos investigativos que se hayan publicado y sean pertinentes para establecer las valoraciones adecuadas que permitan formular las caracterizaciones y las cuantificaciones requeridas por las UVS, base de la contabilización del patrimonio social.

2.7.1 La investigación cualitativa en la perspectiva de la sociocontabilidad

Las características de los patrimonios culturales corresponden a formas de pensar, actuar, manifestarse ante un acontecimiento, realizar una actividad, comunicarse mediante lenguajes u otros signos, etc., actos que, en su repetición y aprehendimiento consuetudinario, conforman el acervo cultural de los grupos sociales. Frente al reto de medir-valorar tales acervos, lo pertinente es adoptar estrategias en la vía de la investigación cualitativa.

(...) se podría definir a la investigación cualitativa como una actividad sistemática, de carácter interpretativo, constructivista y naturalista que incluye diversas posturas epistemológicas y teóricas orientadas a la comprensión de la realidad estudiada y/o a su transformación y desarrollo de un cuerpo organizado de conocimientos (...). La propuesta metodológica cualitativa exige la participación de todo agente social implicado y en ella el investigador no puede entenderse como exterior a la realidad que investiga, solo desde el in-

terior de esa realidad puede aprehender los significados construidos por cada sociedad. (Mesías, s. f.)

Reconocidos métodos e instrumentos como la fenomenología, la etnometodología, la investigación-acción participativa (IAP), la cartografía social y la poligrafía social, entre otros, con seguridad contribuirán a los procesos investigativos de la sociocontabilidad. En general, estos últimos deberán ser desarrollados por los mismos integrantes de los grupos culturales o por investigadores institucionales, en los que sería recomendable que participaran profesionales contables que conozcan este enfoque de la contabilidad. Estas metodologías promueven la participación de todos los actores involucrados en la problemática a investigar; evitan la imposición de criterios y prejuicios, reconocen la validez de los puntos de vista diferentes a los del “investigador”; no toman a los sujetos, cuyo entorno se investiga, como objetos; reconocen la sabiduría tradicional; potencian el conocimiento local; y rescatan los modos más antiguos de construcción y producción de conocimiento –colectivos o participativos–.

2.7.2 La medición-valoración en la sociocontabilidad

El acercamiento del investigador al fenómeno patrimonial cultural implica, de partida, que no podrá aspirar a medir-valorar en estricto sentido esos hechos en términos monetarios ni cuantitativos, dado que por su condición estos no pueden operarse de forma plena en las escalas de medición de intervalo o de razón; en cambio, sí acceden a la nominal y, en ciertos casos, pueden hacerlo a la categoría ordinal.

La mencionada clasificación nominal implica la asignación de un nombre que identifique el patrimonio. Por ejemplo, si se trata de un evento artístico carnavalesco, se tomará el nombre por el que es reconocido en la región, el país o el plano internacional. En Colombia, por ejemplo, el Carnaval de Barranquilla o el de Blancos y Negros de Pasto son muestra de riquezas patrimoniales lúdicas o carnavalescas que deben ser reconocidas, caracterizadas e inventariadas para incluirse dentro de las cuentas del patrimonio sociocultural y, en consecuencia, dentro de la sociocontabilidad.

Para un caso de medición-valoración cualitativa, una clasificación ordinal puede alcanzarse mediante la utilización de alternativas de asignación de cantidades a las características cualitativas de la unidad o concepto patrimonial de que se trate. Por ejemplo, cuando se requiere valorar un

patrimonio arquitectónico o artístico ancestral, una de las características del valor histórico puede ser la cantidad de tiempo, medida en años, siglos o milenios, que tiene una construcción, una escultura o una pintura, o un conjunto de ellas. Una vez establecida la fecha aproximada de realización mediante alguna prueba técnica, al ejemplar patrimonial más antiguo se le asignará un valor convencional más alto que al más reciente. Así se dispondrá de un inventario patrimonial que puede clasificarse de mayor a menor, según el número de años de antigüedad de realización o construcción.

La investigación de tipo cualitativo en su enfoque rechaza la pretensión racional de solo cuantificar la realidad humana, en cambio da importancia al contexto, a la función y al significado de los actos humanos, valora la realidad como es vivida y percibida, con las ideas, sentimientos y motivaciones de sus actores. (Iñiguez y Antaki, 1994)

Al interior de las ciencias sociales, y de la psicología en particular, existen tendencias para acercarse a la perspectiva positivista cuantitativista. Sin embargo, la estrategia es criticada porque lo que se realiza mediante esos análisis es una simulación de cuantificación de una realidad discursiva que sigue siendo una interpretación cualitativa. Una de esas vías es la del análisis de contenido.

La valoración de los patrimonios socioculturales tendrá un carácter fundamentalmente cualitativo; podrá derivarse a una medición cuali-cuantitativa cuando las condiciones referidas al patrimonio así lo ameriten, situación que permitiría una evaluación y clasificación de la riqueza patrimonial más objetiva desde la perspectiva contable. Sin embargo, las características y circunstancias propias del patrimonio en estudio serán las que orienten el proceso de medición-valoración sociocontable.

2.8 Elementos lógicos para abordar el estudio del patrimonio sociocultural

Al tener como objeto de estudio el patrimonio sociocultural, la dimensión “sociocontabilidad” debe establecer múltiples metodologías de acercamiento a los diversos problemas de conocimiento, como se mencionó antes. Empero, más allá de ello y en consideración a tal diversidad problemática, es preciso realizar un acercamiento a otro tipo de lógicas diferentes

a la matemática formal, que soporta el conocimiento de las dimensiones económica y biológica contable.

Entre otras, se hará uso de las lógicas paraconsistentes para el estudio de las religiones, mitos y leyendas, cuyos contenidos doctrinales, relatos, tradiciones orales, ideologías, prácticas centenarias, monumentos construidos en memoria de sus héroes o guías espirituales, creencias, prácticas rituales, escritos, poesía y música, constituyen parte del patrimonio cultural inmaterial y material. Su caracterización y valoración posiblemente no deba estar basada en juicios derivados de criterios fundados en la lógica formal bivalente de cierto o falso, positivo o negativo, blanco o negro; en lugar de ello, deberá recurrirse a estrategias diferentes que permitan valoraciones no susceptibles de rechazarse como inválidas o inexistentes por ser contradictorias. La característica principal de las versiones de la lógica paraconsistente es que no admite el denominado principio de explosión, es decir, no incluye el criterio lógico de no contradicción; por ello acepta contradicciones como el aserto cristiano-católico “virgen y madre”.

Veamos algunos ejemplos de estas circunstancias que, con seguridad, se van a presentar en las tareas investigativas que abordaremos a futuro.

Mientras que en las acciones técnicas ordinarias damos por contado que dos entidades diferentes no pueden a la vez ser idénticas, en el discurrir religioso procedemos exactamente a la inversa. Las ideas cristianas de la Virgen Madre y de la Trinidad de Dios –sostiene– son buenos ejemplos de ese segundo proceder. Esos 'misterios' no son lógicos en el sentido corriente del término 'lógica', pero no por eso carecen de significado. Fórmulas así ciertamente significan, sólo que se refieren a una *realidad metafísica* y no a la realidad física como los asertos lógicos comunes. El *carácter contradictorio* de los enunciados religiosos es un índice de que *apuntan a esa realidad metafísica* y de que conciernen más a las *creencias* que a los conocimientos. (Páramo, 1989, p. 30)

El patrimonio religioso –y de modo específico, la creencia cristiano-católica– es una de las bases de la nacionalidad colombiana. Si vamos a realizar un inventario de símbolos que sean válidos para la mayoría de la población de todas las regiones de Colombia, parece que no hay otro mejor que el de la creencia citada. Esta fue impuesta por los invasores españoles durante la conquista y colonia: durante ese periodo, que duró alrededor de tres siglos, los nativos fueron obligados a sangre y fuego a renunciar a sus valores y creencias para adoptar la fe católica. Esta tradición ha permanecido has-

ta nuestros días: incluso hoy, la mayoría de los indígenas cuyos ancestros fueron los más atropellados por los agentes del catolicismo –sacerdotes y militares– son los más fervientes seguidores de esa confesión religiosa. Hoy existe, como legado, un importante patrimonio cultural material e inmaterial derivado de esta veta cultural, que debe ser investigada y valorada por la sociocontabilidad, para lo cual haremos uso de la lógica paraconsistente, entre otras herramientas de análisis.

La cultura educacional también constituye un valioso acumulado patrimonial, cuya valoración requiere del uso de otra versión de la lógica: la llamada lógica difusa.

El origen de la lógica difusa, o borrosa (fuzzy set en inglés), se encuentra en la obra de Lofti Zadeth (1965), cuando en la Universidad de Berkeley (California) aplicó la lógica multivaluada de J. Lukasiewicz (definida en la década de los años veinte) a la teoría de conjuntos. Con ello pudo desarrollar una lógica que, a diferencia de la propia de Boole, contemplaba no sólo las opciones de verdadero y falso, sino también las múltiples variables de respuesta que se encuentran entre ambas

Es decir, la lógica difusa es una alternativa a la lógica discreta en el sentido en que usa grados de pertenencia categorial en vez de adscribirse a categorías –máximas– de orden contrario (todo-nada; blanco-negro).

Traemos a estas páginas una aproximación de las posibilidades que la lógica difusa posee de armar una epistemología de representación que sea fiel al tipo de fenómenos que estudian las Ciencias de la Educación, ya que la educación, además de ser compleja y de poseer otras cualidades propias de los sistemas caóticos, se nos presenta indefinida en su propia esencia (¿cuándo una persona está educada?) y en sus manifestaciones más cotidianas (¿hasta qué punto se ha entendido un concepto o hasta qué nivel se ha orientado a un alumno?). (Ballester y Colom, 2006, p. 995)

Estos son dos casos de posibles proyectos de valoración patrimonial que quizás debamos enfrentar en el futuro y exigirán la utilización de versiones lógicas diferentes a las de la lógica matemática formal, que sí aplicamos en el estudio tanto de la contabilidad económica como de la biocontabilidad –las otras dos dimensiones de la ecocontabilidad–.

3. Vectores patrimoniales negativos que causan entropía social

De forma paralela a los valores positivos, al interior de los procesos sociales germinan y se manifiestan intereses contrarios a los vigentes, de tal manera que se da lugar a dinámicas entrópicas que propenden al establecimiento de condiciones sociales favorables a intereses de nuevos grupos de poder, en contravía del interés de las mayorías sociales.

En un entorno dado algunos indicadores de entropía, serían:

- Oligocracia y concentración de poderes
- Sistema sesgado o inoperante de justicia
- Vigilancia y control cooptados por grupos dominantes
- Concentración de riqueza (ingreso, tierra, activos)
- Altos índices de pobreza y miseria (según índice de Gini u otras bases de medición)
- Desplazamiento forzado
- Asesinato de dirigentes sociales
- Estrategia política del odio y del miedo
- Partidos políticos éticamente contaminados
- Corrupción (gubernamental, empresarial, social)
- Deforestación y contaminación ambiental
- Cultura mafiosa y delictiva (narcotraficantes, sicariato, corrupción social), cínica y oportunista

Los patrimonios negativos serán establecidos mediante el examen de las condiciones específicas de un entorno social. Por ejemplo, si un país como Colombia muestra índices de concentración del ingreso y de pobreza notablemente altos frente a los demás países de la región latinoamericana, puede derivarse de esa comparación la existencia de un pasivo a cargo de la nación; ello implicaría un patrimonio negativo para el conglomerado de Colombia. Estos pasivos serán valorados en UVS específicas para cada tipo de patrimonio. Esta información será base para una gestión más adecuada del gestor responsable –el Gobierno Nacional, en este caso–.

4. Casos prácticos de sociocontabilidad

Como colofón a esta reflexión sobre las posibilidades de estudio e investigación en la nueva rama contable, a la que hemos denominado sociocontabilidad, vamos a desarrollar un ejemplo hipotético de estudio y valoración patrimonial, correspondientes a un patrimonio sociocultural real que posee la nación colombiana: el pecio o especie sumergida, Galeón San José

4.1 Ejemplos de valoración del patrimonio sociocultural

4.1.1 Primer caso: el pecio Galeón San José como patrimonio nacional

A continuación citaremos apartes de un artículo escrito por Vicente Olaya y publicado en el diario *El País* de España el 22 de septiembre de 2019, en el que su autor relata de forma sintética el hecho del naufragio del Galeón San José, hundido en aguas del mar Caribe colombiano, en 1708 y detalla parte de los tesoros que el barco transportaba.

Los 600 metros cúbicos de tesoro que guarda el ‘San José’

A unos 600 metros de profundidad, frente a las costas de Cartagena de Indias (Colombia), yace el pecio que guarda uno de los mayores tesoros subacuáticos del mundo y una parte destacada de la historia de España y Colombia. Se trata del *galeón* San José (40,9 metros de eslora), hundido en la batalla de Barú por la flota británica del comodoro inglés Charles Wagner. El San José, que acababa de cargar riquezas del Virreinato del Perú en la feria de Portobelo (Panamá), se enfrentó el 8 de junio de 1708, sobre las 19.30 horas, al buque insignia de la flota británica, el *Expedition*. Tras enormes andanadas entre ambos navíos, se produjo una tremenda explosión en la nave española y desapareció bajo las aguas en escasos minutos.

Nadie conoce con seguridad la carga que transportaba el San José, ya que el cargamento declarado ante la Corona rondaba el medio millón de pesos de oro, pero la tripulación portaba una cantidad muy superior oculta en diferentes partes del barco: desde la bodega al interior de los cañones para evitar los impuestos reales. Por eso, algunos expertos hablan de que El San José pudo trasladar cuatro, seis y ocho millones de dorados pesos; es decir, unas 200 toneladas de oro, plata y joyas.

El pecio sumergido mantiene el 90 % de la carga original, unos 600 metros cúbicos de riquezas

El Gobierno español, en marzo pasado, *ofreció su ayuda desinteresada las autoridades colombianas para sacar el galeón*. España, según fuentes del Ministerio de Asuntos Exteriores, solo pretende honrar “el cementerio de los marinos españoles” muertos durante la batalla. Según los datos de MAC, en el San José viajaban cerca de 400 militares y un máximo de 160 civiles.

Para obtener los datos de lo que atesoran las aguas colombianas, el norteamericano *Roger Dooley, asesor de MAC*, investigó en el Archivo General de Indias (Sevilla), en el General de Simancas (Valladolid), en la Real Academia de la Historia (Madrid), en la Biblioteca Nacional de España (Madrid), en el Museo Naval (Madrid), en la Biblioteca del Congreso de Estados Unidos y en la Biblioteca Británica de Londres, según la información que ha trasladado al Gobierno de Colombia. Además, la firma suiza introdujo dos robots submarinos –equipados con cámaras, avanzados sistema de búsqueda y dos cajas con tapas de cierre automática– para recabar información y tomar muestras del yacimiento.

El yacimiento de 1074 metros cuadrados incluye lingotes, barras, discos y oro en polvo, así como un número incontable de escudos en popa y babor

Los estudios de los expertos de MAC han determinado que, tras la explosión interna del navío, el trinquete, la proa y el combés se separaron del resto del galeón. A continuación, la quilla y la sobrequilla se fracturaron. “Como consecuencia del peso y la velocidad del hundimiento, el casco perforó el fondo [marino], ya que el 96,2 % está formado por lodo”, se lee en el informe al que ha tenido acceso EL PAÍS.

Hay unos 600 metros cúbicos de riquezas, de estos 400 quedan por encima del lecho marino

Así, se hundió seis metros en la superficie marina y quedó escorado 4,76°. A pesar de la tremenda detonación, el pecio mantiene el 90 % de la carga original, unos 600 metros cúbicos de riquezas. De estos, unos 400 quedan por encima del lecho, mientras que el resto (unos 200), lo hacen por debajo.

¿Y qué han descubierto los sofisticados robots submarinos (Remotely Operated Vehicles, ROV)? Han establecido que el yacimiento ocupa 1.074 metros cuadrados, sobre el que se han realizado 7.807 imágenes de alta resolución.

En estas fotografías se observan 22 cañones de bronce de la Real Fábrica de Sevilla diseñados por la familia holandesa Habet, centenares de piezas de cerámica española (botijos, cántaros y jarras, principalmente), lingotes, barras (del tipo finges bars), discos y oro en polvo, así como un número incontable de escudos de oro esparcidos, principalmente, por la popa y babor.

La proa está hundida unos seis metros en el lecho marino, formado en un 90% por lodos

Además, siempre según los informes de MAC, se han detectado botellas holandesas (de las llamadas de tipo cajón), que contenían ginebra, miles de reales de plata –fueron transportados en decenas de cajas con capacidad cada una para unas 8.000 monedas–, numerosas jeringas de plata para enema, centenares de tazas de porcelana china del periodo K’han Hsi, (1654-1722) –de contrabando, porque no se podían comercializar desde Perú– y un ancla semienterrada, de las siete que llevaba la nave. (Olaya, V., 2019)

A su turno, el 23 de enero de 2020, el Ministerio de Cultura colombiano emitió la Declaratoria en firme del pecio del Galeón San José como Bien de Interés Cultural del Ámbito Nacional:

“El Gobierno de Colombia da un paso histórico para conservarlo con fines no comerciales”, dijo el Ministerio de Cultura en un comunicado. El objetivo del Gobierno es la preservación del patrimonio; que el pecio sea “patrimonio para el disfrute de la humanidad”, para lo cual “se conservará con fines científicos e históricos”. (Agencia EFE, 2020)

Con estos datos se construirá a continuación un listado de elementos hipotéticamente rescatados del fondo del mar, inventariados, clasificados y almacenados en el Museo Naval de la Ciudad de Cartagena de Indias, Colombia. Nuestra tarea consistirá en aplicar los pertinentes criterios de medición-valoración en UVS para registrar esa riqueza patrimonial, controlarla y contribuir a su salvaguardia en beneficio de la sociedad presente y futura del país y del mundo (tabla 2).

TABLA 2. Inventario del pecio Galeón San José					
N.º	Descripción	N.º de unidades ⁴	Antigüedad (años)	Contenido o material	Valor monetario (\$)
1	Monedas de oro de 8 escudos	11 millones	310	Oro	32 billones
2	Reales de plata	2 millones	310	Plata	1 billón
3	Lingotes, barras	84.000	315	Oro	7 billones
4	Discos de oro	1200	312	Oro	20.000 millones
5	Oro en polvo en bolsas	120 kg	312	Oro	9.000 millones
6	Cañones de bronce	22	320	Bronce	50 millones
7	Jeringas de plata	50	315	Plata	50 millones
8	Anclas	7	325	Hierro	50 millones
9	Tazas porcelana china periodo K'han Hsi, (1654)	140	470	Porcelana	150 millones
10	Botellas de ginebra holandesas de tipo cajón	500	313	Vidrio	
11	Botijos, cántaros y jarras	580	330	Cerámica española	200 millones

Fuente: elaboración propia.

4.1.1.1 Explicación de la medición-valoración en UVS_{GSJ}

UVS_{GSJ} es una unidad de valoración cuali-cuantitativa, construida específicamente para valorar el pecio del Galeón San José. Esto implica que obtener el valor final de un objeto en UVS_{GSJ} requiere evaluar el objeto por sus características cualitativas y cuantitativas. En casos como el que nos ocupa, incluirá valores de carácter monetario cuando esta situación pueda presentarse.

En el caso del Pecio del Galeón San José ya se han realizado valoraciones monetarias de algunos de los tesoros: tal es el caso de los escudos de oro. Incluimos esa valoración en este caso hipotético (primera fila de la tabla 1); pero las otras solo fueron creadas para el ejercicio, sin ninguna correspondencia con la realidad.

- El número de unidades se categorizará en puntos para darle un valor que se reflejará en la UVS, así: 100 puntos para elementos > a 10 millo-

⁴ El número de unidades se categorizará en puntos para darle un valor que se reflejará en la UVS, así: 100p >10'; 75>1';50p>1.000; 25p>0.

nes de unidades; 75 puntos para elementos > 1 millón de unidades; 50 puntos para elementos > 1000 unidades y 25 puntos para elementos > 0 unidades.

- La antigüedad en años se categorizará en puntos por siglos, así: más de 4 siglos = 100 puntos; más de 3 siglos = 75 puntos.
- El estado del elemento inventariado en el pecio se distribuirá en 5 categorías: A: excelente = 100 puntos; B: bueno = 75 puntos; C: regular = 50 puntos; D: deteriorado = 25 puntos; E: Inservible = 0 puntos.
- El valor monetario se categorizará así: 100 puntos $\geq$ \$1 billón; 75 puntos $\geq$ 1000 millones; 50 puntos $\geq$ 100 millones; 25 puntos > 0.

TABLA 3. Medición-valoración de las monedas de oro de 8 escudos

N.º	Descripción	# Unid ⁵	Antigüedad (años)	Contenido o material	Estado de conservación ⁶	Valor (\$)	UVSGSJ	Total UVSGSJ
1	Monedas de oro de 8 escudos	11 millones 100 p	310 75 p	Oro	A 100 p	32 billones 100 p	375/4= 93,75	93,75

Fuente: elaboración propia.

Al aplicar los criterios propuestos arriba se tiene lo siguiente: 1) se ha determinado el puntaje por el número de elementos, en este caso por los 11 millones de *escudos de oro*, asignándole 100 puntos; 2) igualmente, por la antigüedad medida en siglos, se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de las monedas, las cuales están excelente estado y por ello se han asignado 100 puntos; y 4) se ha establecido, mediante avalúo técnico, el valor monetario de los escudos de oro –32 billones de pesos colombianos–, por lo que se han asignado 100 puntos. El primer renglón del inventario, *monedas de oro de 8 escudos*, alcanzó 375 puntos. Finalmente, se procede a dividir 375/4 para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento de acuerdo con el procedimiento indicado arriba: el resultado alcanza las 93,75 UVS_{FEM} .

⁵ El número de unidades se categorizará en puntos para darle un valor que se reflejará en la UVS, así: 100p >10'; 75>1'; 50p>1.000; 25p>0

⁶ A: excelente =100p; B:bueno=75p; C: regular=50p; D: deteriorado=25p; E: Inservible=0p

TABLA 4. Medición-valoración de reales de plata								
N.º	Descripción	N.º de unidades y puntaje	Antigüedad (años)	Contenido o material	Estado de conservación ⁷	Valor (\$)	UVSGSJ	Total UVSGSJ
2	Reales de plata	2 millones 75p	310 75 p	Plata	B 75 p	1 billón 100 p	375/4= 81,25	81,25

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con los criterios, 1) se ha determinado el puntaje por el número de elementos, en este caso, por los 2 millones de *reales de plata*, asignándole 75 puntos; 2) por la antigüedad medida en siglos se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de las monedas, que ha sido merecedor de 75 puntos; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, el valor monetario de las monedas, que es de 1 billón de pesos, por lo que se han asignado 75 puntos. El renglón 2 del inventario, *reales de plata*, alcanzó 325 puntos. Finalmente, se procede a dividir 325/4 para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento, siguiendo el procedimiento: $81,25\ UVS_{FEM}^*$

TABLA 5. Medición-valoración de lingotes, barras de oro								
N.º	Descripción	Nº de unidades ⁸	Antigüedad (años)	Contenido o material	Estado de conservación ⁹	Valor (\$)	UVS _{GSJ}	Total UVS _{GSJ}
3	Lingotes, barras de oro	84.000 50 p	315 75 p	Oro	A 100 p	7 billones 100 p	325/4= 81,25	81,25

Fuente: elaboración propia.

Para el caso de los lingotes, 1) se ha determinado el puntaje por el número de *lingotes o barras de oro*, asignándole 50 puntos; 2) por la antigüedad medida en siglos se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado*

⁷ A: excelente =100p; B: bueno=75p; C: regular=50p; D: deteriorado=25p; E: Inservible=0p

⁸ El número de unidades se categorizará en puntos para darle un valor que se reflejará en la UVS, así: 100 p > 10'; 75 > 1'; 50p > 1000; 25 p > 0.

⁹ A: excelente =100p; B: bueno=75p; C: regular=50p; D: deteriorado=25p; E: Inservible=0p.

de conservación de los lingotes, al que se han asignado 100 puntos por ser excelente; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, que el valor monetario de los lingotes asciende a 7 billones de pesos, por lo se han asignado 100 puntos. El renglón 3 del inventario, *Lingotes, barras de oro*, alcanzó 325 puntos. Finalmente se procede a dividir $325/4$ para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: $81,25 UVS_{FEM}$.

TABLA 6. Medición-valoración de discos de oro

4	Discos de oro	1200 50 p	312 75 p	oro	A 100 p	20.000 millones 75 p	$300/4=$ 75	75
---	---------------	--------------	-------------	-----	------------	-------------------------	----------------	----

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con los criterios propuestos, 1) se ha determinado el puntaje por el número de *discos de oro*, asignándole 50 puntos; 2) por la antigüedad medida en siglos se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de los discos, al que se han asignado 100 puntos por ser excelente; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, el valor monetario de los discos, que de 20.000 millones de pesos; por ello se han asignado 75 puntos. El renglón 4 del Inventario, *discos de oro*, alcanzó 300 puntos. Finalmente se procede a dividir $300/4$ para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: $75 UVS_{FEM}$.

TABLA 7. Medición-valoración de oro en polvo en bolsas

5	Oro en polvo en bolsas	120 Kgkg 25 p	312 75 p	Oro	A 100 p	9.000 millones 75 p	$275/4=$ 68,75	68,75
---	------------------------	------------------	-------------	-----	------------	------------------------	-------------------	-------

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con los criterios propuestos, 1) se ha determinado el puntaje por el número Kg. de *oro en polvo en bolsas*, asignándole 25 puntos; 2) por la antigüedad medida en siglos, se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* del oro, al que se han asignado 100 puntos por ser excelente; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, el valor monetario del oro, que asciende a 9000 millones de pesos,

por lo que se le han asignado 75 puntos. El renglón 5 del inventario, *del oro en polvo en bolsas*, alcanzó 275 puntos. Finalmente se procede a dividir $275/4$ para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: $68,75\ UVS_{FEM}$.

TABLA 8. Medición-valoración de Ccañones de bronce								
6	Cañones de bronce	22 25 p	320 75 p	Bronce	C 50 p	50 millones 25 p	$175/4=$ 43,75	43,75

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con los criterios propuestos, 1) se ha determinado el puntaje por los 22 *cañones de bronce*, asignándole 25 puntos; 2) igualmente, por la antigüedad medida en siglos se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de los cañones, los cuales están oxidados y en muy regular estado, por lo que se han asignado 50 puntos; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, que el valor monetario de los cañones en el mercado de coleccionistas asciende a 50 millones de pesos, por lo que se han asignado 100 puntos. El renglón 6 del Inventario, *cañones de bronce*, alcanzó 175 puntos. Finalmente se procede a dividir $175/4$ para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: $43,75\ UVS_{FEM}$.

TABLA 9. Medición-valoración de Jeringas de plata								
7	Jeringas de plata	50 25 p	315 75 p	Plata	B 75 p	50 millones 25 p	$200/4=$ 50	50

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con los criterios propuestos, 1) se ha determinado el puntaje por las 50 *Jeringas de plata*, asignándole 25 puntos; 2) igualmente, por la antigüedad medida en siglos se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de las jeringas, al que se han asignado 75 puntos por su buen estado; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, que el valor monetario de la jeringas en el mercado de coleccionistas asciende a 50 millones de pesos, por lo que se han asignado 25

puntos. El renglón 7 del inventario, *Jeringas de plata*, alcanzó 200 puntos. Finalmente se procede a dividir $200/4$ para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: $50 UVS_{FEM}$.

TABLA 10. Medición-valoración de Anclas de hierro

8	Anclas de hierro	7 25 p	325 75 p	hierro	D 25 p	50 millones 25 p	$150/4=$ 37,5	37,5
---	------------------	-----------	-------------	--------	-----------	------------------------	------------------	------

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con los criterios propuestos, 1) se ha determinado el puntaje por las 7 *Anclas de hierro*, asignándole 25 puntos; 2) igualmente, por la antigüedad medida en siglos, se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de las *anclas*, al que se han asignado 25 puntos por encontrarse estas oxidadas y en mal estado; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, que el valor monetario de las *anclas* en el mercado de coleccionistas asciende a 50 millones de pesos, por lo que se han asignado 25 puntos. El renglón 8 del Inventario, *Anclas de hierro*, alcanzó 150 puntos. Finalmente se procede a dividir $200/4$ para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: $50 UVS_{FEM}$.

TABLA 11. Medición-valoración de tazas, porcelana china

9	Tazas porcelana china periodo K'han Hsi, (1654)	140 25 p	470 100 p	porcelana	B 75 p	150 millones 50 p	$250/4=$ 62,5	62,25
---	--	-------------	--------------	-----------	-----------	----------------------	------------------	-------

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con los criterios propuestos, 1) se ha determinado el puntaje por las 140 *Tazas porcelana china*, asignándole 25 puntos; 2) igualmente, por la antigüedad medida en siglos se han asignado 100 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de la *porcelana*, al que se han asignado 75 puntos por encontrarse esta en buen estado; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, el valor monetario de la *porcelana* en el mercado de coleccionistas, de 50 millones de pesos, por lo que se han

asignado 50 puntos. El renglón 9 del Inventario, *anclas de hierro*, alcanzó 150 puntos. Finalmente se procede a dividir 250/4 para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: 62,25 UVS_{FEM} .

TABLA 12. Medición-valoración de botellas de ginebra								
10	Botellas de ginebra holandesas de tipo cajón	500 25 p	313 75 p	Vidrio	B 75 p	500 millones 50 p	225/4= 56,25	56,25
Fuente: elaboración propia.								

De acuerdo con los criterios propuestos, 1) se ha determinado el puntaje por las 500 *botellas de ginebra*, asignándole 25 puntos; 2) igualmente, por la antigüedad medida en siglos se han asignado 75 puntos; 3) se ha determinado el *estado de conservación* de las *botellas*, al que se han asignado 75 puntos por encontrarse estas en buen estado; 4) así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, que el valor monetario de licor añejo en el mercado de especialistas asciende a 500 millones de pesos, por lo que se han asignado 50 puntos. El renglón 10 del Inventario, *botellas de ginebra*, alcanzó 225 puntos. Finalmente se procede a dividir 225/4 para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron y establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento: 56,25 UVS_{FEM} .

TABLA 13. Medición-valoración de botijos, cántaros y jarras								
11	Botijos, cántaros y jarras	580 25 p	330 75 p	cerámica española	B 75 p	200 millones 50 p	225/4= 56,25	56,25
Fuente: elaboración propia.								

Siguiendo los criterios propuestos arriba: 1° se ha determinado el puntaje por el número de los 580 *Botijos, cántaros y jarras*, asignándole 25 puntos; 2° igualmente, por la antigüedad medida en siglos, se han asignado 75 puntos; 3° se ha determinado el *estado de conservación* de los *Botijos, cántaros y jarras*, los cuales están buen estado y por ello se han asignado 75 puntos; así mismo se ha establecido, mediante avalúo técnico, el valor monetario de los elementos en el mercado de antigüedades, de 200 millones

de pesos; por ello se han asignado 50 puntos. El renglón 11 del Inventario, *Botijos, cántaros y jarras*, alcanzó 225 puntos. Finalmente se procede a dividir $225/4$, para determinar el puntaje promedio de los 4 factores que se consideraron, para establecer el valor en UVS_{FEM} del elemento, siguiendo el procedimiento arriba indicado, alcanzando $56,25 UVS_{FEM}$

TABLA 14. Inventario y criterios de clasificación-valoración sociocontable del pecio Galeón San José

N.º	Descripción	N.º de unidades ¹⁰	Antigüedad (años)	Contenido o material	Estado de conservación ¹¹	Valor (\$)	UVSGSJ	Total UVSGSJ
1	Monedas de oro de 8 escudos	11 millón 100 p	310 75 p	Oro	A 100 p	32 billones ¹² 100 p	$375/4=93,75$	93,75
2	Reales de plata	2 millones 75 p	310 75 p	Plata	B 75 p	1 billón 100 p	$325/4=81,25$	81,25
3	Lingotes, barras	84.000 50 p	315 75 p	Oro	A 100 p	7 billones 100 p	$325/4=81,25$	81,25
4	Discos de oro	1200 50 p	312 75 p	Oro	A 100 p	20.000 millones 75 p	$300/4=75$	75
5	Oro en polvo	120 kg 25 p	312 75 p	Oro	A 100 p	9.000 millones 75 p	$275/4=68,75$	68,75
6	Cañones de bronce	22 25 p	320 75 p	Bronce	C 50 p	50 millones 25 p	$175/4=43,75$	43,75
7	Jeringas de plata	50 25 p	315 75 p	Plata	B 75 p	50 millones 25 p	$200/4=50$	50
8	Anclas	7 25 p	325 75 p	Hierro	D 25 p	50 millones 25 p	$150/4=37,5$	37,5
9	Tazas porcelana china del periodo K'han Hsi, (1654)	140 25 p	470 100 p	Porcelana	B 75 p	150 millones 50 p	$250/4=62,5$	62,25

¹⁰ El número de unidades se categorizará en puntos para darle un valor que se reflejará en la UVS, así: $100 p > 10'$; $75 > 1'$; $50 p > 1000$; $25 p > 0$.

¹¹ A: excelente = 100 p; B: bueno = 75 p; C: regular = 50 p; D: deteriorado = 25 p; E: inservible = 0 p.

¹² 11 millones de monedas de oro de 8 escudos (27 g de oro c/u) total = 297,66 ton. X \$109.000 c/u = Aprox. \$ 32 billones de pesos/\$ 3200 = US \$ 10.000'000.000. Cálculo realizado en julio de 2017 (Notimérica, 2018). A la fecha, puesto que la tasa de cambio del dólar ronda \$ 4000, se han perdido 2 billones de pesos.

N.º	Descripción	N.º de unidades	Antigüedad (años)	Contenido o material	Estado de conservación	Valor (\$)	UVSGSJ	Total UVSGSJ
10	Botellas de ginebra holandesa de tipo cajón	500 25 p	313 75 p	Vidrio	B 75 p	500 millones 50 p	225/4= 56,25	56,25
11	Botijos, cántaros y jarras	580 25 p	330 75 p	Cerámica española	B 75 p	200 millones 50 p	225/4= 56,25	56,25
Total del patrimonio								706 UVSGSJ

Fuente: elaboración propia.

Una vez terminada la evaluación, y a la luz de los criterios acordados para este estudio, podremos obtener el total del patrimonio encontrado en el pecio Galeón San José en Unidades de Valor Sociocultural, UVS_{GSJ} . En la práctica, el proceso contable continuará informando y controlando este inventario, como soporte a los gestores de este patrimonio (tabla 14).

4.2 El análisis sociocontable

Este componente de la sociocontabilidad es un desarrollo metodológico complementario de la valoración patrimonial. Ha sido formulado con el propósito de aprovechar una diversidad de estudios de libre disposición, realizados por entidades de diferente orden (académicas, institucionales, públicas y privadas) con cobertura local, nacional o internacional, de tal suerte que sea posible formular análisis focales, referidos a los intereses de la sociocontabilidad y tendientes a evaluar circunstancias sociales, culturales, económicas, educativas, etc. Esto con el fin de establecer o resaltar resultados dignos de dar a conocer a la sociedad en general, o a grupos organizacionales o poblacionales específicos, y resaltar los resultados positivos y negativos a favor o a cargo de los gestores responsables de las actividades analizadas.

En tal sentido, numerosas circunstancias han de identificarse, analizarse e interpretarse desde la perspectiva del análisis de la riqueza patrimonial o de sus falencias, asunto propio de la sociocontabilidad, aun cuando la base de reconocimiento del hecho no haya sido identificada y reconocida originalmente por el proceso sociocontable. Por ejemplo, un estudio sobre el estado de salud y morbilidad realizado para Colombia por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística colombiano (DANE),

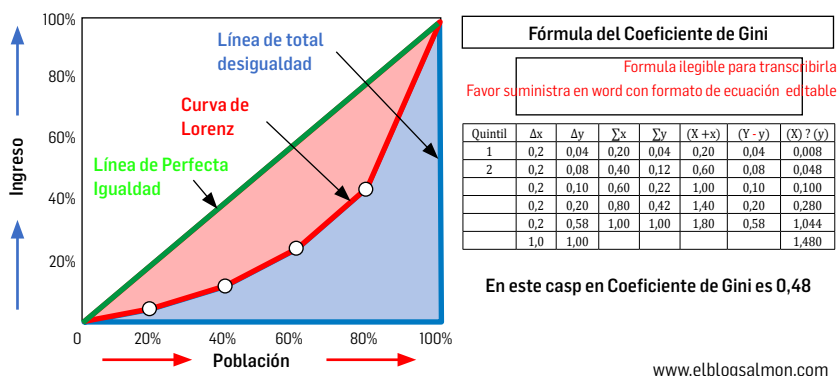
o bien una investigación sobre estado de la educación y los progresos científicos en el mundo realizada por la Unesco, seguramente serán desarrollados con una metodología de encuesta y de confrontación empírica documental, *in situ*, en los territorios estudiados. Pero cualquiera de esas fuentes de datos puede ser tomada como base de análisis e interpretación de la sociocontabilidad bajo la perspectiva del análisis patrimonial, y en tal sentido habría de permitir establecer información contable cualitativa o cuali-cuantitativa, útil para la toma de decisiones y la administración del patrimonio (cualquiera sea el área) cuando se requiera.

4.2.1 Casos de análisis sociocontable

A continuación vamos a presentar dos casos de análisis socio-contable derivados del estudio que ha realizado el Departamento Nacional de Planeación de Colombia, DNP y el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, sobre el índice de Gini relativo a los ingresos y a la propiedad de la tierra, en Colombia.

4.2.1.1 Primer caso: análisis de resultados del índice de Gini para Colombia (DNP, s.f.)¹³ 2006-2018

Caso 1a: la concentración del ingreso en Colombia. El índice o coeficiente de Gini es una medida económica que sirve para calcular la desigualdad de ingresos, de posesión de activos o de otro elemento que está distribuido entre los ciudadanos de un territorio, región o país.



¹³ Proyectados por el DNP.

El **Coefficiente de Gini** se basa en la **Curva de Lorenz**, que es una representación gráfica de una función de distribución acumulada, y se define matemáticamente como la proporción acumulada de los ingresos totales (eje y), que obtienen las proporciones acumuladas de la población (eje x). La línea diagonal representa la **igualdad perfecta de los ingresos**: todos reciben la misma renta (el 20 % de la población recibe el 20 % de los ingresos; el 40 % de la población el 40 % de los ingresos, etc.). En la situación de máxima igualdad o equidad distributiva, el Coeficiente de Gini es igual a cero (el área A desaparece): **a medida que aumenta la desigualdad, el Coeficiente de Gini se acerca al valor de 1**. Este coeficiente puede ser considerado como la proporción entre la zona que se encuentra **entre la línea de la igualdad y la curva de Lorenz** (marcada con “A” en el diagrama) sobre el área total bajo la línea de igualdad. Es decir, $G = A / (A + B)$. También es igual a $A*2$, dado que $A + B = 0,5$. (Moreno, 2010)

Como se ha resaltado, Colombia ha mostrado tradicionalmente altos índices de pobreza y miseria. La concentración de la riqueza es una constante que ha causado que este país esté clasificado como uno de los diez más injustos del mundo (134 entre 144 [Index Mundi, s. f.]), a la vez que se ubica dentro de los 40 países que más alto PIB alcanzan (Banco Mundial, s. f.). La concentración del ingreso es un rasgo que identifica a Colombia, en tanto muestra registros para el índice de Gini superiores a 50. Podemos constatar lo anterior en la serie de registros de los últimos 13 años con mediciones, expuesta en la tabla 15.

TABLA 15. Serie de valores Gini de ingresos para Colombia, 2006-2018													
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gini real	58,66	58,88	56,05	55,92	55,51	54,18	53,53	53,90	53,80	52,20	51,70	50,80	51,70
Gini ideal factible	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Pasivo en UVSCI-G	23,66	23,88	21,05	20,92	20,51	19,18	18,53	18,90	18,80	17,20	16,70	15,80	16,70

Fuente: elaboración propia con base en datos del DANE y el DNP.

El mejor escenario corresponde a la distribución absolutamente equitativa con un Gini de 0: es un escenario utópico, pues ningún país tiene un

registro inferior a 24. Se ha elegido un Gini de 35 porque es el valor medio para el 80 % de los 144 países registrados en la clasificación elaborada por Index Mundi (s. f.), y por ser el registro que más países muestran. Además, es una meta alcanzable en un periodo aproximado de 20 años si no se siguen políticas socioeconómicas desestabilizadoras, sino con una visión de redistribución del ingreso menos conservadora que aquellas mostradas por los gobiernos pasados y el actual.

Si observamos la serie de 13 años que muestra la tabla 15 podemos constatar que, bajo el mandato del presidente Juan Manuel Santos, sin ser un modelo de gobierno redistribuidor, se bajó el índice en casi 5 puntos: de 55,51 a 50,80. Desde que existen registros del Gini, Colombia nunca había experimentado tal cambio, también visible en el último cuatrienio del gobierno de Álvaro Uribe (2006-2010). Los primeros registros de este índice, que se remontan a la década de 1980, mostraban guarismos cercanos a los actuales; y desde 1999 hasta 2009, esto es, durante el gobierno de Andrés Pastrana y el primer cuatrienio de la administración de Uribe, el índice mostró tendencia a subir o mantenerse por encima de 55.

Desde el año 2007, el pasivo que resulta de la comparación anual del índice real con el ideal factible ha cedido terreno: ha pasado de 23,88 puntos o UVS_{CI-IG}^{14} a 16,70 UVS_{CI-IG} . Queda pendiente la tarea de establecer cómo se comportará el índice en el futuro, en especial durante el cuatrienio del presidente Iván Duque. Sus políticas, aplicadas durante el segundo semestre de 2018 e influenciadas por la posición conservadora y favorable a la concentración del ingreso, se materializaron en medidas orientadas a gravar a la clase media en beneficio de los grandes capitales. Esto parece haber incidido en el Gini de 2018, que frente al 2017 muestra un incremento de casi un punto.

Caso 1b: la concentración de la propiedad de la tierra en Colombia.

Un caso mucho más crítico que el expuesto radica en el comportamiento del Gini rural aplicado para establecer la concentración en la tenencia de la tierra en Colombia. Como lo anotábamos en el análisis del subfactor 1-16, “Calidad de la administración de tierras”, el país no ha superado la herencia colonial, relacionada con el oligopolio de la propiedad de tierras: a dos siglos de haber dejado de ser una colonia de España, el dominio de las tierras continúa como en aquella época, cuando los encomenderos administraban

¹⁴ UVS , concentración del ingreso - índice de Gini.

el territorio en representación del Rey. Muchos de esos encomenderos, que eran criollos distinguidos y afectos a la corona, se quedaron con las tierras: sus herederos son los terratenientes de hoy, buena parte de ellos enriquecidos aún más con tierras fruto de las expoliaciones y destierros realizadas, con engaños o bajo amenazas, a campesinos que se ven obligados a huir de sus territorios para salvar su vida. En este sentido, el número de desplazados en Colombia por obra de fuerzas paramilitares, aliadas con terratenientes principalmente, asciende a más de 8 millones de personas, es decir, cerca del 20 % de la población del país (Acosta y Giraldo, 2019).

Durante los siglos XIX y XX, Colombia nunca dejó de vivir bajo la amenaza permanente de la guerra interna, en gran medida por el problema de la tenencia de la tierra. Ahora, en el siglo XXI, cuando que se ha intentado realizar un proceso de paz, negociación en la que se planteado adelantar una pequeña reforma agraria, los terratenientes han salido a denunciar supuestas acciones contra la propiedad privada, bastión intocable del sistema político y económico que rige en el país. El fenómeno de la concentración de tierra y de la oposición de parte de los propietarios a tan siquiera escuchar sugerencias sobre alguna hipotética redistribución a partir, por ejemplo, de recibir compensaciones a precios de mercado, ha causado una situación aberrante de dominio terrateniente en el país; medida a través del índice de Gini rural, lo hizo merecedor del quinto lugar entre los países más concentradores de la propiedad rural (tabla 16).

TABLA 16. Índice de Gini rural mundial-diez primeros lugares

GINI para la propiedad rural 2015 (Suescún y Fuerte, 2017)		
Lugar	País	Índice
1	Barbados	94
2	Paraguay	94
3	Rep. Checa	92
4	Chile	91
5	Colombia	90
6	Kirguizistán	90
7	Qatar	90
8	Venezuela	88
9	Brasil	86
10	Nicaragua	86

Fuente: elaboración propia.

No es sistemático en Colombia, hacer el estudio continuado de este indicador para la propiedad rural. En la tabla 16 hemos podido presentar 5 registros, tomados de fuentes diferentes, que, sin embargo, parecen ser coherentes en sus valores; muestran una tendencia creciente, a pesar de que parte de un crecido índice de 86 en el año 2005 para terminar en el año 2017 con un valor cercano a los 90 puntos, dato que muestra un leve decremento de 0,5 puntos, comparado con el dato de 2015.

TABLA 17. Índice de Gini rural para Colombia y valoración sociocontable

Concepto	2005	2011	2014	2015	2017
Fuente de datos	Segrelles Serrano (2018)	Segrelles Serrano (2018)	Segrelles Serrano (2018)	DANE	IGAC
Gini rural real – tenencia de tierra	86	89	88	90,2 (Suescún y Fuerte, 2017)	89,7 (Redacción El Tiempo, 2016)
Índice ideal poco factible -cálculo propio	35	35	35	35	35
Pasivo	(51)	(54)	(53)	(55,2)	(54,7)

Fuente: elaboración propia con base en Segrelles Serrano (2018) y datos del DANE y el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC).

Los datos arrojados por este análisis del pasivo o deuda que el Estado colombiano tiene con su pueblo arrojan una conclusión vergonzosa: este pasivo es impagable. Por más esfuerzos que hagan los gobiernos, opinamos que la diferencia es tan grande entre el ideal vigente en la mayoría de los países y lo que se vive en Colombia, que se tendría que fundar un nuevo país para pagar esta deuda. Además, en lugar de verse disminuido este pasivo, en esta serie se demuestra que, por el contrario, en 12 años se ha incrementado en un 7 %: esto es, una deuda imposible de asumir.

Suescun y Fuerte (2018) anotan lo siguiente al respecto:

(...) según el Censo de 2015, el Gini resulta ser 0,902. Este sería el grado de concentración de la propiedad de la tierra con uso agropecuario en Colombia en UPA [unidades de producción agropecuaria] reconocidas como privadas en territorios no colectivos: ¡la propiedad de la tierra en Colombia está muy próxima a la concentración absoluta!

En este mismo sentido, Segrelles (2018) anota lo siguiente en la síntesis de su trabajo:

La desigualdad en el reparto de la tierra en Colombia y la consiguiente pobreza rural es la causa principal del conflicto armado que ha vivido el país durante más de cincuenta años. La concentración de la tierra en pocas manos, el poder de la agroindustria y los ganaderos, así como la preeminencia de una agricultura orientada más a la exportación que al consumo interno, hacen necesaria una reforma agraria que vaya más allá de la mera redistribución de tierras, pues el campesinado necesita una democratización del campo mediante el acceso a los insumos, al crédito y a la asistencia técnica, además de infraestructuras, educación, vivienda y sanidad. Las nuevas legislaciones agropecuarias y rurales, nacidas en el seno del proceso de paz y con el fin de gestionar la etapa posterior al conflicto armado, son incompletas, tienen muchas limitaciones y no modifican sustancialmente el origen de todos los problemas: la estructura de la propiedad de la tierra.

Es muy posible que este fenómeno de concentración de la propiedad de la tierra se esté agravando en Colombia por cuanto el gobierno de Iván Duque, elegido para el periodo 2018-2022, está comprometido con un programa orientado a favorecer al gran capital, terrateniente y empresarial, y desconocer lo acordado en el proceso de paz con las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia - FARC. Las dos reformas tributarias agenciadas y parcialmente impuestas durante los años 2018 y 2019, así como los intentos fallidos para derogar la Justicia Especial para la Paz en el Congreso y ante la Corte Constitucional, son testimonios dicientes de esto. Los estudios estadísticos sobre el Gini rural le darán la respuesta a esta hipótesis.

5. Conclusiones

Cerramos esta reflexión con la firme intención de seguir contribuyendo al debate de la fundamentación más adecuada y firme de la disciplina contable, así como de sus derivaciones y aplicaciones, de tal suerte que esto traiga, ante todo, más justicia social en la distribución de los recursos económicos, sustentabilidad de nuestro ecosistema y mantenimiento de nuestro patrimonio tridimensional. El trabajo del Gicic apenas ha comenzado, a pesar de completar cerca de una década de investigación y difusión de

los alcances y logros. Sin embargo, la misión emprendida es tan compleja y abarcadora, que cada vez vemos más lejano el objetivo.

Cada uno de los subsistemas de la ecocontabilidad encarna sus propios problemas de conocimiento teórico y de desarrollo aplicativo. Empero, la coordinación e intercomunicación de los tres subsistemas genera una complejidad que nos reta de forma permanente a continuar la tarea de construir el nuevo camino para la disciplina contable.

El subsistema sociocontable de la ecocontabilidad T3C, desarrollado en este artículo, incursiona en un campo que la contabilidad no había reconocido como propio antes de su formulación; solo se había asomado a él de forma tímida, a través de la contabilidad social o de la contabilidad de recursos humanos como derivaciones dependientes de la contabilidad financiera empresarial. En la propuesta contenida en este trabajo, la orientación es diferente: pretende, de una parte, adelantar el reconocimiento del patrimonio sociocultural en sus diversas manifestaciones vectoriales; y de otra, incursionar en el análisis sociocontable, actividad que le permitirá a la disciplina establecer panoramas informativos de nuevo tipo, complementando los estudios estadísticos y los análisis económicos con los criterios de identificar activos y pasivos sociales, con el fin de poner de presente tanto las riquezas socioculturales, como los pasivos o deudas que el Estado o los organismos que ejercen el poder en el entorno, local, regional o nacional tienen con la sociedad.

Este es tan solo un trabajo pionero, si se quiere, que contiene un conjunto de propuestas investigativas; estas requieren el apoyo decidido de investigadores contables que le apuesten al crecimiento y fortalecimiento disciplinal contable, en el propósito de contribuir desde este saber al buen vivir y a la eficacia social del patrimonio colectivo. Concluimos con la invitación a los lectores, investigadores y personas interesadas en este mensaje para que se sumen al reto de hacer de la sociocontabilidad un saber comprometido y militante, en la búsqueda de la justicia y del bienestar colectivo.

Referencias

- Acosta, M. y Giraldo, S. (2019). *Nueve millones de historias construyen la memoria del conflicto armado en Colombia*. Canal Trece. <https://canaltrece.com.co/noticias/victimas-conflicto-armado-9-abril/>.
- Amigo, A. (2019). ¿Qué es la contabilidad social y ambiental? *Revista Activos*, 16(30), 127-152.
- Ariza, D. (1990). Una aproximación dialéctica de la Contabilidad. *Lúmina*, 1. <https://doi.org/10.30554/lumina.01.1110.1996>.
- Ballester, B. y Colom, C. (2006). Lógica Difusa, una nueva epistemología para las Ciencias de la Educación. *Revista de educación*, 340, 995
- Banco Mundial (s. f.). *GDP (current US\$)*. https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?year_high_desc=true.
- Bucheli, Castillo y Villarreal. (2009). *Medir el patrimonio cultural: un desafío para la contabilidad*. Cuadernos de Contabilidad, 10(26), 51-65.
- Congreso de Colombia (2016). *Acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera*. https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Fotos2016/12.11_1.2016nuevoacuerdofinal.pdf.
- De Sousa Santos, B. (2009). *Una epistemología del Sur: la reinención del conocimientos y la emancipación social*. Clacso; Siglo XXI.
- Departamento Nacional de Planeación - DNP (s. f.). *Objetivos de Desarrollo Sostenible, Agenda 2030*. <https://www.ods.gov.co/es/dataexplorer?state=%7B%22goal%22%3A%221%22%2C%22indicator%22%3A%221.1.1.G%22%2C%22dimension%22%3A%22COUNTRY%22%2C%22view%22%3A%22line%22%7D>.
- Díaz Inchicaqui, M. (2003) La contabilidad social: origen y paradigmas. *Revista Quipukamayoc*, primer semestre, 31-42.
- Escobar, A. (1999). *El final del Salvaje*. CERC; Icanh.
- Ferrater, J. (1986). *Diccionario de Filosofía*. Alianza Editorial.
- Franco, D. (2019). *Hacia unos fundamentos ontológicos de la Eco-contabilidad* (tesis de Maestría en Contabilidad), Universidad Libre, Bogotá.
- García, M. (1980). *Contabilidad Social. Del sistema de circulación económica a los modelos de Cuentas Nacionales*. Ministerio de Hacienda de España.
- Gómez Villegas, M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de

- la contabilidad medioambiental empresarial. *Revista de Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 55-78
- Gray, R. (2002). Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: Hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales. *Contabilidad y Auditoría*, 17.
- Hauque, S. y Di Russo de Hauque, L. (2012). Contabilidad Social: el eje integrador de las ramas contables. *Escritos Contables y de Administración*, 3(2), 75-114.
- Index Mundi (s. f.). *Índice de Gini - Ranking de países*. <https://www.indexmundi.com/es/datos/indicadores/SI.POV.GINI/rankings>.
- Iñiguez, L. y Antaki, C. (1994). El análisis del discurso en psicología social. *Boletín de Psicología*, 44, 57-75.
- Larrinaga, C. (1997). Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26, 957-991.
- Machado, M. (2004). Dimensiones de la Contabilidad Social. *Revista Legis Internacional de Contabilidad y Auditoría*, 17.
- Mesías, O. (s. f.). *La investigación cualitativa*, Universidad Central de Venezuela, Doctorado en Urbanismo, Seminario de Tesis. https://www.academia.edu/22351468/LA_INVESTIGACION_CUALITATIVA.
- Ministerio de Cultura (2020, 12 de febrero). *Gobierno emite Declaratoria en firme de Galeón San José como Bien de Interés Cultural del Ámbito Nacional*. <https://www.mincultura.gov.co/prensa/noticias/Paginas/Gobierno-emite-Declaratoria-en-firme-de-Gale%C3%B3n-San-Jos%C3%A9-como-Bien-de-Inter%C3%A9s-Cultural-del-%C3%81mbito-Nacional.aspx>.
- Mora, G., Mejía, E. y Montes, C. (2017). *Marco conceptual de la contabilidad social, camino de la sociocontabilidad*. Universidad del Quindío.
- Moreno, M. (2010). ¿Qué es el Coeficiente de Gini? El Blog Salmón. <https://www.elblogsalmon.com/conceptos-de-economia/que-es-el-coeficiente-de-gini>.
- Notimérica (2018). *¿A cuánto asciende el valor del tesoro del Galeón San José?* <https://www.notimerica.com/cultura/noticia-cuanto-asciende-valor-tesoro-galeon-san-jose-2018052512227.html>.
- Olaya, V. (2019, 22 de septiembre). *Los 600 metros cúbicos de tesoro que guarda el 'San José'*. El País. <https://elpais.com/cultura/2019/09/19/>

- actualidad/1568911855_433197.html.
- Patrimonio cultural (s. f.). En *EcuRed*. https://www.ecured.cu/Patrimonio_Cultural.
- Páramo, G. (1989). *Lógica de los Mitos: lógica paraconsistente* (ponencia). V Congreso de Antropología en Colombia, Villa de Leyva.
- Quijano, A. (1988). *Modernidad, identidad y utopía en América Latina*. Sociedad & Política Ediciones.
- Quinche, L. (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia*, 16(1).
- Redacción El Tiempo (2016). *El 64 % de hogares rurales no cuentan con acceso a la tierra*. El Tiempo. <https://www.eltiempo.com/economia/sectores/desigualdad-en-la-propiedad-de-la-tierra-en-colombia-32186>.
- Restrepo, E. (2012). *Intervenciones en teoría cultural*. Ediciones UC.
- Rodríguez, D. y Sánchez, L. (2013). Implicaciones Contables del Origen y Evolución del Concepto de Contabilidad Socioambiental. *Sinapsis*, 5, 86-95. 2013.
- Segrelles Serrano, J. (2018). La desigualdad en el reparto de la tierra en Colombia: obstáculo principal para una paz duradera y democrática. *Análisis de Geografía*, 38(2), 409-433.
- Suescún, C. y Fuerte, A. (2017). *La escandalosa desigualdad de la propiedad rural en Colombia*. Razón Pública. <https://razonpublica.com/la-escandalosa-desigualdad-de-la-propiedad-rural-en-colombia/>.

La teoría fundamentada como método de investigación para el desarrollo de la educación contable

Luz Mery Ortiz Sánchez^a

Información del artículo

Recibido: 04/08/2020

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL:

I23

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a3>

Sugerencia de citación

• Ortiz, L. (2020). La teoría fundamentada como método de investigación para el desarrollo de la educación contable. Revista Visión Contable, 22, 60 – 77. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a3>

Grounded Theory as a Research Method for Accounting Education Development

Resumen

En este artículo se hace una revisión bibliográfica sobre la teoría fundamentada como método de investigación para la construcción de conocimiento desde la propuesta de Strauss y Corbin, a la cual se integran otras fuentes que aportan elementos a la discusión. Se incluyen la evolución, esencia, elementos y propósitos de esta metodología, con el fin de reconocer los aspectos que pueden ser favorables para su aplicación en investigaciones relacionadas con la educación contable –de modo específico, aquellas relacionadas con el aporte de la contabilidad en la construcción del pensamiento crítico de los futuros profesionales contables–. Se encuentra que es posible emplear la teoría fundamentada cual método para desarrollar investigaciones cualitativas y mixtas. En el caso específico del área contable se evidencia que este método de investigación no se ha tenido en cuenta ni se ha aplicado, por lo que constituye una alternativa para la construcción de teoría en educación contable.

Palabras clave

Teoría fundamentada; Método de investigación; Educación contable.

Abstract

In this paper, a bibliographic review is carried out on grounded theory as a research method for the construction of knowledge from the proposal of Strauss and Corbin, to which other sources that contribute to the discussion are integrated. The evolution, essence, elements and purposes of this methodology are included, in order to recognize the aspects that may be favorable for its application in research related to accounting education –specifically, those related to the contribution of accounting in the construction of critical thinking of future accounting professionals–. It is found that it is possible to use grounded theory as a method to develop qualitative and mixed investigations. In the specific case of the accounting area, it is evident that this research method has not been taken into account or applied, thus becoming an alternative for the construction of theory in accounting education.

Keywords

Grounded theory; Research method; Accounting education.

^a Candidata a *magistra* en administración, Universidad Católica Luis Amigó. Especialista en Docencia Investigativa Universitaria. Contadora Pública, Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid. Docente investigadora de la Universidad Católica Luis Amigó e integrante del grupo de investigación Contabilidad, Ambiente y Sociedad – Contas de la misma universidad. Correo electrónico: luz.ortizsa@amigo.edu.co.

Introducción

La educación contable en Colombia ha sido objeto de estudio para investigadores que, si bien han puesto en discusión aspectos importantes en la formación de los profesionales en contabilidad, no han mostrado los resultados requeridos para resolver las profundas dificultades de formación que persisten. Al hacer un recorrido por dichas investigaciones se evidencia que en su desarrollo metodológico, y en particular en cuanto al método y técnicas de recolección de información, se centran en la descripción de los resultados de las entrevistas, encuestas –sesgadas en algunos casos– y opiniones que no logran un proceso sistemático y de análisis de los datos: no hay profundización en los planteamientos ni se aporta a la construcción de resultados de alto impacto teórico. Lo anterior hace evidente la necesidad de proponer alternativas metodológicas, en particular respecto del método de investigación, que aporten a la construcción de teoría encaminada hacia la solución de los problemas afrontados por la educación contable. En este sentido, el presente artículo pretende mostrar las bondades de la teoría fundamentada para el logro de ese fin.

Como referente de aplicación, García (2015), con su investigación sobre “modelos de conocimiento científico escolar en un grupo de maestros de programas de Contaduría Pública”, utiliza la teoría fundamentada como método de investigación: sigue el proceso metodológico propuesto por Strauss y Corbin que consiste en describir las unidades de análisis; establecer el ordenamiento conceptual; y plantear la teorización –en este caso, el resultado de la investigación corresponde a cuatro modelos de conocimiento científico escolar (MCCE)–, lo cual constituye un aporte valioso a la educación contable. Esta investigación es un referente importante que valida la aplicación de la teoría fundamentada como método de investigación para el desarrollo de investigaciones futuras.

Pese a lo anterior, y al margen de los aportes que ofrece la aplicación de la teoría fundamentada como método de investigación, en el área contable no existen suficientes evidencias de su aplicación; esto resulta una limitante para investigaciones futuras en este campo. De otra parte, quienes optan por utilizar la teoría fundamentada como método se ven en la obligación de “romper” con el esquema tradicional de investigación, por cuanto no hay lugar a planteamientos preconcebidos; esto es, deben estar dispuestos a construir nuevo conocimiento, más que a aplicar simples procedimientos metodológicos.

El propósito de esta revisión es presentar la teoría fundamentada como método para investigaciones netamente cualitativas o mixtas. Para ello se hará primero un recorrido por las características de la investigación cualitativa y cuantitativa, junto con los métodos de investigación utilizados por cada una. Luego, se describirán el origen y evolución de la teoría fundamentada, para luego centrarse en su carácter de método de investigación –se indicarán con precisión en este punto las etapas de descripción, ordenamiento conceptual y teorización–. Por último, se abordará la teoría fundamentada como método para la educación contable: se plantearán aspectos relevantes por los cuales se la considera una alternativa favorable para la construcción de teoría.

1. Aspectos generales

En el mundo de la investigación se plantean dos alternativas al resolver los problemas de la sociedad, lo que implica concepciones y formas de abordarlos diferentes: los enfoques cuantitativo y cualitativo. El primero requiere un proceso metódico, sistemático y ordenado, en el cual se proyecta el trabajo de acuerdo con la estructura lógica de decisiones y estrategias cuyos resultados son respuestas adecuadas a los problemas que se plantean. Si bien este enfoque ostenta esas particularidades, no podría decirse que ofrece procesos estandarizados para la validación de cualquier tipo de investigación. Es necesario reconocer que la aproximación cualitativa está ligada a las estructuras del positivismo, en especial aplicadas a las ciencias exactas y naturales (Monje, 2011).

De alguna manera, los problemas de corte social inicialmente fueron abordados bajo los esquemas utilizados por las ciencias naturales, con lo que se desconocían las diferencias marcadas en los objetos de estudio y las finalidades de investigación. El enfoque cuantitativo, está ligado a la necesidad de medición, validación y verificación; mientras que, por el enfoque cualitativo, “se entiende cualquier tipo de investigación que produce hallazgos a los que no se llega por medio de procedimientos estadísticos u otros medios de cuantificación” (Strauss y Corbin, 2002. p.19). Está centrado en la necesidad de comprensión e interpretación de los fenómenos sociales con fundamentos en la hermenéutica, principalmente.

El pensamiento hermenéutico parte del supuesto que los actores sociales no son meros objetos de estudio como si fuesen cosas, sino que también significan, hablan son reflexivos. También pueden ser observados como objetividades que toman decisiones y tienen capacidad de reflexionar sobre su situación, lo que los configura como seres libres y autónomos ante la simple voluntad de manipulación y de denominación. (Monje, 2011. p. 12)

Pese al histórico predominio del enfoque cuantitativo sobre el cualitativo, existen avances en el reconocimiento del carácter científico del segundo: se reconoce que los estudios enmarcados en él son una forma diferente y alternativa de generar conocimientos científicos; a través de ellos se puede extraer información valiosa que permite comprender la dinámica interna y externa de los hechos estudiados, en aras de explicar su naturaleza mediante la interpretación inductiva, y con la aplicación de diferentes métodos y técnicas (Sánchez, 2019).

Existen, entonces, dos formas diferentes de construir conocimientos. Como se ha dicho, este artículo se concentra en los cualitativo, con lo que se hará referencia a continuación a los aspectos relacionados con el proceso o diseño metodológico de este enfoque.

Los objetivos de una investigación cualitativa pueden orientarse a la descripción, la explicación o la comprensión (Monje, 2011; Ugalde y Balbastre, 2013). En cuanto a la formulación del problema, la pregunta se orienta al establecimiento de relaciones causales y funcionales, o de sentido. El establecimiento de categorías de análisis también es propio de este tipo de investigaciones: permiten describir los procesos y hechos sociales. Se utiliza en este tipo de investigaciones el método inductivo, dado que permite hacer exploraciones, descripciones y comprensiones a partir de los fenómenos estudiados; esto, a su vez, permite que los sujetos interactúen en el contexto social, compartiendo el conocimiento propio y de su realidad (Monje, 2019).

Monje (2019, citando a Bonilla y Rodríguez, 1997. p.125) afirma lo siguiente sobre el diseño de la investigación cualitativa:

el diseño no configura un marco fijo e inmodificable, sino un punto de referencia que indica qué se va a explorar (objetivos), cómo debe procederse (la estrategia) y qué técnicas se van a utilizar (la recolección). Aunque se espera que el diseño se vaya ajustando durante el proceso, ninguna etapa debe iniciarse sin tener claramente delimitados el qué, el cómo y una apreciación tentativa de los resultados eventuales”.

El mismo autor plantea la existencia de varios tipos de investigación cualitativa, dentro de las cuales pueden nombrarse etnografía, fenomenología (descriptiva o interpretativa), método bibliográfico o historia de vida, estudio de caso, análisis del discurso y de contenido, investigación-acción participativa y teoría fundada o fundamentada. Empero, todos comparten un rasgo: se centran más en el proceso que en los resultados (Monje, 2011). Las particularidades que caracterizan a cada uno de estos tipos de investigación cualitativa se remiten a su esencia y objetivos, como se plantea en la tabla 1.

TABLA 1. Tipos de investigación cualitativa

Tipo de investigación	Característica	Objetivo
La etnografía	Es una manera de acceder a las culturas entendidas estas de una manera amplia.	Descubrir y generar teoría Comprender a una comunidad y su contexto cultural sin partir de presuposiciones o expectativas.
La fenomenología	Centra su énfasis sobre lo individual y sobre la experiencia subjetiva.	Indagar la esencia del significado de una vivencia. Monje (2011) cita a (Field y Morse, 1985).
El método biográfico o la historia de vida	Las experiencias personales suelen reflejar tanto la vida como el contexto histórico social en el que obrar de esa persona cobra sentido.	Reconstruir el contexto de una época o de una comunidad científica o cultural desde la perspectiva interpretativa de las personas involucradas.
El estudio de caso	El estudio intensivo y profundo de los diversos aspectos de un mismo fenómeno o entidad social. Exige un marco teórico para analizar e interpretar los datos recolectados.	Comprender el significado de una experiencia.
El análisis de contenido y del discurso	Interpreta el material estudiado con la ayuda de algunas categorías analíticas destacando y describiendo sus particularidades.	Verificar la presencia de temas, palabras o conceptos de un contenido.
La investigación acción participativa	Las personas construyen la realidad en la que viven. Plantea intervención e investigación.	Generar acciones para la transformación de la realidad social de las personas involucradas.
Teoría fundamentada	Mediante ciertos procedimientos interpretativos y de codificación construye inductivamente teoría sobre un fenómeno.	Generar teoría a partir de los datos en el proceso de realización de la investigación.

Fuente: elaboración propia con base en Monje (2011).

Azuero (2019) reconoce que todos los planteamientos inductivos contemplan complejidad y alcance en el abordaje de la investigación socioeducativa, y requieren que se experimenten clasificaciones y categorías que aportan al desarrollo conceptual en la investigación. Así mismo, apunta que la diversidad de tipologías favorece la existencia de una pluralidad de términos usados con diferentes sentidos, los cuales en ocasiones dificultan la definición de un marco común y homogéneo, en lugar de simplificar el proceso investigativo –incluso se yuxtaponen en algunos casos–.

Enunciar de manera concreta los tipos de investigación cualitativa no tiene otro sentido que reconocer su existencia e importancia para la comprensión de los fenómenos sociales de acuerdo con las necesidades particulares de los objetos de estudio y los objetivos del investigador. Se tiene con esto el interés particular de profundizar en las bondades de la teoría fundamentada como metodología y su dinámica de campo para la construcción de teoría, cuando el objeto de estudio está enmarcado en la salud, educación y, especialmente, en las ciencias de administración o gestión, lo cual justifica profundizar en su análisis.

2. La teoría fundamentada como método

Para iniciar, es preciso reconocer el origen y evolución de la teoría fundamentada. Bonilla y López (2016) lo plantean de forma sintetizada en tres épocas:

1. *Escuela clásica*, creada por Glaser y Strauss en 1967: en ella se mezclan elementos cuantitativos y cualitativos, con lo que el sujeto toma parte activa en el proceso investigativo desde una perspectiva metodológica, pero no se la define claramente.
2. Planteamientos de Strauss y Corbin, vinculados a lo que denominan *escuela reformulada*: esta postura se distanció en algunos aspectos de la propuesta original al promover el interaccionismo simbólico, lo que permitió el acercamiento de la teoría a otras disciplinas. Se marcó un gran avance frente a la primera época, en la medida en que se definió con claramente una metodología y se emplearon la entrevista y la observación como fuente de información.
3. *Escuela constructivista*: entrado el siglo XXI, y fundamentada en la escuela clásica, se gestó la tercera escuela, liderada por Charmaz. En ella se integran las experiencias subjetivas del investigador en la medida en

que reúnen sus valores y creencias con las condiciones del objeto de estudio. Lúquez y Fernández (2016) hacen referencia a esta evolución.

Fuentes más recientes dan cuenta de una cuarta escuela, *posmodernista*, liderada por Clarke, cuya relevancia se encuentra en la inclusión de tres mapas: circunstanciales; mundos-arenas sociales; y posicionales. Sin embargo, suscita controversia: para unos, esta escuela se aleja de la propuesta original de teoría fundamentada; mientras que para otros solo se trata de diferentes enfoques al abordar la realidad. (De la Espriella y Gómez, 2018; Hernández *et al.*, 2011).

Con lo anterior, es claro que existe una dinámica permanente de construcción de la teoría fundamentada en elementos como procedimientos, métodos, dato, proyecto de investigación, validación, fundamentos originales, investigaciones realizadas y teoría, como lo plantean Hernández y Sánchez (2008). Actualmente se reconocen vigentes las cuatro escuelas que sostienen y dinamizan en términos epistemológicos y metodológicos la teoría fundamentada. Sin embargo, Strauss y Corbin ofrecen más claridad al aplicarla, en tanto proponen técnicas y procedimientos que guían al investigador.

Antes de abordar aspectos teóricos y metodológicos propios de la teoría fundamentada, vale la pena resaltar su importancia con las palabras de Strauss y Corbin (2002): “más que un conjunto de procedimientos, ofrecemos una manera de pensar el mundo y de mirarlo que puede enriquecer la investigación de quienes deciden usar nuestra metodología” (p. 19). Ese planteamiento es tenido en cuenta por muchos investigadores como el motivo fundamental para usar la teoría fundamentada en la construcción de nuevo conocimiento en las ciencias sociales. Strauss y Corbin (2002) indican a este respecto que la utilizan profesionales de educación, enfermería, negocios, trabajo social, psicología y arquitectura, así como especialistas en comunicación y antropólogos sociales. Para este trabajo es de especial interés referir la utilización en las ciencias de la educación, lo cual se muestra con estudios como el que plantean Morita *et al.* (2017) sobre las competencias profesionales y el de García (2017) al indagar sobre las realidades de la enseñanza en la contabilidad.

Además, Strauss y Corbin (2002) indican de forma explícita el impacto que quieren generar en quienes conozcan y utilicen la teoría fundamentada:

Queremos que adquieran una manera de pensar acerca de los datos y del mundo en que viven. Deseamos que se cuestionen, que salgan con facilidad

de lo que ven y escuchan y se eleven al nivel de lo abstracto y luego puedan regresar a moverse otra vez al nivel de los datos. Queremos que aprendan a pensar comparativamente y en términos de propiedades y dimensiones, de modo que puedan ver con facilidad qué es igual y qué es diferente. La importancia de esta metodología es que proporciona un sentido de visión, de a dónde quiere ir el analista con la investigación. Las técnicas y procedimientos (el método), por otra parte, proporcionan los medios para llevar esta visión a la realidad. (p.17)

De esa forma se plantea un método de investigación que procura la construcción de teoría a partir de los datos que se obtienen de los sujetos de investigación. Los datos se “refieren a las entrevistas, notas de campo a partir de la observación, videos, periódicos, memorandos, manuales, catálogos y otras modalidades de materiales pictóricos o escritos” (Silverman, 1993 citado por Strauss y Corbin, 2002, p. 64). Esos datos se convierten en la esencia de la teoría fundamentada, lo cual se corrobora con los planteamientos de Glaser y Strauss (1967), luego retomados por Strauss y Corbin (2002) y Charmaz (2013, citado por Bonilla y López, 2016). Sin embargo, vale la pena referirse a que los dos primeros: si bien se centran en el dato para el desarrollo de la investigación, presentan una concepción diferente (tabla 2), fundamentada en la relación que hacen Hernández y Sánchez (2008).

TABLA 2. Perspectiva del dato		
	Glaser y Strauss	Strauss y Corbin
Dato	Se obtiene sin esquemas preconcebidos que tengan como resultado una teoría sustantiva.	Se obtiene a través de un paradigma de codificación que denota condición causal.

Fuente: Hernández y Sánchez (2008, p. 129).

Una vez reconocida la esencia, se hace referencia a la definición de la teoría fundamentada desde Glaser y Strauss (1967, citados por Restrepo, 2013, p. 126): “es una propuesta metodológica que busca desarrollar teoría a partir de un proceso sistemático de obtención y análisis de los datos en la investigación social”.

Así mismo, y como se indicó, Strauss continua el desarrollo de la teoría fundamentada con Corbin, que según Restrepo (2013) se distancia en algu-

nos aspectos de los planteamientos que había construido con Glaser (no se detallan las divergencias por cuanto no son objeto de estudio en este escrito).

En cuanto a la definición, se amplía el concepto a

una teoría derivada de datos recopilados de manera sistemática y analizados por medio de un proceso de investigación. En este método, la recolección de datos, el análisis y la teoría que surgirá de ellos guardan estrecha relación entre sí. Un investigador no inicia un proyecto con una teoría preconcebida. Más bien, comienza con un área de estudio y permite que la teoría emerja a partir de los datos. (Strauss y Corbin, 2002, p. 22)

Al abordar la teoría fundamentada se reconocen elementos esenciales que deben ser tenidos en cuenta al momento de utilizarla: procedimiento, método, datos, proyección de investigación, validación y teoría (Restrepo, 2013). Esto es, la fortaleza de esta metodología radica en su intencionalidad, definición y elementos.

El uso de la teoría fundamentada ha experimentado un gran auge ante la diversidad de problemas que no pueden resolverse vía métodos positivistas, además de la necesidad de comprender e interpretar la realidad de manera holística. No solo ha destacado la cantidad de investigaciones bajo esta teoría, sino su calidad, lo cual se considera un aporte positivo para compartir experiencias en el campo de la investigación social (Lúquez y Fernández, 2016).

En tanto método, Strauss y Corbin definen la teoría fundamentada como “conjunto de procedimientos y técnicas para recolectar y analizar datos” (2012, p.11). Para Bonilla y López (2016), implica en ejercicio de recolección y análisis de datos en paralelo; es flexible en la medida en que puede combinar métodos cuantitativos y cualitativos, así como generar metodologías apropiadas para abordar el objeto de estudio y dar lugar a teoría.

Es preciso ahora centrarse en la metodología en tanto “forma de adquirir conocimiento sobre el mundo social” (Strauss y Corbin, 2002, p. 12) que permite recoger de manera concreta el método mediante el cual el investigador desarrolla su trabajo. Es fundamental destacar que, como metodología, la teoría fundamentada abarca tres grandes aspectos. El primero, la *descripción*, se realiza sobre objetos, personas, escenas, acontecimientos, acciones, emociones, estados de ánimo y aspiraciones que son objeto de estudio. Debe dar cuenta del propósito, el público y el observador –quien realiza la descripción–. Ese proceso se considera base para interpretaciones

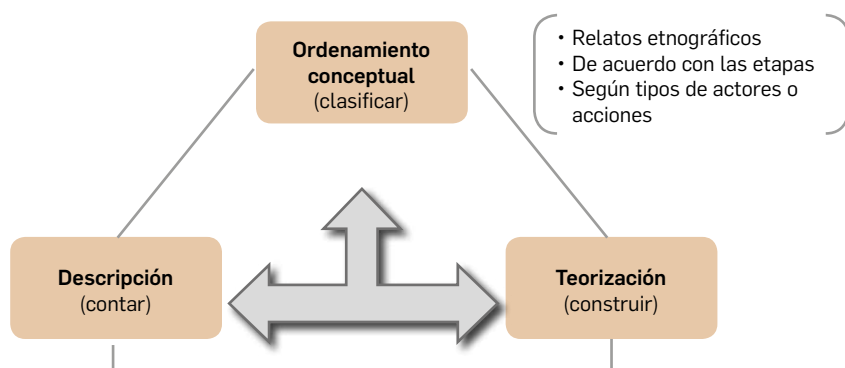
que tendrán lugar en fases posteriores de la investigación. El segundo, aspecto, el *ordenamiento conceptual*, corresponde al momento en que organizan los datos en categorías o clasificaciones de acuerdo con propiedades y dimensiones. Se plantean tres tipos de ordenamiento:

- Relatos etnográficos
- Etapas o pasos
- Tipo de actores o acciones.

Esto permite al investigador establecer diferencias entre las situaciones descritas.

Lo anterior constituye la base para el tercer aspecto, la *teorización*: ostenta la mayor importancia entre los tres porque, como se ha indicado, es el objetivo último de la teoría fundamentada. En la teorización se conciben las ideas bajo un esquema lógico, sistemático y explicativo. Es necesario, por tanto, tomar decisiones en cuanto a qué, cuándo, dónde, cómo y quién, interrogantes propios de la investigación. La figura 1 sintetiza los planteamientos de Strauss y Corbin (2002) respecto de la teoría fundamentada como metodología.

FIGURA 1. Aspectos de la teoría fundamentada en tanto metodología



Fuente: elaboración propia a partir de Strauss y Corbin (2002).

Desde la perspectiva metodológica también “intervienen dos grandes estrategias: el método de comparación constante y el muestreo teórico”, se-

gún Bonilla y López (2016, p. 307). Estos autores citan a Soneira (2006) para indicar que el método de comparación constante implica tres acciones a ejecutarse de forma simultánea por parte del investigador: 1) recolección; 2) codificación; y 3) análisis de los datos. Lúquez y Fernández (2016), y Glaser y Strauss (1967, citados por Restrepo, 2013) comparten esta apreciación.

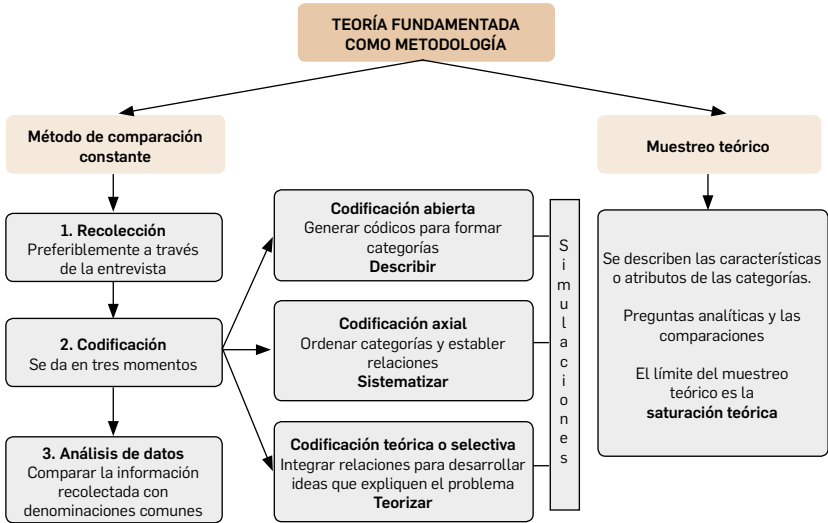
De modo particular, existen tres tipos de codificación abierta, axial y teórica (o selectiva); Strauss y Corbin, (2002) los describen en detalle. Lúquez y Fernández (2016), en cambio, se refieren a ellos en términos más sucintos, los cuales se reproducen a continuación:

[la codificación abierta] consiste en dividir y codificar los datos en conceptos y categorías. Durante esta etapa de análisis, el investigador codifica los distintos incidentes en categorías. Posteriormente, se lleva a cabo la codificación axial que consiste en comparar los nuevos datos con las categorías resultantes de anteriores comparaciones. Al relacionar las categorías entre sí, se elaboraron hipótesis. Cuando las relaciones establecidas son insuficientes, se continúa con el muestreo teórico en la búsqueda de nuevos casos que aporten más información y permitan explicar los conceptos y precisar la teoría. Se continúa con la codificación selectiva, que consiste en integrar las categorías para reducir el número de conceptos y delimitar así la teoría. (2016. p.108)

El muestreo teórico, por su parte, pretende maximizar las oportunidades de comparar acontecimientos, incidentes o sucesos para determinar cómo varía una categoría en términos de sus propiedades y dimensiones. Este ha de cumplir dos condiciones: 1) el hallazgo repetido de esos rasgos en los datos cuando se revisan situaciones determinadas en la investigación; y 2) que tales elementos sean conceptos condicionados a las variaciones una categoría principal (Strauss y Corbin, 2002, p. 220). Es importante resaltar que, en el muestreo teórico, el investigador ha de considerar de forma permanente la inclusión o exclusión de elementos de las categorías de acuerdo con las propiedades que se determinaron hasta que los haya agotado, labor que se logra a través de la llamada *saturación teórica* (Hernández *et al.*, 2011).

La figura 2 sintetiza los aspectos de las estrategias más relevantes de la teoría fundamentada como metodología.

FIGURA 2. Estrategias metodológicas de la teoría fundamentada



Fuente: elaboración propia con base en Bonilla y López (2016), Lúquez y Fernández (2016), y Morita et al. (2017).

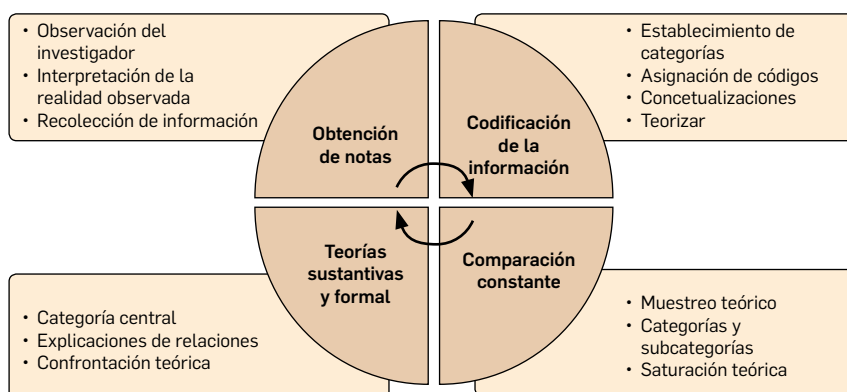
Después de plantear el método de comparación constante y el muestreo teórico, corresponde mostrar otros aspectos que forman parte de la estructura de la teoría fundamentada. Ha de hacerse referencia, por un lado, a la *construcción de teorías* que contempla la teoría sustantiva, entendida como aquella en la que se da una interacción permanente entre el investigador y los datos recolectados una vez observado el fenómeno de estudio (está relacionada con las categorías que fueron definidas en etapas anteriores), y de ese proceso surgirán hipótesis que requieren ser validadas; y de otro lado, a la *teoría formal*, que corresponde al resultado de la validación y confrontación de las teorías sustantivas. (Giraldo, 2011 y Glasser y Strauss, 1967, citados por Lúquez y Fernández, 2016).

Sigue en el proceso el mecanismo analítico al que Strauss y Corbin (2002) denominan *matriz condicional secuencial*, que corresponde a un conjunto de ideas, acción/interacción (proceso), condiciones/consecuencias (estructura) y la naturaleza evolutiva y dinámica de los acontecimientos. Esto es, el reconocimiento de las condiciones, las respuestas de los actores y las consecuencias que resultan de esa interacción. Se convierte esto en una guía para el investigador al momento realizar el muestreo teórico;

su propósito es establecer la relación del fenómeno estudiado y el contexto en los niveles macro y micro (estructura).

Los anteriores planteamientos permiten acercarse a los fundamentos conceptuales y metodológicos de la teoría fundamentada. La figura 3 presenta de manera resumida su estructura. Cabe decir que, al organizarla, se encuentran diferencias entre las fuentes consultadas (las cuales se han venido referenciando); para efectos de esta disertación se tomó la decisión de construirla a partir de Hernández *et al.* (2011)

FIGURA 3. Estructura de la teoría fundamentada



Fuente: construcción propia a partir Hernández, Herrera, Martínez, Páez, & Páez (2011)

Este recorrido por la teoría fundamentada como metodología y método para investigaciones cualitativas lleva a afirmar que esta permite explicar datos extraídos de la realidad social desde la óptica de disciplinas como la medicina –pionera en su aplicación–, la psicología, la sociología y la educación. En relación con esta última, la teoría fundamentada se convierte en una alternativa significativa en el desarrollo de investigaciones cualitativas frente a las cuantitativas, a las que antaño les había correspondido la validación científica de forma exclusiva.

3. La teoría fundamentada cómo método para la educación contable

En las últimas décadas se han discutido en Colombia las problemáticas de la educación contable; ello ha permitido consolidar una tradición investigativa, alimentada por la participación activa de contadores públicos en eventos académicos y, en años más recientes, un aumento de publicaciones académicas. Este último, que en principio se dio en revistas de divulgación, pasó al terreno de las publicaciones indexadas como fruto de trabajos de investigación realizados por docentes de diversas universidades del país. Dichos resultados son aportes de la comunidad académica contable, cuyo interés dista de la óptica puramente técnica y pragmáticas de la disciplina.

Desde la anterior perspectiva, “las principales preocupaciones sobre educación contable han girado alrededor de temáticas como modelos pedagógicos, currículo y preparación docente en temas como problemáticas sociales y educación y fines de la formación” (García, 2015, p. 66). Así se sintetizan los ejes centrales de las discusiones de la comunidad académica contable. Algunos de sus miembros, pese a no haber tenido una formación de base en el campo educativo, han optado por realizar estudios de posgrado en esta línea, con lo que han tenido la posibilidad de abordar posturas críticas frente a la manera en que están formándose los futuros contadores públicos.

Cuando se hace un recorrido por los investigadores que abordan la línea de investigación en educación contable se encuentran autores como Barragán (2008), Cortés (2006) y Martínez (2002; 2008), solo por mencionar algunos. Ahora bien, ha de hacerse especial énfasis en los aportes de Fabiola Loaiza Robles (2009; 2011): en esos trabajos, la autora relaciona la producción académica alrededor del tema en el periodo 2000-2009, en busca de establecer relaciones con la pedagogía crítica como categoría primaria en su investigación (García, 2015).

Entre estudios más recientes sobre educación contable se destacan también los de Marlon David García, investigador que aborda el proceso de enseñanza-aprendizaje desde el dilema de la enseñanza como fundamento en el conocimiento y lo que efectivamente ocurre en el aula de clase, respecto al sentido técnico e instrumental (García y Botero, 2014). De modo particular, cabe nombrar su investigación sobre modelos de conocimiento científico escolar en un grupo de maestros de un programa de Contaduría Pública.

La mayoría de las investigaciones colombianas sobre el tema que nos ocupa han utilizado los métodos tradicionales de las ciencias sociales, lo

que ha permitido que en su mayoría aporten al diagnóstico de la educación contable en diferentes momentos. Sin embargo, los aportes a la solución de los problemas que han identificado son incipientes. Con lo anterior, toma relevancia en este trabajo recurrir a investigaciones que han utilizado métodos alternativos de investigación: García (2015) logró establecer cuatro modelos de conocimiento científico escolar (MCCE) de docentes con la aplicación de la teoría fundamentada, a través de las nombradas notas, codificación de la información, comparación constante y teorías sustantiva y formal (figura 3). Esto constituye un aporte teórico para la educación contable, a la vez que un referente para investigaciones posteriores.

Con este tipo de investigaciones y de lógicas se ha podido determinar que es posible desarrollar investigaciones de enfoque cualitativo o mixto en educación contable con el uso de la teoría fundamentada como método. Esto ha permitido trascender los límites del diagnóstico y generar nuevo conocimiento. En ese sentido, es importante resaltar que, además del avance en lo teórico, los aportes de García (2015) tienen explicación empírica en la educación contable nacional, con lo cual se tornan en referente indiscutible para investigaciones en esa línea.

Existe un especial interés por abordar la investigación en el campo de la educación. De allí la importancia de este recorrido por los aspectos más relevantes de la teoría fundamentada: se pretende transformarla en soporte metodológico del trabajo investigativo sobre pensamiento crítico de dominio específico para la toma de decisiones de los estudiantes de la Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables de la Universidad Católica Luis Amigó, a partir de los elementos que les aporta la contabilidad en el proceso de formación profesional.

En una fase posterior de la investigación que dio origen a este artículo, y vez se haya aplicado la teoría fundamentada en su ejecución (cuyos resultados se mostrarán en escritos futuros), se espera contribuir desde el apartado teórico al desarrollo de la educación contable, y de modo fundamental, al papel de la contabilidad en la construcción del pensamiento crítico de los futuros profesionales contables, en aras de asegurar su acertada inserción en el contexto laboral. En palabras de Loaiza (2011), “la pedagogía crítica entraría a fortalecer estas sendas en el sujeto, buscando que sea capaz de usar esos códigos disciplinarios a partir de su capacidad de preguntar, de su capacidad de conjeturar y de construir” (p. 174).

Es claro que la contabilidad debe aportar a la toma decisiones de las organizaciones desde una senda crítica, lo cual se logrará cuanto el

individuo tiene que colocarse frente al conocimiento, no sumergirse en el conocimiento, sino ser capaz de usarlo, pero para poder usar el conocimiento necesita algo fundamental, y es la capacidad de recuperar su propia capacidad de discernimiento, su propia capacidad de pensar, de brindarle sentido a la relación con el conocimiento a partir de algo que le es externo, que va a surgir de su capacidad de ubicarse en un momento, es un sujeto que se compromete en teoría y en práctica; si ello no sucede, entonces, el proceso didáctico ha fallado. (Loaiza, 2011. p. 175)

4. A modo de conclusiones

La teoría fundamentada, planteada inicialmente por Glaser y Strauss (1967) y luego por Strauss y Corbin (2002), constituye una alternativa metodológica con grandes oportunidades para el desarrollo de la educación contable porque, ante todo, se concibe como una forma de abordar la investigación y los datos que de ella se obtienen, lo que requiere un análisis profundo y constante de la información que se recolecta como unidad de análisis. En tanto método, ofrece una serie de procedimientos que posibilitan su aplicación en investigaciones de enfoque cualitativo o incluso mixto; y propone una estructura que orienta la forma de llevar a cabo el proceso de investigación (los mencionados descripción, ordenamiento conceptual y teorización).

Las investigaciones en educación contable que se han desarrollado hasta el momento han orbitado en torno de asuntos pedagógicos, de currículo y preparación docente en temas de problemáticas sociales y educación, y fines de la formación del contador público. Sin embargo, los resultados de dichas investigaciones no han alcanzado el impacto teórico esperado: han avanzado apenas a la fase de diagnóstico, como se ha dicho. Esto podría explicarse por la utilización de la investigación tradicional: en muchos casos, el método y los instrumentos no han aportado elementos suficientes para dar lugar a un análisis en profundidad, y menos aún a constructos teóricos. En contraste, los resultados obtenidos por las pocas investigaciones en educación contable que han utilizado la teoría fundamentada constituyen un referente importante dentro de su campo, tanto por sus aportes teóricos como por el proceso empírico de aplicación del método para el desarrollo de investigaciones futuras.

Referencias

- Azuero, Á. (2019). Significatividad del marco metodológico en el desarrollo de proyectos de investigación. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía*, 4(8), 110-127. DOI: 10.35381/rkv4i8.274.
- Barragán, M. (2008). Indagación sobre los discursos en de currículum en Contaduría Pública en Colombia. *Revista Facultad de ciencias económicas: Investigación y reflexión*, XVI(02), 173-188.
- Bonilla, M. y López, A. (2016). Ejemplificación del proceso metodológico de la teoría fundamentada. *Cinta de Moebio*, 57, 305-315. DOI: 10.4067/S0717-554X2016000300006.
- Cortés, J. (2006). El pensamiento crítico: Algunas reflexiones en torno a la educación contable. *Cuarto Foro de Educación contable*, 257-262.
- De la Espriella, R. y Gómez C. (2018) Teoría fundamentada. Metodología de investigación y lectura crítica de estudios Teoría fundamentada. *Revista Colombiana de Psiquiatría*. <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/47603/Teor%C3%ADa%20fundamentada.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- García, M. & Botero, G. (2014). Entre la vida académica y la práctica profesional: problemas en la formación de los contables colombianos. *Contexto*, 3(1), 176-181. <https://revistas.ugca.edu.co/index.php/contexto/article/view/287>.
- García, M. (2015). Modelos de conocimiento científico escolar en un grupo de maestros de programas universitarios de Contaduría Pública (tesis de maestría). Universidad Autónoma de Manizales, Colombia.
- García, M. (2017). Enseñanza de la contabilidad como disciplina académica. *Entramado*, 10(1), 164-174. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/entramado/article/view/3486>.
- Giraldo, M. (2011). Abordaje de la Investigación Cualitativa a través de la Teoría Fundamentada en los Datos. *Ingeniería Industrial. Actualidad y Nuevas Tendencias*, II(6), 79-86. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=2150/215021914006>.
- Hernández, J., Herrera, L., Martínez, R., Páez, J. y Páez, M. (2011). Teoría Fundamentada. <http://www.eduneg.net/generaciondeteoria/files/INFORME-TEORIA-FUNDAMENTADA.pdf>.
- Hernández, N. y Sánchez M. (2008). Divergencias y convergencias en la teoría fundamentada (método comparativo continuo). *Revista Ciencias de la Educación*, 32, 123-135. <http://servicio.bc.uc.edu.ve/educacion/revista/>.

- Lúquez, P. y Fernández, O. (2016). La teoría fundamentada: precisiones epistemológicas, teórico-conceptuales, metodológicas y aportes a las ciencias. *Revista Cumbres*, 2(1), 101-114. <http://investigacion.utmachala.edu.ec/revistas/index.php/Cumbres/article/view/34/30>.
- Monje, C. (2011). *Metodología de la investigación cuantitativa y cualitativa*. Neiva: Universidad Surcolombiana.
- Morita, A., Escudero, A. y García, T. (2017). Cerrando la brecha de las competencias profesionales genéricas. Un estudio de Teoría Fundamentada. *Revista Iberoamericana De Educación*, 75(1), 45-70. DOI: 10.35362/rie7511354.
- Martínez Pino, G. L. (2002). El rediseño curricular contable. Entre lo profesional y lo disciplinal. En *Del hacer al saber*. Popayán: Universidad del Cauca.
- Martínez Pino, G. L. (2008). *La educación contable: encrucijada de una formación monodisciplinaria en un entorno complejo e incierto*. Popayán: Universidad del Cauca.
- Sánchez, F. (2019). Fundamentos epistémicos de la investigación cualitativa y cuantitativa: consensos y disensos. *Revista Digital de Investigación en Docencia Universitaria*, 13(1), 102-122. DOI: 10.19083/ridu.2019.644.
- Restrepo, D. (2013). La teoría fundamentada como metodología para la integración del análisis procesual y estructural en la investigación de las representaciones sociales. *CES Psicología*, 6(1), 122-133. <http://revistas.ces.edu.co/index.php/psicologia/article/view/2579>.
- Rojas Rojas, W. (2006). Contribución de las ciencias sociales y humanas a la Formación del Contador Público. IV Foro Nacional de Educación Contable, 329-347.
- Strauss, A. y Corbin, J. (2002). *Bases de la investigación cualitativa: Técnicas y procedimientos para desarrollar la teoría fundamentada* (E. Zimmerman, Trad.) Medellín: Universidad de Antioquia.
- Ugalde, B. y Balbastre, F. (2013). Investigación cuantitativa e investigación cualitativa: buscando las ventajas de las diferentes metodologías de investigación. *Revista de Ciencias Económicas*, 31(2), 179-187. <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/economicas/article/view/12730>.

Factores de perdurabilidad empresarial del sector comercial en el Estado de Nayarit (México)

Lourdes Concepción Barrón Romero^a

Octavio Arias Fránquez^b

Edgar Iván Mariscal Haro^c

Silvia Alicia Camarena González^d

Información del artículo

Recibido: 1/11/2019

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL:

N96

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a4>

Sugerencia de citación

• Barrón, L., Arias, O. y Camarena, S. (2020) Factores de permanencia empresarial de las microempresas del sector comercio, en el Estado de Nayarit. Revista Visión Contable, 22, 78 – 91. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a4>

Business Sustainability Factors of the Commercial Sector in the State of Nayarit (Mexico)

Resumen

En este escrito se presenta un análisis de los elementos que determinan la estabilidad empresarial de las Microempresas del sector comercial en el Estado de Nayarit (México), lo que a futuro haría posible la generación de estrategias para fortalecerlas. Se muestran las principales características estructurales respecto de los factores de permanencia empresarial, las cuales identifican los componentes o factores que crean condiciones sobre la perdurabilidad empresarial de las mipymes –y determinan su éxito o fracaso–. Los resultados obtenidos a partir del instrumento y el análisis de los datos recolectados evidencian que las microempresas estudiadas se encuentran en un nivel de permanencia empresarial relativamente bajo, y realizan sus actividades comerciales sin políticas organizacionales establecidas.

Palabras clave

Microempresas; Perdurabilidad empresarial; Factores.

Abstract

This article presents an analysis of the elements that determine the business stability of Micro-enterprises in the commercial sector in the State of Nayarit (Mexico), which in the future would make the generation of strategies to strengthen them possible. The main structural characteristics regarding the business permanence factors are identified, which identify the components or factors that create conditions on the business durability of MSMEs –and determine their success, or failure–. The results obtained from the instrument and the analysis of the data collected show that the micro-enterprises studied are at a relatively low level of business permanence, and carry out their commercial activities without established organizational policies.

Keywords

Micro-businesses; Business durability; Factors.

Facteurs de durabilité des entreprises du secteur commercial dans l'État de Nayarit (Mexique)

Résumé

Cet écrit présente une analyse des éléments qui déterminent la stabilité commerciale des micro-entreprises dans le secteur commercial de l'état de Nayarit (Mexique), ce qui à l'avenir permettrait la génération de stratégies pour les renforcer. Les principales caractéristiques structurelles concernant les facteurs de permanence des activités sont identifiées, qui identifient les composants ou facteurs qui créent les conditions de la pérennité des activités

des MPME - et déterminent leur succès ou leur échec. Les résultats obtenus à partir de l'instrument et l'analyse des données collectées montrent que les micro-entreprises étudiées sont à un niveau de permanence commerciale relativement faible et exercent leurs activités commerciales sans politiques organisationnelles établies.

Mots-clés

Micro-entreprises; Durabilité des affaires; Les facteurs.

^a Universidad Autónoma de Nayarit. Email: lcbarronr@hotmail.com.

^b Universidad Autónoma de Nayarit. Email: octavioariasf78@gmail.com.

^c Universidad Autónoma de Nayarit. Email: ivanmariscalh@hotmail.com.

^d Universidad Autónoma de Nayarit. Email: camarena.silvia@hotmail.com.

Introducción

Es posible observar que las mipymes forman parte importante de las economías y la generación de empleos en el mundo; de allí la importancia de coadyuvar a su desempeño y fortalecer sus capacidades. Más del 90 % de las de las entidades económicas totales en el ámbito global corresponde a mipymes (Ibarra y Casas, 2013).

En el mundo actual, estas unidades económicas constituyen un factor decisivo en el desarrollo de los países; sin embargo, existen obstáculos que impiden su crecimiento y desarrollo. Estos han obligado a las mipymes a implementar e innovar en cuanto a políticas para hacerse más eficientes. Así entonces, en este trabajo son objeto de interés los factores que inciden en la permanencia empresarial. Estos indican cómo se han de administrar los recursos de las empresas para maximizar su productividad y se reflejan en el éxito o fracaso de las microempresas, habida cuenta de la importancia de la competitividad –entendida como la condición de una entidad económica para causar un producto o servicio con más calidad que sus competidores– (Gutiérrez, 2010). La carencia de competitividad de las microempresas hace que no crezcan y tiendan a desaparecer a corto plazo, situación por demás crítica porque constituyen el elemento primordial para el desarrollo económico de los países.

Las mipymes en México necesitan ser más competitivas. No consiguen la perdurabilidad porque buscan solo la disminución de sus costos y la calidad en sus productos o el servicio, pero dejan de lado la disminución de sus gastos de operación, el aumento de sus ventas y la generación de utilidades (Becerra y Cortés, 2018). Dada la importancia de las microempresas en las economías de los países, así como los problemas que enfrentan en la cotidianidad, se mostrará aquí un análisis sobre la permanencia empresarial de las Microempresas en el sector comercial en el Estado de Nayarit (México), a la espera de dar lugar a acciones que propendan a optimizar el entorno económico y, con ello, apoyar a las empresas en las diferentes áreas, proporcionando condiciones que hagan posible su permanencia, crecimiento, competitividad y su consolidación.

1. Metodología

El ejercicio de investigación que nos ocupa se adelantó con base en una pregunta concreta: ¿cuáles son los elementos que inciden en la durabilidad empresarial en las Microempresas del sector comercial en la categoría de venta de alimentos, abarrotes y bebidas en el Estado de Nayarit? En esta línea, el objetivo general de esta iniciativa académica radicó en analizar los factores que inciden en la permanencia empresarial de las microempresas del sector comercio –de modo particular, en la categoría de venta de alimentos, abarrotes y bebidas– en el territorio nombrado.

El trabajo expuesto aquí es resultado de una investigación descriptiva y no experimental, que se sirvió del método deductivo. El universo estudiado constó de 2800 microempresas del sector comercio del Estado mencionado, de las cuales se evaluaron 250 pertenecientes a la categoría nombrada, con el ánimo de obtener los elementos de la perdurabilidad empresarial. Al respecto, se aplicó un instrumento (cuestionario) denominado “factores de permanencia empresarial”¹, dividido en dos apartados:

- El primer apartado correspondió a datos de identificación general del encuestado (que podría ser el propietario o gerente de la empresa, por cuanto en estos roles se tiene conocimiento de los elementos de la situación estudiada) y datos generales de la entidad
- El segundo apartado constó de 8 variables², distribuidas en 35 ítems.

En cuanto al instrumento aplicado se tomó como base el modelo propuesto por Restrepo *et al.* (2009). Para la evaluación del instrumento se utilizó la métrica de Likert y los niveles de medición para los ítems son de orden de escala. La puntuación mínima para los ítems fue 1; y la máxima, 5. El encuestado solo eligió la respuesta que consideró adecuada frente al elemento sobre el que se le cuestionaba.

¹ Validado en redes de cuerpos académicos.

² Identidad organizacional; formalización para el gobierno (dirección); cohesión social para la acción; reconocimiento por el entorno y el sector; gestión integral, conocimiento de entorno y mercado; eficiencia en procesos, y gestión financiera.

2. Marco teórico

Las mipymes ostentan trascendencia por su aportación al desarrollo y crecimiento económico en el mundo: son grandes generadoras de fuentes de empleo y, en el caso de México, constituyen la base de la economía del país.

En consonancia con esto, la participación de las mipymes resulta decisiva para el crecimiento y desarrollo de México: figuran con el 99,7 % de las organizaciones productivas y componen el 52 % del producto interno bruto del país, al tiempo que generan el 79,2 % de los empleos (Izunza, 2014).

Existen otros obstáculos que dificultan el crecimiento de las mipymes, tales como la obtención y el acceso a las fuentes de financiamiento, la sustentabilidad y la falta de integración a las cadenas de valor. Sin embargo, las políticas públicas para el desarrollo y optimización en las mipymes han arrojado resultados positivos, aunque los apoyos financieros no han dado respuesta a sus exigencias. Por tal motivo se hace necesario rediseñar las políticas de apoyo del gobierno mexicano para enfocar el crecimiento y desarrollo empresariales (Barrón *et al.*, 2017).

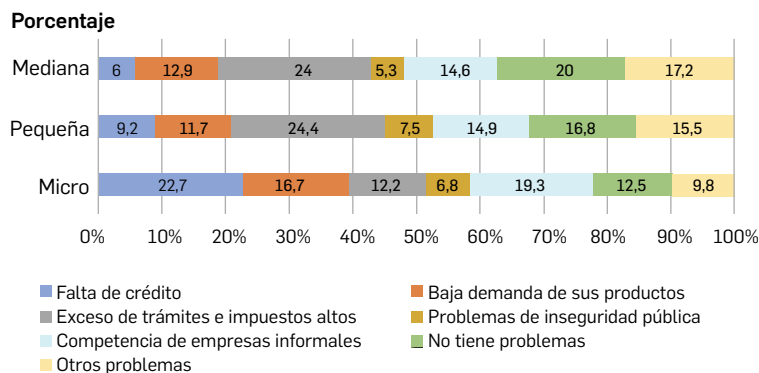
El término ‘permanencia empresarial’ alude a la capacidad que tienen las empresas de permanecer en el mercado reaccionando a sus cambios internos y del entorno, de tal suerte que se adapten a ellos y sobrevivan. El concepto de perdurabilidad empresarial está conectado con el éxito empresarial; y este, a su turno, está vinculado con la expansión, el fortalecimiento, el posicionamiento en el mercado, la generación de empleos y las utilidades para los dueños. La perdurabilidad empresarial permite, entonces, medir la fortaleza de la empresa (Castillo, 2018).

Ahora bien, aun cuando es verdad que las utilidades son importantes para la estabilidad y permanencia del negocio, esto también debe vincularse con la responsabilidad social empresarial, bajo un esquema en que lo ambiental y lo social revistan la misma importancia de lo económico y financiero (Ver figura 1).

Como se observa, la falta o desconocimiento de las fuentes de financiamiento, la baja demanda de los productos y el exceso de trámites e impuestos son las causas principales que impiden el crecimiento de las empresas, o llevan a su desaparición.

Los sectores productivos en México se dividen en tres actividades principales: comercio, servicios y manufactura, en todos los cuales las mipymes ostentan una participación importante. Ahora bien, la mayoría de ellas no cuenta con los recursos suficientes para permanecer en el mercado, En el

FIGURA 1. Distribución de número de empresas según la causa principal por la que consideran que sus negocios no crecen, por tamaño de empresa



Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Geografía - Inegi, 2014.

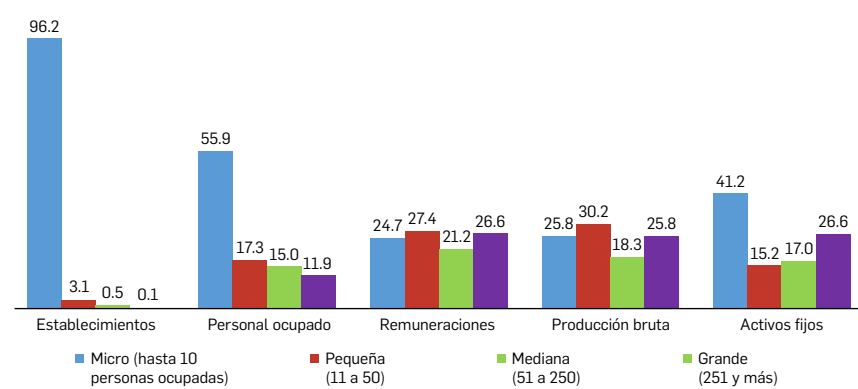
Estado de Nayarit los negocios tienen una esperanza de vida es de 6.3 a 7.2 años; en México el promedio de esperanza de vida de los negocios es de 7.6 años, lo cual indica que estamos abajo del promedio del país (Inegi, 2014).

En relación con el caso concreto que nos ocupa, ha de hacerse una descripción somera de Nayarit. Dicho estado se encuentra en el occidente del territorio de la República Mexicana; colinda con Sinaloa, Durango, Zacatecas y Jalisco, y se divide en veinte municipios y seis regiones. Más del 60 % del PIB estatal está conformado por el sector servicios, seguido por comercio, hoteles y restaurantes (Inegi, 2014).

Existen en Nayarit grandes desigualdades: en línea con esto último, no todas las regiones están preparadas para confrontar el proceso de globalización y la apertura económica, lo cual hace necesario determinar distintos tipos de participación en las políticas públicas para cada región de acuerdo con sus necesidades. Existen 46.958 empresas en Nayarit, que suman el 1,1 % de las empresas del país. El valor de la producción bruta (44.328.261 pesos) representó el 0,3 % de la producción bruta total de México (Camarana *et al.*, 2019).

Frente al total de empresas en el Estado de Nayarit, las microempresas (1 a 10 empleados) tienen la mayor participación en el mercado (96,2 %); las pequeñas empresas (11 a 50 empleados), a su vez, ostentan el 3,1 %. las primeras se destacan en cuanto a personal ocupado y activos; mientras que las segundas tienen más participación en cuanto a remuneraciones y producción bruta. (Camarena *et al.*, 2019). La figura 2 explicita esta situación.

FIGURA 2. Características económicas según variables seleccionadas por tamaño de los establecimientos, 2013.



Fuente: Camarena, 2019

Las mipymes representan el eslabón más frágil en la economía, hecho debido básicamente a que carecen de bases decisivas de la competitividad, tales como procedimientos de planeación, organización, dirección y control, y expansión de sus labores productivas (Camarena *et al.*, 2019). Por ello es imperante reforzarlas mediante acciones que mejoren el entorno económico y favorezcan su apoyo, y mejoren las circunstancias que coadyuvan a su creación, expansión y fortalecimiento. En este sentido, y visto que este sector de la economía es el más vulnerable del país, resulta fundamental que ciertas entidades estudien su comportamiento (Bautista, 2013). Si se toma como base el hecho de que las microempresas buscan sobrevivir, empresa que perdura es aquella que adapta su trabajo a las necesidades de las circunstancias del entorno, e innova y toma decisiones estratégicas en persecución de ese objetivo.

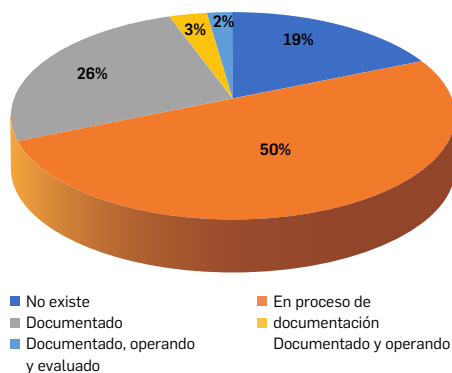
3. Resultados

3.1. Identidad organizacional

La identidad organizacional puede definirse como la base de la organización: con ella se forjan estrategias empresariales para que surjan el compromiso personal y organizacional, la ética y la responsabilidad empresarial; los valores que permiten a los empleados aprender; el reconocimiento de su nivel de desempeño y esfuerzo, que a su turno afianza su sentido de identidad y pertenencia frente a la empresa; y la aplicación de métodos para observar el mercado y las ventajas que se tienen sobre los competidores.

La figura 4 muestra que en el 19 % de las empresas estudiadas no existe identidad y cultura organizacional; 76 % tienen en proceso de documentación y documentado el factor de identidad; y solo en el 5 % se encuentra documentado y operando, o bien documentado, operando y evaluado.

FIGURA 3. Resultado del factor 1



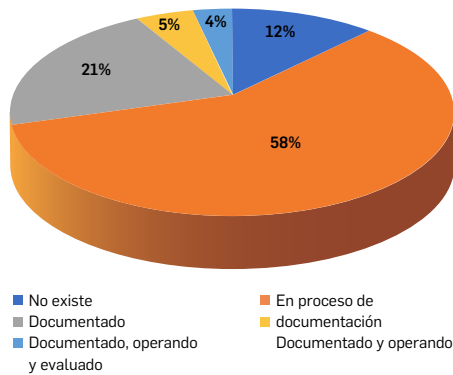
Fuente: Elaboración propia

3.2. Dirección

La dirección muestra la identificación de la entidad y la superioridad que se tiene frente al sector, vistas las normas y códigos establecidos para el buen desempeño de la dirección con base en los objetivos definidos y formali-

zados. La figura 4 muestra que, 79% de las empresas analizadas tiene este factor en proceso de documentación y documentado; 9% lo tiene documentado y operando, o bien documentado, operando y evaluado; y en el 12 % restante no existe este factor.

FIGURA 4. Resultado del factor “dirección” (

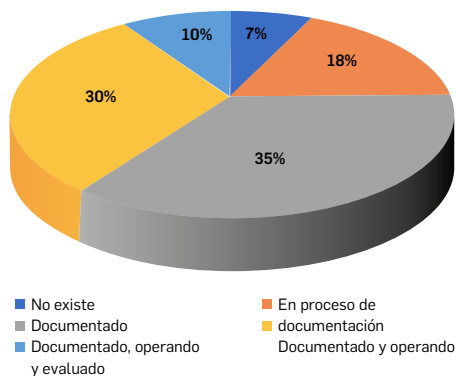


Fuente: Elaboración propia

3.3. Cohesión social para la acción

En este factor se consideran, por un lado, los conocimientos de los empleados sobre la visión, misión y objetivos de la empresa –con lo que se propician sentimientos de identidad y compromiso hacia ella–; y por otro, el hecho de brindar confianza para que se comparta la experiencia laboral y los flujos de comunicación en aras de favorecer una mejor administración.

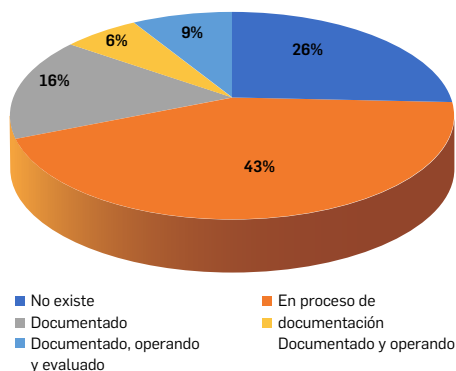
La figura 5 da a conocer que el 53 % de las microempresas tiene en proceso de documentación y documentado dicho factor; 30 % lo tiene documentado y operando; 10 %, documentado, operando y evaluado; y el 7 % restante no lo toma en cuenta.

FIGURA 5. Resultado del factor "Cohesión social para la acción"

Fuente: Elaboración propia

3.4. Conocimiento por el entorno y el sector

Con este factor se analiza el cumplimiento del marco legal y los mecanismos de financiamiento de la empresa –con lo cual se asegura su transparencia y reconocimiento en su entorno–, así como las ventajas de formalizar y aplicar el conocimiento generado por los trabajadores. El 43 % de las microempresas cuentan con este factor en proceso de documentación; solo el 6 % lo tiene documentado; el 26 % no destina esfuerzos para ello; y otro 15 % lo tiene documentado y operando, o bien documentado, operando y evaluado (figura 6).

FIGURA 6. Resultado del factor "Reconocimiento por el entorno y el sector"

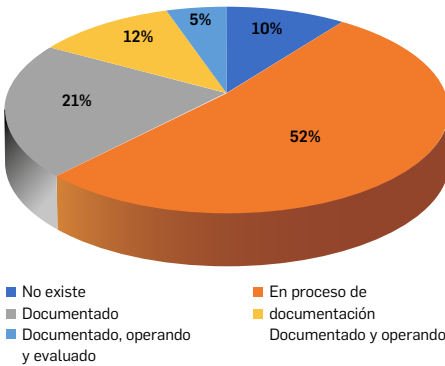
Fuente: Elaboración propia

3.5. Gestión integral

En lo que atañe a este factor se valoran la frecuencia de uso de la planeación estratégica y la capacidad de los directivos para considerar las opiniones para tomar decisiones. Se realiza, así mismo, un análisis del sector donde opera la empresa y sus posibles clientes, proveedores y competidores, así como nuevas tecnologías y regulaciones.

La figura 7 señala que, del total de las empresas analizadas, en el 10 % no se da importancia a la gestión integral; 73 % tienen en proceso de documentación y documentado este factor; y en el 17 % restante se encuentra documentado y operando, o bien documentado, operando y evaluado.

FIGURA 7. Resultado del factor "Gestión integral"



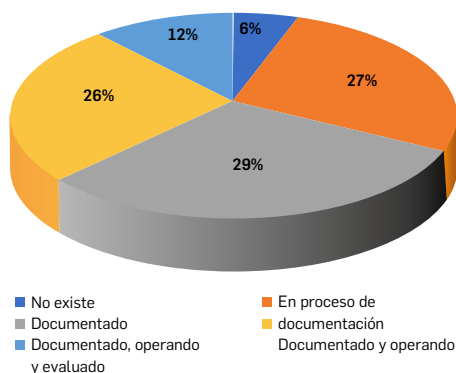
Fuente: Elaboración propia

3.6. Conocimiento de entorno y mercado

Con este factor se valoran el que se disponga de la información necesaria sobre los competidores; que el monto asignado al presupuesto de publicidad coadyuve a incrementar las ventas; y si directores o empleados cuentan con más información sobre el mercado.

La figura 8 muestra que el 29 % cuentan con el proceso de documentación de este factor; y 27 % lo tienen en proceso de documentación –esto es, el 56 % de las empresas tienen conocimiento del entorno y mercado–; y el 26% se visualiza documentado, operando y evaluado.

FIGURA 8. Resultado del factor “Conocimiento de entorno y mercado”



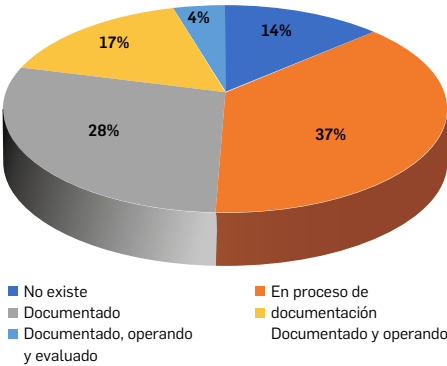
Fuente: Elaboración propia

3.7. Eficiencia en procesos

Este factor muestra si los procesos de la empresa son eficientes con la utilización de manuales de operación, diagramas de operaciones de los procesos y flujo de materiales; si el proceso para transmitir conocimientos a sus trabajadores se realiza de forma oportuna; e indica el reconocimiento de la empresa por su buen manejo en cuanto a la administración.

La figura 9 muestra que las microempresas que tienen este factor en proceso de documentación suman el 37 %, y 28 % lo tienen documentado –es decir, 65 % cuentan con eficiencia en el proceso–; 21 % lo tiene documentado y operando, o bien documentado, operando y evaluado; y el 14% restante no se ocupa de él.

FIGURA 9. Resultado del factor “Eficiencia en procesos”

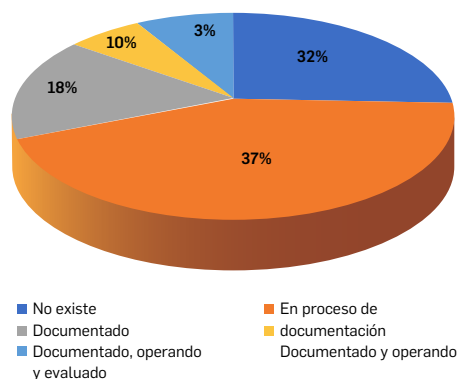


Fuente: Elaboración propia

3.8. Gestión financiera

Bajo este factor se considera si la empresa elabora presupuestos de entradas y salidas; si conoce y determina su punto de equilibrio; y si analiza la rentabilidad de los productos o líneas de productos para determinar las utilidades que traen consigo, así como para considerar si existen dificultades para liquidar las deudas a corto plazo y falta de crédito en plazos mayores de un año.

La figura 10 muestra que el 55 % de las microempresas tienen el factor de gestión financiera: en 37 % se encuentra en proceso de documentación; y el 18 % lo tiene documentado; 32% no se ocupa de él; y 13% lo tiene documentado y operando, o bien documentado, operando y evaluado.

FIGURA 10. Resultado del factor "Gestión financiera"

Fuente: Elaboración propia

4. Conclusiones

Con la revisión del contexto que rodea a las microempresas del sector comercio del Estado de Nayarit, los componentes de perdurabilidad o permanencia empresarial y los resultados de los trabajos de campo, se concluye que, de los ocho factores analizados, solamente los que corresponden a cohesión social para la acción, gestión social para la acción y conocimiento del entorno se encuentran documentados y operando, y son los más exitosos. Los de identidad organizacional, formalización y soporte de las decisiones, reconocimiento al entorno y sector, a su turno, se encuentran en proceso de documentación.

Con base en lo analizado y evaluado cabe afirmar que existe una tendencia general a ostentar serias deficiencias en relación con la documentación de rubros importantes, así como a carecer de una planeación estratégica bien estructurada. Los factores de permanencia no están bien sustentados en las empresas y su nivel es relativamente bajo; ello pone en riesgo su permanencia, ya que la mayoría de ellas realizan sus actividades comerciales sin políticas establecidas o difundidas entre los actores involucrados. Es necesario implementar acciones orientadas a propiciar su desarrollo, a la innovación, a la adaptabilidad a los cambios y situaciones internas o del entorno que se presenten. Las microempresas deben apoyarse en la administración estratégica no solo para sobrevivir, sino para permanecer en el mercado y ser exitosas.

Referencias

- Barrón, L., Alvarado, E., Camarena, S. y Arias, O. (2017). *El Rol de las mujeres empresarias y su participación en las mipymes en Ixtlán del Río, Nayarit*. <http://tecnocientifica.com.mx/educateconciencia/index.php/revistaeducate/article/download/334/325>.
- Bautista, P. (2013). *Factores que inciden en el éxito de las microempresas con mínimo de 5 años de existencia del sector terciario del municipio de Arauca*. <http://bdigital.unal.edu.co/9637/1/7709552.2013.pdf>.
- Becerra, M. y Cortés, E. (2018). *Factores de permanencia empresarial de las microempresas del sector comercio de Puerto Vallarta, Jalisco*. <http://www.scielo.org.mx/pdf/ride/v9n17/2007-7467-ride-9-17-865.pdf>.
- Camarena, S., Barrón, L., Arias, O. y Mariscal, E. (2019). *La competitividad en las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas en la región sur del Estado de Nayarit*. <http://tecnocientifica.com.mx/educateconciencia/index.php/ULU/article/download/885/799>.
- Castillo, M. (2018). *Perdurabilidad empresarial: acercamiento teórico*. <http://www.revistaespacios.com/a18v39n48/a18v39n48p02.pdf>.
- Gutiérrez, H. (2010). *Calidad total y productividad*. México: McGraw-Hill.
- Ibarra, L. y Casas, E. (2013). *Las micro, pequeñas y medianas empresas (mipymes), como la base fundamental para el desarrollo endógeno en la comunidad indígena de Punta Chueca, Sonora*. <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xviii/docs/1.22.pdf>.
- Izunza, C. (2014). *Desarrollo de un portal de información para el soporte e investigación de la mipyme*. http://acacia.org.mx/busqueda/pdf/DESARROLLO_DE_UN_PORTAL_DE_INFORMACION_PARA_EL_SOPORTE_E_INVESTIGACION_DE_LA_MIPYME.pdf.
- Restrepo, L., Vélez, Á., Méndez, C. Rivera-Rodríguez, H. y Mendoza, L. (2009). *Aproximación a una metodología para la identificación de componentes que crean condiciones para la perdurabilidad en empresas colombianas*. Encontrado en: https://repository.urosario.edu.co/flexpaper/handle/10336/3781/DI_39_Admon_Aproximacion_web.pdf?sequence=5&isAllowed=y.

El reto profesional para los contadores públicos ante las innovaciones tecnológicas

Carlos Antonio Changmarín Reyes^a

Información del artículo

Recibido: 01/04/2019

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL:

M40

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a5>

Sugerencia de citación

• Changmarín, C. (2020). El reto profesional para los contadores públicos ante las innovaciones sociales. Revista Visión Contable, 22, 92 – 116. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a5>

The Professional Challenge for Public Accountants in a Time of Technological Innovations

Resumen

En la investigación cualitativa que dio origen a este escrito se estudió la actuación del contador público desde el año 1951 hasta la fecha, para conocer los principales retos del profesional contable frente al manejo de los datos y las nuevas tecnologías, así como el devenir de la profesión en el tiempo. Para tal efecto, se consultaron autores de bases de datos arbitradas. Se puede afirmar de ello que los retos han sido muchos, y que todos los inventos tecnológicos han contribuido como herramientas para mejorar el ejercicio de este profesional —en beneficio de la empresa—; ello le ha conferido un rol principal en el manejo de sistemas actuales como blockchain y big data, entre otros. Se afirma con esto que la profesión de contador público cuenta con un gran futuro, siempre y cuando se mantenga en un riguroso programa de actualización.

Palabras clave

Bases de datos distribuidas; Bitcoin; Blockchain; Contabilidad 4.0; Revolución industrial 4.0.

Abstract

In the qualitative research that gave rise to this writing, the performance of the public accountant from 1951 to date was studied, in order to know the main challenges that accountants face today regarding data management and new technologies, as well as the future of accounting as a profession. For this purpose, the works of several authors (available in various peer-reviewed databases) were studied. It can be said from this that there have been many challenges to date; and that all technological inventions have become tools to improve accountants' practice —benefiting companies—; this has given the accountants a main role in the management of current systems, such as blockchain and big data, among others. Thus, it can be said that public accounting has a great future, as long as it stays up to date.

Keywords

Distributed databases; Bitcoin; Blockchain; Accounting 4.0; Industrial Revolution 4.0.

^a Profesor Jubilado de la Universidad de Panamá. Licenciado en contabilidad y administración de empresas, especialista en comercio internacional y mercadeo; magíster en administración de empresas y doctor en ciencias empresariales con especialización en Contabilidad. Correo electrónico: capsa@cableonda.net.

Introducción

El problema que se plantea en este artículo radica en que el contador público se ha mantenido en un reto continuo a través de la historia: se ha visto en la obligación de actualizarse de forma continua para conservarse eficiente y eficaz en su ejercicio profesional y, hasta ahora, lo ha logrado con mucho éxito. El ejercicio de esta profesión demanda, así, un profesional que procese datos para la presentación de informes correctos, detallados y a tiempo para la toma de decisiones empresariales.

Con lo anterior, el objeto de la investigación que dio origen al presente escrito fue identificar los retos que debió enfrentar el contador público en su actual ejercicio profesional, para lo cual se trazaron dos metas específicas: 1) presentar algunos datos históricos sobre los avances tecnológicos que han impactado a los contadores públicos en su ejercicio profesional a partir de 1951; y 2) explicar algunas herramientas de la revolución industrial 4.0 que están impactando la actuación del contador público.

1. Datos históricos sobre los avances tecnológicos en la profesión contable

Con base en la forma de dividir los datos históricos en forma de generaciones propuesto por Herlein (2017) en la Universidad de Buenos Aires (Argentina), se puede afirmar que antes de 1951 la contabilidad se llevaba de forma completamente manual. En esa línea, en los departamentos de contabilidad solo existían sistemas manuales para realizar los registros de contabilidad o la facturación, la revisión y conciliación de las cuentas bancarias, y los auxiliares de cada cuenta.

Conforme los negocios crecían en volumen de ventas, también se incrementaban las demás operaciones (p. ej. compras en general, inventario, pagos, gastos y activos, entre otras). Como los registros se llevaban de modo manual y el departamento de contabilidad no crecía en recurso humano, los registros de contabilidad se atrasaban y la administración no recibía los informes de las operaciones y los estados financieros de manera oportuna para realizar análisis conducentes a la toma de decisiones empresariales, lo cual se acentuó con el crecimiento económico de las entidades —reflejado en un mayor número de operaciones—. Con el paso del tiempo, y a pesar de los conocimientos y preparación de los contadores públicos, la situación no

cambiaba, hasta que los científicos de la informática empezaron a presentar innovaciones en el área de los negocios; esto agilizó el manejo de las transacciones e informes en los departamentos de contabilidad. Empero, eso no fue todo: si bien lo anterior hizo que la eficiencia de esos departamentos aumentara, el recurso humano disminuyó. El reto para el contador público se reducía para entonces a aprender a manejar las innovaciones tecnológicas que se presentaban: también debía tener la capacidad de permanecer en su puesto de trabajo. La preocupación era cierta: los vendedores de equipos manifestaban a las gerencias de los negocios que con sus productos podían eliminar la mitad del recurso humano de sus respectivos departamentos de contabilidad.

En los inicios solo se mecanizó el departamento de contabilidad, y más tarde se hizo lo propio con las demás dependencias. Esto es, las innovaciones tecnológicas no solo han desplazado a contadores; también han tenido impacto en otras actividades empresariales.

Con lo dicho, los retos del contador público en cuanto a las innovaciones tecnológicas han sido permanentes a través del tiempo, pero este ha podido mantenerse vigente a través de la actualización profesional. Se presenta en los siguientes párrafos los espacios de tiempo, denominados generaciones, donde se han presentado avances tecnológicos, especialmente en el área de la contaduría.

1.1 Primera generación (1951-1958)

En sus inicios, las computadoras eran altamente costosas: trabajaban con tubos al vacío, por lo que consumían mucha electricidad y ocupaban grandes espacios, a la vez que producían mucho calor. La información se procesaba mediante tarjetas perforadas¹. Estaban reservadas solo para unos cuantos: "...estas computadoras no eran para el común de las gentes, solo los bancos, el gobierno y algunas empresas podían adquirirlas, eran muy costosas" (Herlein, 2017).

¹ Inventadas por el americano Herman Hollerith en 1890: la información se almacenaba en código binario, que constaba de cadenas de unos y ceros (10001011). El uno (1) = existencia de luz; el cero (0) = ausencia de luz. Uno de los modelos utilizados para fabricar las tarjetas perforadas fue inventado por el francés Joseph Marie Jacquard en el año 1801, a fin de utilizarlas en los telares mecánicos.

1.2 Segunda generación (1959-1964)

Según Herlein (2017), durante esta etapa “se desarrollaron los primeros lenguajes de programación, Cobol como lenguaje fuerte”. Este último (*Common Business-Oriented Language* – Cobol [Lenguaje común orientado a los negocios]), junto con RPG y Basic², se usaron para los negocios; mientras que Fortran 4 y 77 encontraron uso en el área científica.

Para almacenar los datos introducidos se utilizaban archivos planos con mucha redundancia³. Fue en esta generación, en la que se desarrollaron los primeros *softwares* para mecanizar los registros de contabilidad. Durante este periodo “se crearon computadoras más pequeñas y no producían el calor que producían las anteriores; además, eran menos costosas y ocupaban menos espacio” (Herlein, 2017).

Entrado el siglo XX, los equipos o máquinas más utilizados en la contabilidad fueron Monrroy y la Ado-X (no eran eléctricas), réplicas a su turno de la Pascalina: se las utilizaba para realizar las operaciones matemáticas de suma, resta, división y multiplicación. Luego aparecerían, por un lado, la sumadora con rollo de papel de palanca Olivetti de 10 teclas para realizar las mismas operaciones, pero con una velocidad mucho mayor; y por otro, la procesadora eléctrica Burroughs de 91 teclas, enfocada en registrar los cheques, depósitos, notas de débito y de crédito de clientes del sector bancario⁴. Herlein (2017) agrega que “se desarrollan muchos modelos de computadoras, como: [sic] NCR principal competidor de IBM”.

1.3 Tercera generación (1965-1971)

Durante esta generación “se desarrollaron los circuitos integrados, ‘chips’ hechos de pastillas de silicio, que integraban miles de circuitos electró-

² Basic fue el lenguaje de programación utilizado por el emprendedor y famoso Bill Gates durante sus estudios universitarios.

³ Repetición innecesaria de datos. En este caso, el vocablo se refiere a lo siguiente: se recomendaba que los datos se separaran en varios archivos, con el objeto de distribuirlos de forma lógica. Debía haber, entonces, un archivo maestro (datos generales del cliente), un inventario de productos a la venta, cuentas por cobrar, etc. Cada archivo contenía el nombre de cliente, hecho que acarrearía dificultades de espacio: dado que cada carácter ocupa un byte u ocho bits, los discos duros de la época se llenaban en muy poco tiempo al realizar las transacciones, dificultad que se subsanaría en la siguiente generación.

⁴ Equipos mecánicos que se emplearon en el First National City Bank of New York (CitiBank), en 1999.

nicos” (Herlein, 2017); estos fueron implementados en las computadoras para realizar operaciones a grandes velocidades.

1.4 Cuarta generación (1972-1981)

Este periodo marca “ el nacimiento de la miniaturización y se fabricaron muchos componentes diminutos, iniciaron los computadores personales, como los de IBM” (Herlein, 2017). Así mismo, se extienden los lenguajes de alto nivel; se hace popular el sistema operativo DOS (Disc Operating System); se utilizan las bases de datos del tipo relacional y centralizadas; y se elimina la citada redundancia, con lo que se ahorra espacio de almacenamiento. Los archivos utilizados pertenecían a la familia xBase. Durante esta época nacieron los lenguajes Clipper y FoxPro, entre otros. Con estos inventos se logró mejorar la programación, por lo que el costo de las aplicaciones aumentó y el del *hardware* disminuyó.

El mencionado temor a ser desplazados hizo que los contadores públicos fuesen los últimos en adoptar las herramientas descritas: los vendedores de software manifestaban que con ellas se eliminaba el recurso humano de los departamentos de contabilidad en un 50 %, afirmación que resultó cierta –y preocupante–.

1.5 Quinta generación (1982-1989)

Con la acelerada marcha de la microelectrónica, se desarrollaron las microcomputadoras y las supercomputadoras, con discos duros y memorias RAM con mucho mayor capacidad de almacenamiento; el procesador o cerebro de las computadoras ahora es multitarea, con dos o más núcleos. Lo que significa es que, con ese cerebro, las computadoras pueden realizar varias tareas a la vez.

Se empezaron a utilizar las bases de datos “Data Mining”, “Data Warehouse”, del idioma inglés, para poder trabajar con cantidades enormes de datos.

1.6 Sexta generación (1990-actualidad)

“Con esta generación se inició el procesamiento múltiple a través de un multiprocesador” (Herlein, 2017). Esto ha hecho posible la fabricación de *software* y *hardware* para mejorar el trabajo de los contadores en los registros de contabilidad, la auditoría y los análisis financieros.

Durante esta etapa se ha fortalecido internet, al tiempo que se ha desarrollado la programación orientada a objetos⁵; se afianzaron VisualBasic y Windows; en materia de conectividad llegaron la fibra óptica, y en mayor medida, los satélites; y se pasó de usar señales análogas a digitales. Así mismo, el desarrollo de *software* de contabilidad se hizo cada vez más competitivo: coexisten ahora las aplicaciones de tipo “enlatado” (desarrollo de menos costo, para atender a muchos usuarios) con aquellas que conciben “a la medida” (desarrollo más costoso, encaminado a atender las necesidades particulares de un usuario). Las transacciones, a su turno, se desarrollan en línea y con facilidad entre compradores y vendedores.

En el marco de la revolución industrial 4.0 se ha dado paso, además, a la *contabilidad 4.0* con bases de datos distribuidas (integración de datos al instante, que evita el tener que recopilarlos en un programa, exportarlos a otro, compartirlos y analizarlos).

1.6.1 Algunas herramientas de la Revolución Industrial 4.0 que están impactando la actuación del contador público

Los problemas que afrontan ahora radican en hacer más y mejor uso de las innovaciones tecnológicas que facilitan el acceso, emisión y tratamiento de la información, en aras de resolver los problemas de interacción entre el contador público y de las transacciones electrónicas y la inteligencia artificial. La herramienta *blockchain* de registro descentralizado, utilizada hoy para transacciones con monedas virtuales, promete alcanzar la madurez necesaria para desarrollar aplicaciones y soluciones reales: transferencias internacionales en tiempo real, operaciones de comercio internacional y una larga lista de transacciones financieras se basarán en esta tecnología. Así entonces, corresponde al contador público ser analista de los *big data* en tiempo real, herramienta que sería de gran utilidad en los procesos de auditoría continua, entre otros.

No se cree que los contadores públicos tendrán problemas para adaptarse a estos nuevos cambios tecnológicos de la *contabilidad 4.0* porque, como se ha expuesto, ya lo han hecho durante cinco generaciones (mediante las

⁵ Programación tradicional: solo se escriben funciones que procesan datos. Programación orientada a objetos: primero se definen objetos para luego enviarles mensajes solicitándoles que realicen sus métodos por sí mismos.

capacitaciones permanentes ofrecidas por las asociaciones de contadores locales e internacionales). Son tantos los cambios tecnológicos ya experimentados que los contadores públicos aceptan el reto y saldrán victoriosos. Hernández (2018) lo confirma:

Una perfecta combinación de habilidades interpersonales y profesionales es lo que permite a los contadores públicos de hoy desempeñarse con éxito en los distintos roles y áreas: asesoría, consultoría, análisis, gestión o estratégica. Los contadores son profesionales integrales por cuanto poseen un conjunto de capacidades y/o destrezas técnicas e intelectuales, pero, además, se adaptan con facilidad a entornos cambiantes, son disciplinados, conocen muy bien la industria o sector en el que se desempeñan, participan en las estrategias organizacionales, son creativos, competitivos, comprometidos y asesores de confianza, entre otros.

Para los contadores, uno de los mayores retos a la hora de adaptarse a entornos cambiantes es aprender a hacer un mejor y mayor uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), las cuales facilitan el acceso, emisión y tratamiento de la información; hoy por hoy, eje fundamental de toda actividad humana: transacciones electrónicas, redes sociales, geolocalización, video llamadas, e-commerce, música en línea y un sinnúmero más. (p. 1).

En consonancia con lo dicho, se eligieron las herramientas metodológicas que se expondrán a continuación como guía para comprender si la profesión del contador público será necesaria en el futuro.

2. Metodología

La investigación realizada fue cualitativa, documental y analítica (según lo establecido por Arias, 2012, p. 27), por cuanto se recolectó la información directa de las fuentes sin manipular variable alguna. En esta línea, Arias (2012) define como “procedimiento científico, un proceso sistemático de indagación, recolección, organización, análisis e interpretación de información o datos en torno a un determinado tema para generar conocimiento”. Es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos primarios y secundarios, es decir, aquellos obteni-

dos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales impresas, audiovisuales o electrónicas.

El título de esta investigación, “El reto profesional para los contadores públicos ante las innovaciones tecnológicas”, da cuenta de la problemática principal estudiada. En adición, de esta temática surge el planteamiento del problema central y los objetivos que derivarán en las conclusiones de este estudio. La investigación documental se fundamentó en artículos científicos arbitrados por pares ciegos de revistas científicas como *IBM*; *URBS*; *BID*; *Journal of Information Systems*; *Accounting Horizons*; y *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, entre otras. Las fuentes son sistematizadas en los acápites teóricos de esta investigación, de tal manera que dan tratamiento al planteamiento del problema.

3. Marco de referencia

En este apartado se incluyen citas directas de diferentes autores expertos que tienen relación con el tema de esta investigación, para contar con sustento que aporte luces a la solución del problema planteado.

3.1 Perfil del contador del futuro

De modo concreto, el contador público que aspire a disponer de las competencias requeridas para efectuar su ejercicio profesional con eficiencia debería mantenerse actualizado en las leyes y reglamentos de su país; normas internacionales de información completas y para pymes; normas internacionales de auditoría; Código de Ética de IFAC; INCC1 de control de calidad; y analítica de bases de datos distribuidas (BDD).

Según Ramos (2017), lo anterior

[...] además de interesante resulta lógico; no obstante, considero que la función del Contador no se debe limitar a tal supuesto en virtud de que si bien es cierto las actividades de esta profesión obedecen a las necesidades sociales, no menos cierto es que la sociedad misma se encuentra en constante evolución y por ende surgen mayores y diversas necesidades por cubrir, de modo que ahí entra la habilidad del Contador a adecuarse y transformarse en respuesta a ellas, con el propósito de que esta profesión continúe vigente, moderna y acorde a las exigencias del mundo actual. (p. 10).

Lo afirmado es cierto y ha estado ocurriendo en generaciones anteriores, por lo que el contador no debe dejar de lado la labor de actualizarse para que la profesión se mantenga vigente.

3.2 Retrospectiva de la revolución industrial 4.0

En este punto se presentarán varios avances tecnológicos que se convertirán en herramientas diarias de los contadores públicos en su ejercicio profesional. Según Basco *et al.* (2018),

La Cuarta Revolución es la fase de la digitalización del sector manufacturero y está impulsada por el sorprendente aumento de los volúmenes de datos, la potencia en los sistemas computacionales y la conectividad. A diferencia de las revoluciones anteriores, la Revolución 4.0 se caracteriza por la convivencia de una gran variedad de tecnologías, que borran los límites entre lo físico, lo digital y lo biológico, generando una fusión entre estos tres planos. (p. 114)

El pronóstico es incierto: cada revolución ha traído nuevos inventos tecnológicos y los seres humanos han sabido adaptarse a esos cambios, los cuales han traído nuevos sistemas y equipos, entre otros cambios. En este sentido advierte Oliván (2016) que

(...) la transición será dura y dolorosa. El escenario que se nos presenta, es desempleo, precariedad, y dualización. En un lado, los empleados nómadas de STEM (Ciencias, Tecnología, Ingeniería, Matemáticas) y unos pocos más aportando pensamiento abstracto. Al otro, camareros, cuidadores y auxiliares. En medio de la nada. El espacio social que ocupaba la inmensa clase media y trabajadora calificada va a desaparecer progresivamente. Los conductores serán sustituidos el día en que el coche no tripulado de Google mejore notablemente la tasa de incidencias de un humano. Kiva, el robot de Amazon que ordena, entrega y almacena paquetes en sus hangares, ya multiplica por cuatro la productividad de un operario especialista. Y los contadores, asesores, gestores, funcionarios administrativos están siendo relegados por software cada vez más intuitivo (...). (p. 3).

Visto el argumento anterior, se reconoce que los cambios tecnológicos han traído desempleo, pero lo importante es reconocer que, una vez más, mantenerse actualizado es lograr permanencia.

El concepto de *dualización* viene de ‘dualidad’, vocablo que según la Real Academia Española (2001), corresponde a la “existencia de dos caracteres o fenómenos distintos en una misma persona o en un mismo estado de cosas” (p. 577). Ejemplos de ello pueden ser situaciones de oposición como Yin-Yang, ser bueno o malo, aplicado o desaplicado, ético o no ético, etc. En este contexto, la dualidad se presenta en dos formas en el terreno de la fuerza laboral: los internos (*insiders*) y los externos (*outsiders*); Simón (2012) aporta a la comprensión del fenómeno así:

Básicamente se trata de la división de la fuerza de trabajo en dos segmentos diferentes: Por un lado, están los denominados *insiders*, (baby boom); por el otro lado, de los márgenes de este modelo clásico, están los denominados *outsiders*. Desempleados o que están empleados de manera precaria y de media tienden a cobrar menos salario y recibir menos prestaciones. ¿Y quiénes están dentro de este grupo? Las mujeres, los inmigrantes, los parados por encima de la cincuentena y, muy particularmente, los jóvenes. (p. 1).

Con esto se hace evidente que la cuarta revolución industrial plantea cambios a los que la profesión contable debe adaptarse para evitar perecer en esta transición a una nueva era de la información y la tecnología.

3.3 BDD

Como se indicó, en la cuarta generación se emplearon bases de datos relacionales y centralizadas; hoy son descentralizadas, rasgo que mejora su eficiencia. De acuerdo con Ascanio *et al.* (2017),

Las bases de datos distribuidas ofrecen diversas ventajas a los diseñadores y usuarios de bases de datos. Entre las más importantes se encuentran la transparencia en el acceso de la localización y de información. Sin embargo, el diseño y administración de bases de datos distribuidas constituye un gran desafío que incorpora problemas no encontrados en bases de datos centralizadas. (p. 2).

Lo anterior es correcto; ahora bien, siempre que se cambia de sistemas para mejorar se presentan problemas, pero son resueltos conforme se adquiere conocimiento y destreza frente a ellos.

Toledo (2018), por su parte, apunta lo siguiente:

[Las BDD] son un grupo de datos que pertenecen a un sistema, pero a su vez están repartidos entre ordenadores de una misma red, ya sea a nivel local o cada uno en una diferente localización geográfica, cada sitio en la red es autónomo en sus capacidades de procesamiento y es capaz de realizar operaciones locales y en cada uno de estos ordenadores debe estar ejecutándose una aplicación a nivel global que permita la consulta de todos los datos como si se tratase de uno solo. (p. 2).

La cita anterior toca el rasgo debido al cual las BDD resultan novedosas y útiles para mejorar la gestión de la gran cantidad de datos que se producen hoy.

Según Marchetti y Vera (2018),

Las BDD son la unión de dos conceptos: el Sistema Administrador de Base de Datos (DBMS, por sus siglas en inglés), que se basan en el paradigma de procesamiento de datos, que poseen una data única que es definida y administrada en un punto de control descentralizado. La tecnología de redes de computadoras, promueve un modo de trabajo que va en contra de todo esfuerzo de centralización. La idea consiste en lograr la integración y distribución y que ambos enfoques no pierdan su naturaleza esencial. (p. 2).

Toledo (2018), por su parte, hace una advertencia:

Para tener una base de datos distribuida debe cumplirse las condiciones de una Red Computacional. Una red de comunicación provee las capacidades para que un proceso ejecutándose en un sitio de la red envíe y reciba mensajes de otro proceso ejecutándose en un sitio distinto. Parámetros a considerar incluyen: Retraso en la entrega de mensajes, Costo de transmisión de un mensaje y Confiabilidad de la red. Diferentes tipos de redes: point-to-point, broadcast, LAN, WAN. (p. 3).

Los inconvenientes indicados por los dos autores anteriores serán resueltos tan pronto como la experiencia en el uso de las BDD avance. No cabe duda, en este sentido, de que las BDD resuelven problemas que acarreaban las BD tradicionales.

3.4 Redes de computadoras

Existen dos tipos de redes de computadoras:

- Redes de área local (*local area networks* - LAN), que se utilizan en casas y edificios.
- Redes de área amplia (*long-haul network* – LHN), que se utilizan para conectar puntos muy distantes o países.

Las BDD pueden trabajar en redes como las anteriores, y en computadoras que utilizan plataformas SQL, MS-DOS, Unix, OS/2, Linux y Sybase, entre otras. Así entonces, si un nodo falla, los restantes pueden seguir trabajando. Por ello, un analista puede acceder los datos almacenados en una sucursal que se encuentra en otro país, aun cuando se presenten inconvenientes como el referido.

3.5 Sistemas de contabilidad

Ni la forma de desarrollo de los sistemas de contabilidad, ni el catálogo⁶ de cuentas, sufrirán transformaciones importantes: se pasará de BD a BDD y los cambios serán de tipo tecnológico.

De acuerdo con Lombardero (2015),

El impacto de la tecnología en las estructuras organizativas de las empresas y en la organización del trabajo ha confirmado la hipótesis inicial: las tecnologías para desarrollar todo su potencial necesitan de una profunda reorganización de la empresa y el trabajo, que no se limita a las fronteras de la empresa. (p. 441).

De acuerdo con lo anterior, las empresas migrarán de un sistema informático a uno digital en el que imperarán el volumen, el almacenamiento, la seguridad y la velocidad de los datos; además, los sistemas deberán ser ejecutados en la nube —lo que ya se está haciendo en la actualidad sin mayores esfuerzos—.

6 Se hace la observación, que los catálogos de cuentas no fueron inventados por los analistas informáticos, ya se venían diseñando por los contadores públicos analistas de sistemas de contabilidad.

El *blockchain* es la base de datos que se estará utilizando para almacenar los datos que el sistema de contabilidad utilizará en las transacciones. En palabras de su creador,

Hemos propuesto un sistema para transacciones electrónicas sin depender en confianza. Comenzamos con el marco habitual de monedas hechas de firmas digitales, el cual provee un control fuerte de propiedad, pero es incompleto sino existe una forma de prevenir doble-gasto. Para solucionar esto, hemos propuesto una red usuario-a-usuario que utiliza prueba-de-trabajo para registrar una historia pública de transacciones la cual rápidamente se convierte impráctica computacionalmente para que un atacante pueda cambiar si nodos honestos controlan la mayoría del poder de CPU. (Nakamoto, 2008, p. 8).

Con esto se pretende advertir que no va a ser necesario cambiar el sistema transaccional cuando se utilicen las BDD: la transformación será transparente. Desde luego, y a manera de colofón, las BDD ostentan ventajas –autonomía y disponibilidad de datos, y posibilidad de compartirlo– y desventajas –más probabilidad de errores e inseguridad, más costo de desarrollo del *software* y más sobrecarga de procesamiento–.

3.6 Blockchain

Según De Moll (2017),

Blockchain es una tecnología de contabilidad compartida inmutable que admite una nueva generación de aplicaciones y procesos empresariales simplificados al establecer confianza, responsabilidad y transparencia en toda la red comercial. Podría reducir significativamente el costo y la complejidad de las transacciones comerciales financieras, al tiempo que mejora los controles. Mejoras en el proceso y el desempeño comercial. Modelos de entrega de servicios compartidos y administración de desempeño comercial. Alineación de las partes interesadas y programa de gestión de cambio organizacional. (p. 1).

Dai y Vasarhelyi (2017), a su turno, opinan que

Desde 2009, blockchain ha servido como una tecnología de información potencialmente transformadora que se espera sea tan revolucionaria como Internet. Originalmente desarrollada como una metodología para registrar

transacciones de criptomoneda, la funcionalidad de blockchain se ha convertido en un gran número de aplicaciones, como banca, mercados financieros, seguros, sistemas de votación, contratos de arrendamiento y servicios gubernamentales. A pesar de estos avances, la aplicación de blockchain a la contabilidad y la garantía sigue siendo poco explorada. Este documento tiene como objetivo proporcionar una discusión inicial sobre cómo blockchain podría permitir un ecosistema contable verificable y transparente en tiempo real. Además, blockchain tiene el potencial de transformar las prácticas de auditoría actuales, dando como resultado un sistema de aseguramiento automático más preciso y oportuno. (p. 1).

De acuerdo con Coyne y McMicckle (2017),

El blockchain ha permitido la creación exitosa de redes de moneda digital descentralizadas. Este éxito ha llevado a una mayor investigación sobre la utilidad de las cadenas de bloques en otros entornos empresariales. Debido al uso de la cadena de bloques como un libro de contabilidad, surge la pregunta de si la cadena de bloques podría convertirse en una alternativa más segura a los libros de contabilidad actuales. Demostramos que esto es inviable. Al formular esta pregunta en el contexto del problema de los generales bizantinos, que la cadena de bloques fue diseñada para resolver, identificamos múltiples fallas que impiden la implementación de la cadena de bloques como una herramienta de información financiera. Mientras que las monedas digitales basadas en blockchain solo existen dentro de blockchain, las transacciones económicas existen fuera de los registros contables. Esta distinción impide un nivel aceptable de verificación de transacciones utilizando el modelo de blockchain. Además, los beneficios de seguridad de la cadena de bloques que la hacen ostensiblemente inmutable no están completamente disponibles o no son confiables en una configuración contable. (p. 1).

Sheldon (2018), por su parte, sostiene que

Un desafío perenne en la profesión contable es cómo agregar y compartir instancias de mala conducta de los practicantes entre numerosas partes relevantes. En la actualidad, tanto el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) como la Asociación Nacional de Juntas de Contabilidad del Estado (NASBA) ofrecen soluciones para la recolección centralizada de faltas de conducta, pero ambos probablemente experimenten problemas con informes

incompletos de los constituyentes clave. Propongo un uso novedoso de la tecnología blockchain para abordar este problema, de modo que todas las partes clave de la profesión contable aprovechen una cadena de bloques de contabilidad para agregar y compartir instancias de conducta indebida de practicantes en todo el país casi en tiempo real. Dicha red crea un registro inmutable de mala conducta y permite que los constituyentes clave de la profesión contable trabajen juntos y compartan información como pares sin el riesgo de que una parte tome el control del libro mayor. Concluyo hablando de bloqueos de carreteras específicos de blockchain para realizar este modelo propuesto. (p. 1).

Para Bennett (2017),

Con el 'blockchain' se pueden crear resguardos de valor; dineros, propiedades, y otros tipos de valores. Se pueden efectuar transacciones de compra y venta de dinero, propiedades, y otros valores. Se pueden almacenar de forma permanente toda clase de providencia, registros e identidad. Y se pueden ejecutar programas de lógica corporativa. En fin, conducir todos nuestros asuntos económicos sin que los zorros gubernamentales o particulares estén metidos en el gallinero. (p. 2).

Allen (2018), por su parte, aporta la siguiente definición:

Blockchain, o Contabilidad Distribuida, es una tecnología que permite la realización confiable y segura de cualquier tipo de transacción entre dos o más personas sin la necesidad de intermediarios, a través de Internet. Su introducción al mundo se dio a través de la criptomoneda Bitcoin, la primera plataforma blockchain. Originalmente, Bitcoin se creó como un sistema electrónico de pago entre pares (A Peer-to-Peer Electronic Cash System), por lo que se le conoce como 'dinero digital'. (p. 1).

Moncayo (2016) agrega que

(...) la tecnología de contabilidad distribuida, ha generado ya una buena cantidad de aplicaciones y usos. Lo curioso es que, a pesar de estar diseñada para funcionar como un gran libro de contabilidad, casi no se ha aplicado su uso a esta rama profesional hasta ahora (...) ya que la mayor ventaja de la tecnología blockchain es su seguridad y confiabilidad, elementos indispensables en las auditorías y registro de datos. (p. 1).

Alvarado (2017), a su turno, apunta lo siguiente:

Como hemos visto, existe incipiente normativa en concreto sobre blockchain, y no necesariamente debe regularse en tanto y cuanto el producto final que haya empleado su aplicabilidad si lo esté, pero es indudable que estamos ya frente a una tecnología disruptiva que nos presenta una serie de desafíos para la industria financiera, no solo por la aplicabilidad que puedan llegar a tener en sus distintos productos o servicios, los contratos inteligentes basados en cadenas de bloques, sino por mantener el valor máspreciado de los bancos, la confianza de sus depositantes, frente a un proceso que por esencia prescinde de los intermediarios. (p. 4).

Lo manifestado por la mayoría de los autores citados en esta sección debe revisarse con detenimiento: confirman que el contador público no va a desaparecer; por el contrario, a su juicio el *blockchain* es una nueva herramienta que revolucionará los servicios de contabilidad. Lo anterior se hace evidente en expresiones que aluden al *blockchain* como “una tecnología de contabilidad compartida inmutable”; “tiene el potencial de transformar las prácticas de auditoría actuales”; “es como un libro de contabilidad”; “una alternativa más segura a los libros de contabilidad tradicionales”; “una parte toma el control del libro mayor”; “[está] diseñada para funcionar como un gran libro de contabilidad”; y “elementos indispensables en las auditorías y registro de datos”.

3.7 Bitcoin

3.7.1 ¿Qué es Bitcoin?

Bitcoin es una moneda virtual que nació en 2009, fuera del control de cualquier gobierno o institución. Su valor es variable y se basa en la ley de la oferta y la demanda, y su intercambio se produce entre usuarios entre pares (P2P), tal como ocurre en los negocios (entre vendedores y compradores). Se indica lo siguiente al respecto en el sitio web de Bitcoin (2018):

Bitcoin usa tecnología peer-to-peer o entre pares para operar sin una autoridad central o bancos; la gestión de las transacciones y la emisión de bitcoins es llevada a cabo de forma colectiva por la red. ‘Bitcoin es de código abierto; su diseño es público, nadie es dueño o controla Bitcoin y todo el mundo pue-

de participar'. Por medio de sus muchas propiedades únicas, Bitcoin permite usos interesantes no contemplados por ningún sistema de pagos anterior.

Agrega el autor (Chanpagne 2014:13) "Bitcoin es ejecutado por un software (código fuente) que está disponible gratuitamente para que cualquiera pueda verlo e incluso adaptarlo para su propio uso. Actualmente se ejecuta en múltiples ordenadores conectados a Internet a través de un protocolo de red común definido por este mismo software".

3.7.2 Relación entre bitcoin y blockchain

Chanpagne (2014) sostiene que "el blockchain, que fue creado por Satoshi Nakamoto, (...) podría definirse como las páginas de un libro de contabilidad en el que se registran las transacciones realizadas por Bitcoin". López (2018), por su parte, hace la siguiente apuntación:

La cadena de bloques es como el libro de contabilidad (el libro diario) de una empresa. Ahí se registran los movimientos financieros. El bitcoin, es el dinero en la empresa, y si es "de la empresa", tiene que estar registrado en el libro diario (ya sea que entre, o salga). Entonces, el Bitcoin existe dentro de la cadena de bloques. Mientras que el blockchain es la tecnología que permite al Bitcoin existir. Sin Blockchain, no habría Bitcoin. Pero sin Bitcoin, podría haber Blockchain, de hecho, lo hay. El bitcoin no es la única aplicación que tiene el Blockchain. (p. 1).

3.8 Analítica de gran cantidad de datos (*big data analytics*)

Este elemento se usa en la actualidad en materia de almacenamiento de masas de datos muy grandes. Al respecto, Richins *et al.* (2017) opinan lo siguiente:

Contrariamente a la predicción de Frey y Osborne (2013) de que la profesión contable se enfrenta a la extinción, argumentamos que los contadores aún pueden crear valor en un mundo de análisis de Big Data. Para avanzar en esta posición, proporcionamos un marco conceptual basado en datos estructurados / no estructurados y análisis exploratorio / orientado a problemas. Argumenta-

mos que los contadores ya sobresalen en el análisis de datos estructurados por problemas, están bien posicionados para desempeñar un papel de liderazgo en el análisis de datos no estructurados por problemas y pueden apoyar a los científicos de datos que realizan análisis exploratorios en Big Data. Nuestro argumento se basa en dos pilares: los contadores están familiarizados con los conjuntos de datos estructurados, facilitando la transición al trabajo con datos no estructurados y poseen conocimientos de los fundamentos de negocios. Por lo tanto, en lugar de reemplazar a los contadores, argumentamos que el análisis de Big Data complementa las habilidades y el conocimiento de los contadores. Sin embargo, los educadores, los creadores de normas y los organismos profesionales deben ajustar sus planes de estudio, de marcos estándares para adaptarse a los desafíos de los análisis de Big Data. (p. 1).

Obsérvese que estos autores sobrepasan los conceptos de sus pares citados anteriormente en cuanto a la preparación de los contadores públicos: a juicio de estos académicos, son ellos quienes deben ser analíticos y pueden crear valor en el uso de las BDD, posición que se añade a la reafirmación de que la profesión de la contabilidad no desaparecerá.

Schroeck *et al.* (2012), a su turno, hacen algunas recomendaciones en el caso de que se quiera adquirir un sistema de *big data*:

Muchas empresas basan sus casos de negocio en las siguientes ventajas que se pueden derivar de big data:

- Decisiones más inteligentes – Aprovechar nuevas fuentes de datos para mejorar la calidad de la toma de decisiones.
- Decisiones más rápidas – Permitir una captura y análisis de datos en tiempo más real para respaldar la toma de decisiones en el “punto de impacto”; por ejemplo, cuando un cliente está navegando por su sitio web o al teléfono con un representante del servicio de atención al cliente.
- Decisiones que marquen la diferencia – Centrar las iniciativas de big data en ámbitos que proporcionen una verdadera diferenciación. (p. 17).

Un principio importante que subyace a cada una de estas recomendaciones es que los profesionales del negocio y de TI deben trabajar codo a codo en el trasegar hacia *big data*. Las soluciones más eficaces en esta línea identifican primero los requisitos de negocio y, justo después, adaptan la infraestructura, las fuentes de datos y el análisis cuantitativo, a fin de respaldar la oportunidad de negocio.

La empresa Power Data (2017) sostiene que se debe contar con habilidades en:

Social Media: el ser humano es un ser social por naturaleza y es precisamente en estos medios donde realmente nos mostramos como somos y nos relacionamos de un modo natural. Las redes sociales son el medio idóneo para dejar constancia de quiénes son nuestros amigos, cuáles son nuestros gustos y cuáles nuestras preferencias. Toda esta información se traduce en datos de gran valor para las empresas, que pueden orientar sus estrategias de captación, fidelización y producto a estos medios, extrayendo el máximo partido posible de lo que se publica en la red.

Analytics: esta megatendencia representa el análisis llevado a otro nivel, mucho más allá del alcanzado por el BI tradicional. Analytics tiene en cuenta cualquier tipo de dato, sea de la índole que sea, con el objetivo de extraer la máxima información posible, al permitir navegar por la información sin las restricciones que imponen unos patrones prefijados de búsqueda.

Weirich *et al.* (2017) presentan lo siguiente como plan de desarrollo de un taller sobre la temática que nos ocupa:

Presentamos un caso para enseñar habilidades de análisis de datos en auditoría y/o clases de contabilidad forense utilizando ACL Analytics. Introducimos transacciones fraudulentas en un conjunto de datos existente y luego les pedimos a los estudiantes que usen ACL Analytics para identificar estas transacciones fraudulentas. El caso también se puede utilizar en otras clases de contabilidad. Proporcionamos ideas e instrucciones sobre cómo los profesores pueden adaptar las tareas para satisfacer sus necesidades. El caso brinda a los estudiantes la oportunidad de participar en ejercicios de aprendizaje activo que requieren estudio independiente y el uso de software de análisis. Los estudiantes participaron genuinamente en el proceso de aprendizaje y recomendaron el caso como tareas de aprendizaje para las clases posteriores. (p. 1).

Desde luego, la ausencia de analistas de datos hacen que los *big data* se tornen inútiles. Al respecto, Dohner (2013) comenta que

Google acaba de anunciar sus planes para reclutar big data en la lucha contra la trata de personas. El gigante de la búsqueda trabajará con tres grupos

de defensa para recopilar y analizar datos de las líneas directas de tráfico de personas. (...) Con creatividad y conocimientos, un analista de datos puede hacer cosas increíbles. No solo en los negocios, sino también para la sociedad en su conjunto. Ahora, depende de personas inteligentes que se interesen en el campo. Para hacer eso la gente necesitará partes iguales de ingenio y oportunidad. Necesitarán la oportunidad de aprender y descubrir el poder del comercio. También necesitarán entender que el big data es más que solo estadísticas. (p. 1).

Warren et al. (2015) advierten que

Big Data tendrá implicaciones cada vez más importantes para la contabilidad, incluso a medida que nuevos tipos de datos sean accesibles. La información de video, audio y texto disponible a través de Big Data puede proporcionar prácticas mejoradas de contabilidad administrativa, contabilidad financiera y presentación de informes financieros. En la contabilidad de gestión, Big Data contribuirá al desarrollo y evolución de sistemas de control de gestión y procesos de presupuestación efectivos. En la contabilidad financiera, Big Data mejorará la calidad y relevancia de la información contable, mejorando así la transparencia y la toma de decisiones de los interesados. En la presentación de informes, Big Data puede ayudar en la creación y el refinamiento de los estándares de contabilidad, lo que ayuda a garantizar que la profesión contable continuará brindando información útil a medida que evolucione la dinámica economía global en tiempo real. (p. 1).

Huerta y Jensen (2017) apuntan lo siguiente:

Cuarenta y seis académicos y profesionales participaron en la segunda Conferencia del Diario de Sistemas de Información para analizar el análisis de datos y Big Data desde una perspectiva de sistemas de información contable. Los paneles discutieron el rol evolutivo de la tecnología en la contabilidad, la privacidad dentro del dominio de Big Data, y las personas y Big Data. A lo largo de los tres paneles, surgieron varios temas que impactan todas las áreas de la contabilidad: desarrollo de habilidades analíticas y de manejo de datos mejoradas; evaluar la privacidad, los requisitos de seguridad y los riesgos; pensar creativamente y evaluar la amenaza de la automatización para la profesión contable. Otros temas fueron específicos de un segmento de la profesión, como la creciente demanda de auditorías de cumplimiento de la privacidad y los ajustes curriculares necesarios para desarrollar habilidades analíticas de datos. Este comentario

sintetiza y expande las discusiones de los paneles de la conferencia y sugiere áreas potenciales para futuras investigaciones. (p. 1).

Pickard y Cokins (2015), por su parte, aseguran que

La minería de datos y análisis extensos (DM&A) son cada vez más necesarios para que las empresas sean competitivas en esta era de la información. Esta demanda, combinada con (1) la reputación de los contadores para comprender y generar datos de calidad, y (2) la mayor accesibilidad de las herramientas de DM&A, ha creado una oportunidad única para que los contadores desempeñen un papel estratégico más importante en su organización. Argumentamos que los contadores deben poseer y manejar una mayor parte del DM&A que se produce en su organización. Para apoyar esta visión, introducimos una técnica de minería de datos llamada partición recursiva. Ilustramos cómo se puede aplicar a un gran conjunto de datos de costos y ganancias de los clientes para identificar las características que diferencian a los clientes más y menos rentables. Discutimos cómo se puede utilizar la salida del algoritmo de partición recursiva (un árbol de decisión binario) para aumentar la rentabilidad del cliente e identificar futuros clientes rentables. Concluimos sugiriendo y discutiendo algunos de los obstáculos y oportunidades de investigación que esta visión presenta al campo contable.

Los últimos autores sostienen que el analista de “big data” identificará las transacciones fraudulentas y mejorará la calidad y relevancia de la información de la contabilidad. Esto último redundará, a su vez, en mejoras a la transparencia y la toma de decisiones de los interesados. En esta línea, el rol evolutivo de la tecnología en la contabilidad representa la reputación de los contadores para comprender y generar datos de calidad.

4. Conclusiones

El ejercicio profesional del contador público no ha sido nada fácil: durante las últimas siete décadas de la humanidad ha debido mantener una actualización constante, actuando en la presencia de cientos de inventos que, con su ayuda y experiencia, se han desarrollado en el campo empresarial como estrategia competitiva. Todo al principio, se hace complicado, pero con el tiempo nacen herramientas que ayudan a resolver ese todo con más facilidad.

Hasta la tercera revolución industrial, los contadores públicos se habían formado como expertos en la solución de los diferentes problemas de los negocios, además de ser analistas de sistemas de contabilidad. Ha sido posible determinar esto por la forma como tradicionalmente han realizado los encargos de auditoría y de *outsourcing* de contabilidad. Cabe anotar a este respecto, además, que el contador público ha adquirido competencias en el uso de las tecnologías indicadas para sacar provecho en el análisis y manejo de las BD y ahora de las BDD, con el fin de colaborar en la creación de sistemas de contabilidad en beneficio de las empresas.

Con los sistemas de contabilidad en línea, muchos puestos de contabilidad (capturadores de datos) han desaparecido. Empero, se puede afirmar que la profesión de contador público continuará siendo necesaria: los autores que conformaron el marco teórico de esta investigación (ninguno de los cuales es contador público) indican que las nuevas tecnologías no desplazarán al contador público; por el contrario, proporcionarán mejores herramientas para realizar un servicio profesional más eficiente y transparente. Visto el carácter altamente cambiante de las tecnologías, el reto de los contadores públicos es ser reconocidos como colaboradores empresariales dotados de adaptabilidad, como lo hicieron las generaciones pasadas.

El análisis de *big data* complementa las habilidades y el conocimiento de los contadores. Sin embargo, educadores, creadores de normas internacionales y organismos profesionales deben ajustar sus planes de estudio y marcos estándares para adaptarse a los desafíos de los análisis de *big data*. Los contadores públicos son necesarios, pero deben actuar con aptitud (destrezas) y actitud (voluntad) para mantenerse actualizados: esto es, asistir a congresos, conferencias, foros y charlas de su gremio en los ámbitos local e internacional; realizar investigaciones y ponencias; acreditar sus títulos con certificaciones reconocidas; y manejar todo tipo de sistemas de contabilidad.

Referencias

- Allen, B. (2018). ¿Qué es la tecnología de la contabilidad distribuida o Blockchain? <https://es.linkedin.com/.../abc-que-es-el-blockchain-su-relacion-con-las-y-los-mineros-...>
- Alvarado, J. (2018). Las nuevas tendencias en tecnología y medios de pago con énfasis en *blockchain* y *smart contracts*. *Boletín-e Asociación Interamericana de Contabilidad*, 87.
- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación, introducción a la metodología científica*. Episteme.
- Ascanio, M., González, J. y Cruz, H. (2017). *Bases de datos distribuidas*. <http://alfa.facyt.uc.edu.ve/computacion/pensum/cs0347/>.
- Basco, A., Béliz, G., Coatz, D. y Garnero, P. (2018). *Industria 4.0 fabricando el futuro*. BID, Unión Industrial Argentina. <https://publications.iadb.org/bitstream/.../Industria-4-0-Fabricando-el-futuro.pdf?>
- Bennett, J. (2017) ¿Qué es el Blockchain? La Estrella de Panamá. laestrella.com.pa/opinion/columnistas/que-es-el-blockchain/23991187.
- Bitcoin (2018). *Bitcoin es una innovadora red de pagos y una nueva clase de dinero*. <https://bitcoin.org/es/>.
- Chanpagne, P. (2014). *El Libro de Satoshi*. Blockchain.
- Coyne, J. y McMickle, P. (2017). Can Blockchains Serve an Accounting Purpose? *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(2), 101-111. <https://doi.org/10.2308/jeta-51910>.
- Dai, J. y Vasarhelyi, M. (2017). Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5-21. <https://doi.org/10.2308/isis-51804>.
- De Moll, R. (2017). *Blockchain set to transform Finance – APQC*. <https://www.apqc.org/...base/.../blockchain-set-transform-finance>.
- Dohner, J. (2013). *Using big data and creativity for social good*. V3. <https://www.v3.co.uk/v3-uk/blog-post/2260731/using-big-data-and-creativity-for-social-good>.
- Herlein, C. (2017). Generaciones de las computadoras [YouTube]. http://www.cad.com.mx/generaciones_de_las_computadoras.
- Hernández, C. (2018). *El contador público y las tendencias tecnológicas*. Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. <https://www.incp.org.co/contador-publico-las-tendencias-tecnologicas/>.
- Huerta, E. y Jensen, S. (2017). An Accounting Information Systems Perspective on Data Analytics and Big Data. *Journal of Information Systems*, 31(3), 101-114. <https://doi.org/10.2308/isis-51799>.

- Lombardero, J. (2015). *Problemas y retos de gestión empresarial en la economía digital: estudio comparado y sistémico de competencias directivas*. (tesis Doctoral), Universidad Camilo José Cela.
- Marchetti, M. y Vera, M. (2018). *BDD Bases de Datos Distribuidas*. <http://alfa.facyt.uc.edu.ve/computacion/pensum/cs0347/download/...2006/BDD.pdf>.
- Moncayo, C (2016). *Blockchain es el futuro de la contabilidad*. <https://www.incp.org.co/blockchain-es-el-futuro-de-la-contabilidad/>.
- Nakamoto, S. (2008). *Bitcoin: Un Sistema de Efectivo Electrónico Usuario-a-Usuario*. https://bitcoin.org/files/bitcoin-paper/bitcoin_es_latam.pdf.
- Oliván Cortés, R. (2016). La Cuarta Revolución Industrial, un relato desde el materialismo cultural. *URBS, Revista de Estudios Urbanos y Ciencias Sociales*, 6(2), 101-111. www2.ual.es/urbs/index.php/urbs/article/viewFile/olivan/313.
- Pickar, M. y Cokins, G. (2015) From Bean Counters to Bean Growers: Accountants as Data Analysts—A Customer Profitability Example. *Journal of Information Systems*, 29(3), 151-164. <https://doi.org/10.2308/isisys-51180>.
- Power Data (2017). *Del bit... al Big Data*. cdn2.hubspot.net/hub/239039/file...pdf/.../PowerData_-_Del_bit..._Al_Big_Data.pdf.
- Ramos, J. (2017). El contador público en la actualidad. <https://vdocuments.mx/el-contador-publico-en-la-actualidad.html>.
- Real Academia Española (2001). *Diccionario de la lengua española*. Madrid: Espasa-Calpe.
- Richins, G., Stapldeton, A., Strato-poulos, T. y Wong, C. (2017). Big Data Analytics: Opportunity or Threat for the Accounting Profession? *Journal of Information Systems*, 31(3), 63-79. <https://doi.org/10.2308/isisys-51805>.
- Schroeck, M., Shockley, R., Smart, J., Romero-Morales, D. y Tufano, P. (2012). *Analytics: el uso de big data en el mundo real* – IBM. https://www-05.ibm.com/services/.../pdf/El_uso_de_Big_Data_en_el_mundo_real.pdf.
- Sheldon, M. (2018). Using Blockchain to Aggregate and Share Misconduct Issues Across the Accounting Profession. *Current Issues in Auditing In-Press*. <https://doi.org/10.2308/ciaa-52184>.
- Simón, P. (2012). *¿Qué es la dualidad y por qué debería preocuparnos?* https://www.eldiario.es/.../blog/dualidad-deberia-preocuparnos_6_52554749.html
- Toledo, I. (2018). *Bases de datos distribuidas*. I. E. S. Alicante. <https://>

*iessanvicente.com/colaboraciones/
BBDDdistribuidas.pdf.*

Warren, D. Moffitt, K. y Byrnes, P.
(2015) How Big Data Will Change Accounting. *Accounting Horizons*, 29(2), 397-407. <https://doi.org/10.2308/acch-51069>.

Weirich, T., Tschkert, N. y Kozlowski, S.
(2017). Teaching Data Analytics Using ACL. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(2), 83-89. <https://doi.org/10.2308/jeta-51895>.

Contabilidad de operaciones en moneda extranjera en Cuba: historia y presente en armonización con NIIF

Abel Sarduy Quintanilla, PhD.^a
Yumaisi González Ochoa, PhD.^b

Información del artículo

Recibido: 27/02/2020

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL

M41

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a6>

Sugerencia de citación

• Quintanilla, A. y González, Y. (2020) Contabilidad de operaciones en moneda extranjera en Cuba: historia y presente en armonización con NIIF. Revista Visión Contable, 22, 117 – 142. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a6>

Accounting of Operations in Foreign Currency in Cuba: History and Present in Harmonization with IFRS

Resumen

El presente artículo centra la atención en identificar los elementos que deben ser objeto de perfeccionamiento en las Normas Cubanas de Contabilidad relacionadas con las operaciones en moneda extranjera, como parte del proceso de armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Se realiza una sistematización de las teorías y normativas de alcance internacional y un análisis comparativo de la norma cubana con la norma internacional. Se concluye que las operaciones económicas internacionales constituyen una práctica extendida a la que la profesión contable ha brindado atención; se demuestra que, aunque el proceso de armonización con las NIIF está en desarrollo con significativos avances, es aún bajo; y se identifican los principales elementos de la norma que deberán perfeccionarse.

Palabras clave

Contabilidad; Conversión de estados financieros; Diferencias de cambio; Moneda extranjera; NIIF.

Abstract

This article focuses on identifying the elements that should be subject to improvement in the Cuban Accounting Standards related to operations in foreign currency, as part of the harmonization process with the International Financial Reporting Standards (IFRS). A systematization of the theories and regulations of international scope and a comparative analysis of the Cuban standard with the International Standard is carried out. It is concluded that international economic operations constitute a widespread practice to which the accounting profession has paid attention. It is shown that, although the harmonization process with IFRS is under development with significant progress, it is still in its infancy; and the main elements of the standard that must be perfected are identified.

Keywords

Accounting; Conversion of financial statements; Exchange difference; Foreign currency; IFRS.

^a Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas, Villa Clara, Cuba. Correo electrónico: abelsq@uclv.edu.cu.

^b Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas, Villa Clara, Cuba. Correo electrónico: yumaisgi@uclv.edu.cu.

Introducción

El complejo mundo de las operaciones económicas internacionales, unido al papel de la moneda como unidad de medida homogeneizadora, ha despertado la atención de la profesión contable, con el desarrollo de teorías y el establecimiento de regulaciones de alcance nacional e internacional de las que Cuba no está exenta.

Frente a lo anterior, en EE. UU. el Financial Accounting Standards Board (FASB), emitió en 1975 los *Statements of Financial Accounting Standards No. 8* (FAS 8), “Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements”, documento sustituido en 1981 por el FAS 52, “Foreign Currency Translation”. Por su parte, el International Accounting Standard Committee (IASC) en 1983 formuló la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21) “Tratamiento Contable de los Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio”, modificada o revisada en varias ocasiones. Años más tarde, en 2005, el International Accounting Standard Board (IASB) emitió la versión modificada de la NIC 21, titulada “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera” (IASB, 2018b).

Cuba, cuya economía ha sido calificada como “abierta”, ha debido redefinir su proyección del comercio internacional como salida a la situación de crisis durante los últimos treinta años: se dio inicio a un proceso de cambios y de reinserción en la economía internacional predominantemente capitalista. En cuanto a la utilización de las divisas y las reformas monetarias, cabe destacar algunas transformaciones importantes, sintetizadas aquí a partir de lo propuesto por Calzada y Verrier (2016, pp. 21-28): despenalización de la tenencia y circulación de divisas; nuevo sistema impositivo, introducción paulatina del peso convertible y la red de casas de cambio (Cadeca); prohibición de la circulación del dólar en efectivo; y establecimiento de los cobros y pagos entre empresas cubanas en pesos convertibles en lugar de dólares, entre otras. Asimismo, se potenciaron la inversión extranjera y las relaciones comerciales con el mundo capitalista. Rodríguez (2014) señala que

durante el Periodo Especial se incrementó gradualmente la presencia de capital foráneo, primero en los sectores del turismo y la producción del petróleo, y posteriormente en la minería del níquel, las telecomunicaciones, la industria alimentaria y la comercialización de las exportaciones de tabaco y ron, entre otras áreas a las que se dirigió la captación de los flujos financieros externos. (p. 23)

Con estos antecedentes se han promovido las operaciones económicas internacionales. Con la aprobación de los Lineamientos de la Política Económica y Social en relación con el ámbito de la política económica externa, los esfuerzos se dirigen a elevar la eficiencia en la gestión de las empresas vinculadas al comercio exterior; flexibilizar la participación de las entidades nacionales en el comercio exterior; diversificar los bienes y servicios exportables; y promover los acuerdos internacionales de cooperación y complementación en el sector industrial que favorezcan las exportaciones de mayor valor agregado y la sustitución de importaciones (Partido Comunista de Cuba, 2011).

Aun cuando no se han logrado los niveles necesarios y deseados, vale significar que el comercio internacional de mercancías de Cuba con el resto del mundo (suma de las importaciones y exportaciones) en el año 2018, se valoró en 13.857 millones de pesos, según un informe de la Oficina Nacional de Estadística e Información - ONEI (2019, p. 8).

Como parte de las transformaciones de la economía cubana, también se han dirigido esfuerzos hacia el fortalecimiento del papel de la contabilidad y la información contable para la toma de decisiones. Así, en 1993 se pusieron en vigor las Normas Generales de Contabilidad, renovadas en 1997.

En el 2005, y en respuesta a la necesidad de actualización, en correspondencia con el desarrollo de la economía cubana, inició el proceso de armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Para ello se emitió la Resolución 235 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), que puso en vigor las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF). Como parte de ella, se emitió la Norma Cubana de Contabilidad n.º 6 (NCC 6) - "Operaciones con Moneda Extranjera o Pesos Convertibles", modificada ligeramente en el 2007, que tendría vigencia mientras permanecieran las condiciones de dualidad monetaria. Posteriormente, por la Resolución 19 de 2014 del MFP, se emitió la nueva NCC 6 - "Operaciones con Moneda Extranjera", que entrará en vigor cuando se produzca la unificación monetaria y cambiaria.

Tomando en consideración la importancia de la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera, aunada al tiempo de emisión de la normativa cubana, la evolución de las NIIF y la experiencia acumulada en el proceso de armonización, el presente artículo de investigación tiene como objetivo identificar los elementos que deben ser objeto de perfeccionamiento en las NCC relacionadas con las operaciones en moneda extranjera como

parte del proceso de armonización con las NIIF, a partir de la tipología de investigación comparativa con técnicas cualitativa de revisión de documentos y diseño no experimental (Hurtado, 2010). El desarrollo de esta investigación contribuirá a dar respuesta a dos interrogantes:

- ¿En qué medida la normativa cubana sobre contabilidad de las operaciones en moneda extranjera está armonizada con las NIIF?
- ¿Qué pronunciamientos de la normativa cubana sobre contabilidad de las operaciones en moneda extranjera deben perfeccionarse para atenderse a las condiciones actuales y continuar el proceso de armonización con las NIIF?

En la próxima sección se revisará de forma sucinta el marco teórico sobre el tema: la atención se centrará en el papel de la moneda en la contabilidad y los pronunciamientos teóricos sobre la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera, así como de los principales pronunciamientos normativos sobre estas operaciones (en particular los del FASB de los EE. UU., el Plan General de Contabilidad español y las NIIF). En el tercer apartado se realizará un análisis comparativo de las dos versiones de la norma cubana con respecto a la NIC 21, haciéndose hincapié en las principales definiciones y criterios para el reconocimiento y medición de las operaciones en moneda extranjera, medición, reconocimiento y presentación de las diferencias de cambios, y los procedimientos para conversión a una moneda de presentación. En el cuarto apartado se incluyen las principales proposiciones para el perfeccionamiento de las versiones de la norma cubana; y la sección final abordará de forma sintética las principales conclusiones del trabajo.

1. Sistematización teórica y de las normativas contables: papel de la moneda y la contabilidad en las operaciones en moneda extranjera

El concepto de moneda ha estado presente en el proceso contable, bien como un principio o función de medición. Desde los postulados y principios generalmente aceptados en contabilidad desarrollados por Maurice Moonitz (1961), se encuentra la Unidad de Medida, entendida así: “el dinero es el común denominador mediante el cual se mide la intercambiabi-

lidad de bienes y servicios, incluido, trabajo, recursos naturales y capital. Todo informe debe indicar claramente en qué moneda está expresado”.

Por su parte, Gómez (2004) sostiene que

la función de medición dará como resultado una serie de magnitudes de carácter heterogéneo que necesariamente deberán ser homogeneizadas, es decir, deberán referirse a un patrón de medida común. Éste suele ser la unidad monetaria, aun cuando podría utilizarse cualquier tipo de unidad. (p. 14).

En este sentido, como patrón de referencia internacional, en el párrafo 6.1 del Marco Conceptual emitido por el IASB en 2018 se sintetiza que “Los elementos reconocidos en los estados financieros se cuantifican en términos monetarios. Esto requiere la selección de una base de medición (...)” (IASB, 2018a). Esta situación trae consigo la necesidad de una unidad de medida común que homogeneice la diversidad de los hechos económicos.

Para transformar los elementos de activos, pasivos, ingresos, gastos y patrimonio desde el campo concreto de cada operación económica hasta una expresión numérica (que se refleja en los estados financieros), se necesita medirlos de forma homogénea. En este sentido, la moneda constituye la unidad de medida de los elementos de los estados contables. Esta es el patrón para cuantificar los recursos y obligaciones, así como las ganancias y pérdidas derivadas de las operaciones de la empresa.

Cada país tiene definida su propia moneda como unidad de valor para las compras y ventas de bienes y servicios. En la actualidad, el principal problema en la contabilización de las operaciones en moneda extranjera radica en cómo tratar con el cambio en el valor en moneda nacional de los ingresos por ventas y cuentas por cobrar, de las cuentas por pagar en moneda extranjera y de los bienes que se han adquirido en una importación, cuando la moneda extranjera cambia de valor (Doupnik y Perera, 2007, pp. 234-239). Sin embargo, no siempre se ha presentado este problema.

Durante la *depresión* de la década de 1930, casi todos los países abandonaron el patrón oro y establecieron controles que limitaban la convertibilidad de sus monedas y su comercio exterior (Biondi, 1997, p. 652). Durante el período 1945-1973, los países fijaron el valor a la par de su moneda en términos del dólar estadounidense; y el valor a la par del dólar estadounidense se fijó en términos del oro a una tasa de 35 dólares por onza (Doupnik y Perera 2007, pp. 234-235). En 1971, EE. UU. suspendió la convertibilidad del dólar estadounidense en oro, hecho que marcó el principio del fin

del sistema de tipo de cambio fijo. Posteriormente, en 1973, se permitió que los países pusieran a flotar sus monedas en el mercado cambiario (Biondi, 1997; Doupnik y Perera, 2007, pp. 234-235).

En estas circunstancias con tasas de cambio fluctuantes, en regulaciones contables, normas internacionales, trabajos de investigación y textos académicos los temas de análisis en torno a las operaciones en moneda extranjera se centran, por un lado, en la definición y desarrollo de las monedas funcional, de presentación y extranjera; y de otro, en los elementos esenciales para el reconocimiento de las operaciones expresadas en una moneda extranjera, la determinación y reconocimiento de las diferencias de cambio, y la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera.

En el ámbito académico se reconocen dos métodos de contabilización de los cambios en el valor de una transacción en moneda extranjera: las perspectivas de una y dos transacciones (Doupnik y Perera 2007, p. 239). En la primera, cualquier cambio en la moneda extranjera será ajustado a ingreso por ventas y cuentas por cobrar, en el caso de las ventas, y a cuentas por pagar e inventarios en el caso de las compras; mientras que en la segunda, cualquier diferencia de cambios se considera ganancias o pérdidas en cambio extranjero –la NIC 21 y por el FAS 52 siguen este método–.

Desde la perspectiva de dos transacciones, las diferencias realizadas se tratan como ganancias o pérdidas en el estado de resultado. Para las diferencias no realizadas se siguen el enfoque diferido o el de acumulación por devengo. En el primero, las ganancias o pérdidas cambiarias no realizadas se difieren en el balance general hasta el cobro o el pago; mientras que en el segundo, estas se reportan en la utilidad neta del período en que varía el tipo de cambio. (Doupnik y Perera, 2007, p. 239-241): la NIIF 21 y el FAS 52 adoptan este último enfoque.

En consonancia con lo anterior, según Biondi (1997, pp. 654-655), al analizar los problemas derivados de la valuación de las operaciones en moneda extranjera se aprecian diferentes alternativas. En un primer momento, al reconocer la operación en moneda extranjera se valúa conforme el tipo de cambio vigente en ese momento. El tratamiento posterior dependerá de su clasificación –realizadas y no realizadas–. Las primeras pueden tener como destino formar parte del activo o afectar el resultado del ejercicio; en las segundas, el destino puede variar en función de pérdidas o ganancias por diferencias de cotización. Para las diferencias de cambio negativas o pérdida, su imputación es igual que las realizadas. Para el caso de las ganancias, se consideran ganancias a realizar por la aplicación del principio de prudencia.

Un punto clave que surge cuando se convierten estados financieros no locales es la selección del método de conversión para poder convertir diversas cuentas de una moneda a otra (Mueller *et al.*, 1999, p. 171). En la literatura académica se identifican cuatro métodos fundamentales que se han utilizado o utilizan: circulante/no circulante; monetario/no monetario; temporal (método o conversión histórica); y la tasa actual –cierre– (Mueller *et al.*, 1999, pp. 109-111; Douppnik y Perera, 2007, pp. 300-310). Un problema en la conversión de los estados financieros se relaciona con el sitio que debe ocupar el ajuste de conversión resultante como ganancia o pérdidas por conversión en la utilidad neta, o bien como ajuste de conversión acumulativo en el capital contable de los accionistas –u otros ingresos genéricos– (Douppnik y Perera, 2007, pp. 306-307)

Se localizan como antecedentes importantes en el marco regulatorio las normas emitidas por el FASB (1975). La primera de ellas corresponde a los *Statements of Financial Accounting Standards* 8 (FAS 8) –Declaración n.º 8–, “Accounting for the Translation of Foreign Currency Financial Statements”, dirigida a la contabilización de la conversión de transacciones en moneda extranjera y estados financieros en moneda extranjera. Posteriormente, en 1981, el FASB la reemplazó por el FAS 52 “Foreign Currency Translation” –Declaración n.º 52–, referido al tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera y las técnicas para la conversión de los estados financieros en moneda diferente al dólar estadounidense. Se introdujo allí el concepto de *functional currency* o “moneda funcional”, como la moneda del medio económico primario en la cual la entidad opera; esto es, la moneda en que normalmente se genera y emplea el efectivo. También se brinda allí un conjunto de indicadores que deben ser considerados para determinar la moneda funcional de una entidad.

El FAS 52 plantea que los estados financieros en moneda extranjera deben ajustarse a los Generally Accepted Accounting Principles in United States - USGAAP (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, PC-GA-EE. UU.) antes de proceder a su conversión. Los activos y pasivos y las operaciones de una entidad extranjera deben expresarse a la moneda funcional; para ello, las subsidiarias extranjeras deben clasificarse como independientes y autónomas, o bien como integradas a las actividades de la compañía controladora, y han de definirse procedimientos específicos para cada caso.

Según el estándar citado, las diferencias de cambio de operaciones en moneda extranjera se reconocen en el resultado. Sin embargo, las ganancias o pérdidas en la conversión de los estados financieros en moneda extran-

jera no se reconocen en el resultado del período y se presentan de forma separada en el patrimonio, y se realizarán total o parcialmente en la liquidación total o parcial de la inversión en la entidad extranjera. Además, esta normativa regula lo que atañe a la conversión de estados financieros de entidades en países con economías hiperinflacionarias.

En el caso de España, la normativa contable referida a las transacciones en moneda extranjera se ha movido de acuerdo con los sucesivos escenarios. Con el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 se adoptaron criterios contables más modernos, en sintonía con nuevos contextos económicos (García-Olmedo, 2008, p. 75). La Norma de Valoración 14.^a, “Diferencias de cambios en monedas distintas al euro”, incluida en la quinta parte del PGC de 1990, regulaba el tratamiento contable de las diferencias de cambio, con sus tratamientos particulares a las diferencias originadas en el inmovilizado material e inmaterial, existencias y valores de renta variable, así como para las partidas de tesorería y demás partidas monetarias. También regulaba otras cuestiones sobre regímenes especiales, activación de diferencias de cambios y operaciones de cobertura (Pérez, 2007, p. 71). “Con todo, esta normativa, vista desde hoy, adolecía de un exceso de prudencia: las pérdidas por diferencias de cambio se reconocían de inmediato, mientras que las ganancias se diferían” (García-Olmedo, 2008, p. 75).

Posteriormente, en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (Nofcac), aprobadas en el Gran Decreto 1815/1991, se indicó el procedimiento que debería seguirse para realizar la conversión a euros de las cuentas anuales de las empresas extranjeras incluidas en la consolidación, fueren estas dependientes, multigrupo o asociadas. En línea con las Normas Internacionales de Contabilidad en vigor en esa fecha, se fijaron dos métodos para la conversión de los estados financieros que debían integrarse de maneras global o proporcional: método de tipo de cambio de cierre; y método monetario no monetario.

El PGC de 2007 simplifica el tratamiento contable de las diferencias de cambio; se distingue con claridad entre transacciones aisladas y conversión de estados financieros; y se alinea decididamente con la normativa contable internacional en esta materia y adopta un nuevo concepto: la moneda funcional. (García-Olmedo, 2008, p. 75).

La Ley 16/2007 de Reforma Contable dispuso que “Los elementos integrantes de las cuentas anuales se valorarán en la moneda de su entorno económico, sin perjuicio de su presentación en euros”.

Según este PGC, las transacciones en monedas extranjeras se convertirán a moneda funcional aplicando el tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción. Para la medición posterior de las partidas monetarias, a la fecha del balance se aplica el tipo de cambio de cierre; las diferencias latentes, y las diferencias realizadas que se produzcan con motivo de la liquidación, positivas o negativas, se imputarán como ingresos o gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias. En la valoración posterior, las partidas no monetarias se dividen en valoradas a coste histórico y a valor razonable: las primeras se siguen valorando al cierre de cuentas al mismo tipo de cambio de la fecha de la transacción inicial; mientras que las segundas se valoran en balance aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación de ese valor razonable. Las diferencias de cambio se inscribirán en el patrimonio neto o en el resultado del ejercicio, según la forma de reconocer los cambios en el valor razonable.

La empresa española que desarrolle sus actividades en dos o más entornos económicos principales deberá valorar sus activos, pasivos, ingresos y gastos en su respectiva moneda funcional, convirtiendo posteriormente las partidas distintas del euro a la moneda de presentación (que siempre deberá ser el euro) mediante un método similar al vigente método de tipo de cambio de cierre regulado en la Nofcac (Pérez, 2007, p. 74). Las diferencias de conversión que resulten se registrarán directamente en el patrimonio neto (García-Olmedo, 2008, p. 78).

Otro referente significativo para la contabilidad de las operaciones en moneda extranjeras es la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21), emitida por el International Accounting Standard Committee (IASC). La primera versión de esta norma, que data del año 1983, se titula “Tratamiento Contable de los Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio”, sustituida en el año 1993 por la versión revisada de la NIC 21 “Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera”, para regir a partir del primero de enero de 1995.

En vínculo con esta NIC, el Comité de Interpretaciones del IASC produjo tres documentos SIC (*Standing Interpretations Committee*): el n.º 11, “Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera–Capitalización de Pérdidas Debidas a Devaluaciones Muy Importantes”; el n.º 19, “Moneda de los estados financieros - Valoración y presentación de los estados financieros

según las NIC 21 y 29”; y el n.º 30, “Moneda en la que se informa - Conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación”. SIC 19 incorpora el concepto de “moneda de medición” y establece sus diferencias con la “moneda de presentación”. El concepto de “moneda de medición” que incorpora esta SIC tiene su referente anterior en el concepto de “moneda funcional” que aparece en el FASB 52.

En sustitución a la versión de 1993 y los SIC 11, 19 y 30, una nueva versión revisada de la NIC 21 se publicó en el 2003 con el título “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”. En esta versión se incorporó el concepto de “moneda funcional” como “la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad”, que al decir de Mallo y Pulido (2004, p. 216) representa “un elemento conceptual de trascendencia”. En diciembre de 2005, el IASB modificó la NIC 21 para requerir que algunos tipos de diferencias de cambio que surgen de partidas monetarias debieran reconocerse por separado como patrimonio. En momentos posteriores se han realizado modificaciones de menor importancia, como resultado de modificaciones de otras normas.

El concepto de moneda funcional fue incorporado por primera vez en el FAS 52, en 1981; no ocurrió lo mismo con la NIC 21 revisada en 1993: solo se lo incorporó hasta la versión revisada de 2003. En el PGC español se introdujo mediante la Ley 16/2007 de Reforma Contable. En Europa se asumió mediante el Reglamento europeo 2238 de 29 de diciembre de 2004, listo para el momento de la adopción obligatoria de las NIC/NIIF por las empresas europeas cotizadas, a partir de año 2005. La NIC 21 regula el tratamiento para el reconocimiento de las operaciones en moneda extranjera; la medición al final del período de las partidas en monedas extranjeras; el reconocimiento de las diferencias de cambio; los procedimientos para la conversión de los estados financieros de una moneda funcional a una extranjera; lo referido a la conversión de estados financieros de entidades en países con economías hiperinflacionarias; y los procedimientos para cambios en la moneda funcional, entre otros aspectos asociados.

Se ha destacado en esta sección el papel de la moneda en el proceso contable y su importancia en las operaciones en moneda extranjera. Así mismo, se han mostrado los principales referentes teóricos y pronunciamientos normativos internacionales que desde la contabilidad se han desarrollado, los cuales debieran ser tomados en cuenta en cualquier estudio sobre la temática.

2. Metodología: Análisis comparativo de las regulaciones contables cubanas con las NIIF

En este apartado se describen las posiciones normativas sobre las operaciones en moneda extranjera en Cuba y en las NIIF, con un análisis comparativo. Se destacarán las principales diferencias y similitudes entre ambas, así como las insuficiencias que deberán ser atendidas en el perfeccionamiento de las regulaciones cubanas.

Según Sarduy *et al.* (2007, p. 2), la regulación contable cubana ha atravesado varias etapas durante los últimos 60 años. Los pronunciamientos contables en relación con las operaciones en moneda extranjera han seguido el mismo patrón. Para el 2005, el marco normativo cubano respecto de la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera se presentó de manera más amplia con la Resolución 235 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), y en particular con la Norma Cubana de Contabilidad n.º 6 (NCC 6). De esta norma se han emitido tres versiones: la primera (NCC 6, versión 2005) como parte de la Resolución 235; la segunda (NCC 6, versión 2007) mediante la Resolución n.º 9-2007, con ligeras modificaciones en relación a la anterior, con vigencia desde esta fecha y hasta que se ejecute la eliminación de la dualidad monetaria en Cuba; y la tercera (NCC 6, versión 2014), con la Resolución 19 del 2014, que estableció su aplicación a partir del inicio de la unificación monetaria, aun por ejecutarse, en sustitución de la versión de 2007.

El estudio de las operaciones en moneda extranjera en Cuba conlleva, necesariamente, un análisis de la normativa contable al respecto y, como elemento esencial, su comparación con la norma internacional utilizada como referencia en el proceso de armonización: en este caso, la NIC 21 (“Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”), en su versión modificada en diciembre de 2005 y las modificaciones de menor importancia introducidas por otras normas hasta el 2018. Para el análisis comparativo se tomarán en cuenta, principalmente, las versiones 2007 y 2014 de la NCC 6; no obstante, cuando sea necesario se referirán otras normas y regulaciones cubanas.

Como primer elemento a analizar se encuentra lo planteado en el apartado segundo de la Resolución 235: establece, entre otros elementos, que se utilice el “peso cubano (CUP) como moneda de presentación de los Estados Financieros”; y se agrega que “este se valorará a su valor nominal y la moneda extranjera al tipo o tasa de cambio vigente y según lo que establezca la norma contable correspondiente”.

La definición de moneda de presentación de ambas versiones de la norma cubana está alineada con la NIC 21, como “la moneda en que se presentan los estados financieros”. Pero, en el desarrollo de la definición, en el párrafo 9 de la norma cubana se plantea que “las entidades, al presentar los Estados Financieros, utilizan el CUP como moneda de presentación”. Esta precisión es innecesaria en la NCC 6, porque se considera suficiente con lo regulado al respecto en la Resolución 235, de alcance más general.

Las dos versiones de la norma cubana coinciden con la NIC 21 en la definición de moneda funcional en tanto “la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad”, pero difieren en el desarrollo de esta definición. La versión del 2007 precisa que

dadas las características de la economía cubana, donde el entorno económico principal en el que opera la entidad está caracterizado por una doble circulación monetaria, es necesario declarar como monedas funcionales al CUP, al CUC y a las monedas extranjeras que tienen convertibilidad, aprobadas por el Banco Central de Cuba [lo que se considera correcto]. (p.52).

Por su parte, la versión del 2014 indica que “dadas las características de la economía cubana se declara como moneda funcional al CUP”. Esta posición identifica una contradicción en la propia norma: fija solo el CUP como moneda funcional, sin considerar otras que se ajusten a las características del entorno económico en que opera la empresa, como ocurrió en la versión del 2007.

Cabe destacar que las dos versiones de la norma cubana coinciden en la definición de moneda de registro, pero asumen posiciones distintas al desarrollar y aplicar este concepto. La versión de 2007 establece que “todas las entidades sujetas a la aplicación de esta Norma, utilizarán el CUP como moneda para el registro de los hechos económicos”, y brinda la opción de que

las empresas mixtas, de capital totalmente extranjero, así como, las sucursales y oficinas de representación de personas jurídicas y extranjeras, radicadas en el territorio nacional, pueden utilizar otra moneda para el registro contable; pero quedan obligadas a presentar los Estados Financieros en la moneda de presentación aprobada en esta Norma. (p.53).

Por el contrario, la versión de 2014 precisa que las entidades radicadas en Cuba, incluidas las empresas mixtas de capital totalmente extranjero,

así como las sucursales y oficinas de representación de personas jurídicas y extranjeras radicadas en el territorio nacional, están obligadas a utilizar el CUP como moneda para el registro de los hechos económicos. Esta situación se confirma también en la Norma Específica de Contabilidad n.º 8 (NEC 8), en la que se plantea que al aplicar la decisión de eliminación del CUC, “las empresas mixtas convertirán sus registros contables a CUP, aplicando a todas las partidas del balance, la tasa de cambio vigente en ese momento”.

La NIC 21 es más eficaz al definir y al desarrollar las definiciones de moneda funcional, de presentación y extranjera, y no define la de registro. En esta se precisan con total claridad los factores a tener en cuenta para definir la moneda del entorno económico, vista la relevancia que otorga a cada factor en relación con la moneda en que se genera y emplea el efectivo, la moneda en que se generan los principales ingresos y gastos, y la moneda que influye en los precios de ventas, entre otras. Para Mallo (2004),

la identificación de la moneda funcional es el resultado de un estudio atribuible a la Dirección del Grupo al predecir en qué moneda la empresa asociada realizará sus actividades (...) y, lógicamente, no pueden seleccionarse varias monedas funcionales en una misma empresa”. (p. 218).

La definición de moneda extranjera de la norma cubana en su versión de 2007 es análoga con la que se localiza en NIC 21, como “cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad”. Sin embargo, la NCC 6 de 2014 se desalinea de esta dirección, en tanto la define como la “moneda de otro país y que tienen convertibilidad aprobada por el Banco Central de Cuba”. De forma categórica se puede afirmar que esta última definición no corresponde con el ámbito de aplicación esta norma, ni es congruente con la posición de la NIIF.

Del análisis de los párrafos anteriores se deduce que en la versión 2014 de la NCC 6 se declara el CUP como moneda funcional, de registro y de presentación para todas las entidades radicadas en Cuba. Esta situación se cataloga como una falencia de esta versión frente a su predecesora y a la norma internacional, porque solo eliminar el CUC no excluye la necesidad para algunas empresas de utilizar como moneda funcional y de registro una moneda extranjera con convertibilidad admitida por el Banco Central de Cuba, de modo que su elección deberá ser una decisión de cada entidad en función de las condiciones del entorno económico en que opere. A esta falencia se suma la definición de moneda extranjera.

Las normas internacional y cubana coinciden en la forma de tratamiento del reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera: aplicar al importe en moneda extranjera el tipo de cambio vigente en el momento de su reconocimiento inicial entre la moneda para el registro o funcional, y la extranjera. La diferencia radica en que la norma internacional refiere que el reconocimiento se hará en la moneda funcional; mientras que la cubana plantea el reconocimiento en la moneda de registro. Además, en el párrafo 13 a de las versiones de la norma cubana, para el reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera se declara otra opción: “si la entidad decide conservar la moneda origen de la transacción y utiliza cuentas de conversión el saldo de esta cuenta se registra como ganancia o pérdida no realizada, según proceda, al emitir los Estados Financieros”. Se debe aclarar que esta opción entra en contradicción con lo declarado en los párrafos 11 y 12 de la propia norma, en los que se define como moneda de registro el CUP; más aún, no se localiza este criterio de contabilización en la normativa internacional ni en los textos académicos para el reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera.

Las normas internacional y cubana brindan el mismo tratamiento al medir, al final del período, las partidas en moneda extranjera, como se indica a continuación:

- a. Las partidas monetarias en moneda extranjera deben anotarse aplicando el cambio de cierre.
- b. Las partidas no monetarias que se asientan según su costo histórico expresado en una moneda extranjera deben anotarse aplicando el tipo de cambio en la fecha de la transacción.
- c. Las partidas no monetarias que se asientan según su valor razonable expresado en una moneda extranjera deben anotarse aplicando el tipo de cambio vigente en el momento en que se mide este valor razonable.

La normativa cubana concuerda en su tratamiento con la NIC 21 en el reconocimiento de las diferencias de cambio que se derivan de la liquidación de partidas monetarias, con afectación al resultado del período. Sin embargo, difieren sustancialmente en el tratamiento de las diferencias de cambio que se producen al cierre de cada ejercicio al convertir las partidas monetarias en moneda extranjera a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, bien se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos.

En esta dirección, la NIC plantea el reconocimiento de las diferencias de cambio en el resultado del período. Sin embargo, la NCC plantea su reconocimiento como diferencias de cambio no realizables, en una partida independiente del Patrimonio Neto del ejercicio en que se producen. En correspondencia con el nomenclador de cuentas vigente, puesto en vigor por la Resolución n.º 494 de 2016 del MFP, se utilizará la cuenta *ganancia o pérdida no realizada*, en cuyo uso y contenido se especifica que muestra saldos al final de cada período o del ejercicio contable donde existan partidas monetarias revaluadas, y al inicio del siguiente período contable se revierte la operación cuando no se utilice como cuenta de conversión. Además, la norma cubana agrega como alternativas que el MFP puede disponer otra forma de reconocimiento de las diferencias no realizables por tipo de cambio, cuando concurren situaciones excepcionales de devaluaciones o apreciaciones importantes, entre las que se destacarían: a) diferir las diferencias de cambio no realizadas; b) capitalizar en los activos correspondientes; y c) otras que expresamente se aprueben. Estas alternativas no se conciben en la norma internacional. De este análisis se deriva la necesaria reorientación del tratamiento ofrecido, para este caso, en la norma cubana como consecuencia del proceso de armonización con la normativa internacional.

Al continuar con el análisis comparativo se localizan significativas diferencias entre la NCC 6 y la NIC 21, en la forma y términos en que se expone la conversión de los estados financieros. La norma internacional lo exhibe como “utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional”; y la cubana como “utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda para el registro contable”.

Cabe destacar que en el párrafo 16 de la versión 2007 de la NCC 6 no se establece el procedimiento a seguir para la conversión de estados financieros a una moneda extranjera. Solo se plantea que

La entidad presenta sus Estados Financieros en la moneda de presentación. Si la moneda de presentación difiere de la moneda para el registro contable de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación exigida. (p. 33).

Lo anterior constituye una limitación de esta versión de la norma, superada parcialmente en la versión del 2014. De ello es posible afirmar que, a la fecha, existe un vacío normativo sobre los procedimientos a seguir para el proceso de conversión.

Según la NIC 21, “los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente”, y para ellos indica los siguientes procedimientos:

- a. Los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, que incluyan las cifras comparativas) se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera.
- b. Los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro integral (es decir, aquel en que se incluyan las cifras comparativas) se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones.
- c. Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral (ORI).

En la letra de esta norma se precisa que el importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero. También marca las pautas para la conversión a una moneda de presentación diferente de la funcional, de los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional corresponde con una economía hiperinflacionaria.

Por su parte, en análisis de los pronunciamientos de la NCC 6 - versión 2014 sobre la conversión de estados financieros se observa cierta dicotomía: por un lado, se descarta la necesidad de convertir estados financieros de una moneda extranjera a CUP o viceversa para las entidades radicadas en Cuba, al designarse el CUP como moneda funcional, de registro y de presentación; mientras por otro se indica la conversión para los casos en que

si algún establecimiento o entidad subordinada, no radicada en el país, donde la moneda de presentación difiere de la moneda para el registro contable de la entidad cubana, esta debe convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación exigida [es decir, de una moneda extranjera a CUP]

Tal conversión debe llevarse a cabo mediante uno de los siguientes procedimientos:

1.
 - a. Los activos y pasivos se convierten a la tasa de cambio de cierre en la fecha de presentación de los Estados Financieros
 - b. Los ingresos y gastos se convierten a la tasa de cambio de la fecha de cada transacción, puede utilizarse un tipo de cambio aproximado de los cambios existentes en las fechas de las transacciones
 - c. Todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior, se reconocen como un componente separado del patrimonio neto (también denominado diferencias de conversión).
2.
 - a. Todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio neto, gastos e ingresos) se convierten a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance

En esencia, el procedimiento 1 coincide con lo establecido en la NIC 21, aunque no se precisa de forma explícita si la diferencia de cambios por conversión, como un componente separado en el patrimonio, es o no un importe acumulado, como sí se plantea en la norma internacional; y además, en las normativas cubanas no se ha incorporado el concepto de ORI.

En relación con el procedimiento 2, merece destacarse que este no posee referentes en la norma internacional, no ostenta base teórica alguna que lo sustente y carece de cualquier fundamento técnico. Las facilidades que brinda este procedimiento desde el punto de vista práctico parecen ser el motivo de su inclusión en la normativa cubana, porque no se causan diferencias por conversión al aplicar la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance a todos los grupos de partidas de los estados financieros. Al decir de Biondi (1997), “indudablemente esa técnica simplista no es totalmente satisfactoria” (p. 837).

La NIC 21 considera otros temas que no son abordados en la NCC 6, tales como los casos de inversión neta en un negocio en el extranjero; moneda de registro distinta de la funcional; y conversión en economía hiperinflacionaria. Por las especificidades que estos abordan, el CNCC deberá valorar la conveniencia de su inclusión o no en la normativa cubana. En relación con la información a revelar en las notas de los estados financieros, la NIC 21 es más detallada y completa que la norma cubana en todas sus versiones.

En la tabla 1 se presentan de forma resumida los resultados de la matriz del análisis comparativo entre las normas cubana y NIC 21.

TABLA 1. Matriz de análisis comparativo de las normas cubana y NIC 21		
Aspectos a comparar de la NIC 21	NCC 6 Versión 2007	NCC 6 Versión 2014
Fundamentación de la necesidad	Coincide parcialmente	
Definición de moneda funcional (MF)	Coincide	
Definición de moneda de presentación (MP)	Coincide	
Definición de moneda extranjera (ME)	Coincide	No Coincide
Definición de moneda de registro (MR)	No desarrollado en la NIC 21	
Desarrollo de la definición de MF	Coincide parcialmente	No coincide
Desarrollo de la definición de MP	Coincide parcialmente	No coincide
Desarrollo de la definición de ME	Coincide	No coincide
Desarrollo de la definición de MR	No desarrollado en la NIC 21	
Reconocimiento inicial	Coincide parcialmente	
Medición al cierre de partidas monetarias	Coincide	
Reconocimiento de las diferencias de cambio en la liquidación	Coincide	
Reconocimiento de las diferencias de cambio al cierre	No coincide	
Presentación de las diferencias de cambio	No coincide	
Procedimientos para conversión a moneda extranjera	No se desarrolla	Coincide parcialmente
Reconocimiento de las diferencias por conversión	No se desarrolla	No coincide
Presentación de las diferencias por conversión	No se desarrolla	No coincide
Información a revelar	Coincide parcialmente	

Fuente: elaboración propia

Puede apreciarse que en la versión de 2007 solo el 33 % de los aspectos coinciden con la NIC 21; mientras que en la versión de 2014 la coincidencia desciende al 22 % de coincidencia. El resto de los aspectos no se desarrollan, no coinciden o lo hacen de forma parcial, lo que permite confirmar que el nivel de armonización de la norma cubana con la NIC 21 es bajo.

3. Análisis de resultados: proposiciones para el perfeccionamiento de las regulaciones contables cubanas de cara a la armonización con las NIIF

El mejoramiento continuo de las normas cubanas de contabilidad, como parte del proceso de armonización con las normas internacionales y de atemperarse a las nuevas condiciones, forma parte del trabajo del MFP y del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad como órgano asesor. La importancia de las operaciones económicas en monedas extranjeras se visualiza en la estrategia de desarrollo económico que presenta Cuba con la proyección del incremento del comercio internacional de productos y servicios y de la inversión extranjera, así como las medidas anunciadas para la creación de pequeñas, medianas y microempresas, públicas y privadas, con posibilidades de realizar operaciones de comercio exterior, y con la ampliación de las facilidades del acceso a las divisas para los diferentes actores económicos.

Lo anterior, ejecutado en un escenario de unificación monetaria y cambiaria, contrasta con su desarrollo en un marco de dualidad monetaria como el que se ha mantenido durante los últimos 26 años. Por ello, las proposiciones para el perfeccionamiento de las regulaciones contables cubanas sobre operaciones en moneda extranjera aconsejan su distinción entre las que son comunes para ambas versiones de la norma y las dirigidas particularmente a cada versión. La NCC 6 -versión 2007 estará vigente hasta que se ejecute la eliminación de la dualidad monetaria; y la NCC 6 - versión 2014 entrará en vigor a partir del inicio de la unificación monetaria.

Un primer elemento por acotar para ambas versiones de la normativa cubana radica en fundamentar su necesidad con más intensidad. El contexto de esta norma indica su aplicabilidad al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera; al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad cubana, por consolidación o por el método de la participación; y al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.

Otro aspecto que debe ser objeto de análisis en ambas versiones es la alternativa ofrecida en el párrafo 13 para el reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera, cuando se considera conservar la moneda origen de la transacción utilizando cuentas de conversión. Esta alternativa debe ser excluida del cuerpo normativo en tanto resulta contradictoria frente a otros aspectos de la propia norma en relación con la utilización

de la moneda de registro, y carece de fundamento teórico que la sustente.

No es cuestionable que en la normativa cubana se regule como moneda de presentación el CUP, sobre todo para la captación de la información oficial en los términos de la moneda local; pero es suficiente con que se reglamente en la resolución 235 de 2005 sin que sea necesaria su precisión en la NCC 6, porque desde la óptica de la norma de operaciones en moneda extranjera, tal y como se establece en el párrafo 38 de la NIC 21, “La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida” (p. 40).

De modo similar, como consecuencia del proceso de armonización con la normativa internacional, en ambas versiones de la norma cubana deberá reorientarse el tratamiento para el reconocimiento de las diferencias de cambio no realizadas que se producen en el cierre de cada ejercicio, al convertir las partidas monetarias en moneda extranjera a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial. Dichas diferencias deberán ser reconocidas en el resultado del período en el que se produzcan. También es recomendable la eliminación de las alternativas que facultan al MFP para diferir las diferencias de cambio no realizadas, capitalizarlas en los activos correspondientes u otro tratamiento que se apruebe.

El desarrollo de la versión 2007 de la norma no cubre uno de los objetivos declarado –“convertir los Estados Financieros a la moneda de presentación elegida”–, porque se omiten los procedimientos a seguir para lograrlo. En función de superar esta omisión, se considera viable incorporar a esta versión el procedimiento 1 descrito en la versión 2014, bajo el título “Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda para el registro contable”.

Aunque la NCC 6 - versión 2014 no está en vigor aún y constituye un progreso en el campo regulatorio en perspectiva hacia la unificación monetaria, analizada desde la óptica actual, la experiencia acumulada y la evolución de la normativa internacional vigente, se aconseja perfeccionarla en varios aspectos que se describen a continuación. El primero de ellos, de gran relevancia para el resto del contenido de la norma, corresponde a redefinir el desarrollo del concepto de moneda funcional en coherencia con el FASB 52 y la NIC 21, e incluir en la norma las pautas para su determinación por cada entidad en función del entorno económico en que operan. Desa-

rrollar el concepto de moneda funcional atemperado a las condiciones de la unificación monetaria puede quedar redactado en los términos siguientes:

Dadas las características de la economía cubana, cada entidad, tomando en cuenta el entorno económico principal en el que opera, determinará la moneda funcional ya sea al CUP o las monedas extranjeras que tienen convertibilidad, aprobadas por el Banco Central de Cuba.

En esencia, la determinación de la moneda funcional de una entidad es, en principio, una cuestión de hecho. Hay casos en que los hechos permiten identificarla con facilidad, mientras que otros no resultan tan claros. En estos últimos es necesario el análisis profundo de la gerencia para determinar cuál es la moneda funcional que representa con más fidelidad la realidad de su situación económica, patrimonial y financiera.

Otro de los conceptos presentes en la NCC 6 - versión 2014 que demanda revisión y alineación con la NIC 21 es el de moneda extranjera: corresponderá definirlo dentro del contexto y alcance de esta norma, mas no desde el enfoque de cualquier moneda diferente a la local. Así, deberá considerarse la definición ofrecida en la versión del 2007 de la norma cubana y en la NIC 21.

La redefinición del concepto de moneda funcional en la versión del 2014 lleva a ampliar su alcance en relación con la conversión de los estados financieros a todas las entidades radicadas en Cuba (públicas o privadas, o asociaciones económicas internacionales) en las que la moneda funcional sea diferente del CUP. En tal caso, será necesario convertir los estados financieros de la moneda funcional elegida a la moneda de presentación exigida (que puede ser CUP u otra moneda extranjera), para lo que se utilizará el procedimiento 1 establecido en la misma norma. En lo que concierne al procedimiento 2 indicado en la norma para la conversión a la moneda de presentación, se procura su eliminación debido a la falta de soporte técnico que lo respalda.

En coherencia con los criterios descritos sobre la redefinición del concepto de moneda funcional y la conversión a la moneda de presentación, se debe precisar que en las entidades radicadas en Cuba donde la moneda funcional sea distinta del CUP, se requerirá su conversión a esta moneda. En estas circunstancias, el CUP será considerado una moneda extranjera desde la óptica de la norma, ya que difiere de la moneda funcional.

La conversión de estados financieros de CUP como moneda funcional a una extranjera no está contemplada de forma explícita en ninguna de las versiones de la norma; sin embargo, esto puede ser necesario en el contexto de la economía cubana (p. ej. algunas entidades durante las negociaciones para la constitución de asociaciones económicas internacionales, así como en las empresas mixtas, de capital 100 % extranjero y oficinas o sucursales de entidades extranjeras para cubrir requerimientos informativos de sus matrices en otros países). Por ello, y dado el nivel de aceptación mundial de las NIIF, es conveniente incluir los preceptos de la NIC 21 en la norma cubana, en los términos de “utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional”.

Otro aspecto que se debe considerar en el perfeccionamiento de la normativa vigente consiste en redefinir el concepto de moneda de registro: aunque no está definido directamente en la norma internacional, su correcta conceptualización en la versión del 2014 de la normativa cubana deberá formularse como la “moneda en que se llevan los hechos económicos en los registros y libros contables, que coincidirá, siempre que sea posible, con la moneda funcional elegida”. A su vez, la redefinición del concepto de moneda de registro conduce a incorporar en la norma cubana lo establecido en el párrafo 34 de la NIC 21, referido al procedimiento a seguir para la conversión de los estados financieros a la moneda de presentación, cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional.

La reorientación indicada para el desarrollo del concepto de moneda funcional y la redefinición del concepto de moneda de registro conducirán necesariamente a replantear el párrafo 11 de la NEC 8, en el sentido de que las empresas mixtas no deberán estar obligadas a convertir sus registros contables a pesos cubanos, sino a la moneda funcional elegida que, en consecuencia, será su moneda de registro, tal como se indicó en los párrafos anteriores.

La visión actualizada de las NIIF recomienda la valoración sobre la conveniencia, posibilidad y necesidad de incorporar en la normativa cubana el concepto de “otro resultado integral”, lo que demandará cambios en otras normas, en el nomenclador de cuentas y en la estructura de los estados financieros por la inclusión de nuevas partidas que lleven a la elaboración del estado de resultado integral y su incorporación en el patrimonio empresarial.

La finalidad de la incorporación del ORI en la práctica contable es informar con más transparencia a los usuarios de los estados financieros sobre los cambios en el patrimonio empresarial, entre aquellos relacionados con las principales actividades generadoras de ingreso y sus respectivos gastos, y los

cambios de otras actividades y situaciones que afectan al patrimonio, pero no directamente relacionados con la generación y empleo del efectivo (que, por tanto, no han de reportarse en el resultado del período). En esencia, lo anterior persigue mostrar con más transparencia si el cambio en el patrimonio responde a alteraciones de rendimiento o a modificaciones de capital.

Las alteraciones que podría introducir el concepto ORI en la normativa y la práctica cubana no están limitadas a los efectos de la conversión de estados financieros en una moneda diferente a la funcional; también se incluyen los que se deriven del proceso de armonización con otras NIIF (p. ej. la aplicación del modelo de revaluación en la medición de propiedades, plantas y equipos según la NIF 16; y la aplicación de algunos pronunciamientos de la NIIF 9 - instrumentos financieros, entre otros).

Las transformaciones económicas y organizativas en el país, unidas al incremento de las operaciones en moneda extranjera y al perfeccionamiento de las regulaciones contables, exigen, de un lado, la constante preparación y actualización de los contadores para su correcta interpretación y aplicación; y de otro, el establecimiento de políticas contables consistentes, que deriven en información pertinente y representativa sobre las actividades de la entidad.

4. Conclusiones

1. Las operaciones económicas internacionales constituyen una práctica extendida a nivel mundial con una tendencia creciente. La profesión contable les ha brindado especial atención con la introducción del concepto de moneda como un principio contable y el desarrollo de regulaciones de alcance mundial, entre las que se encuentran las normas emitidas por el FASB de los EE. UU. y las NIIF del IASB.
2. La armonización de la regulación contable cubana con las NIIF, en el ámbito de las operaciones en moneda extranjera, es un proceso en desarrollo con significativos avances, en el que se presentan logros e insuficiencias. Se confirma que el nivel de armonización de la NCC 6 con la NIC 21 es aún bajo.
3. Los principales elementos que deberán perfeccionarse en las normas cubanas sobre operaciones en moneda extranjera, como parte del proceso de armonización con las NIIF, son los siguientes:

- a. Definición de moneda funcional y los factores para su determinación
- b. Definición de moneda de registro
- c. Redefinición de moneda extranjera
- d. Reconocimiento y presentación de la diferencia de cambios de los saldos de las partidas monetarias en moneda extranjera al cierre del ejercicio
- e. Procedimientos para la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera
- f. Reconocimiento y presentación de la diferencia por conversión

Referencias

- Biondi, M. (1997). *Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior*. Ediciones Macchi.
- Calzada, Á. y Verrier, R. (2016). *Ensayos sobre la apertura de Cuba y sus eventuales efectos sobre la economía dominicana*. Ministerio de Economía, Planificación y Desarrollo. Unidad Asesora de Análisis Económico y Social / Unidad de Estudios de Políticas Económicas y Sociales del Caribe. <https://docslide.es/documents/ensayos-sobre-la-ape.html>.
- Doupnik, T. y Perera, H. (2007). *Contabilidad Internacional*. McGraw- Hill.
- Financial Accounting Standards Board - FASB (1981). *Statements of Financial Accounting Standards No 52. Foreign Currency Translation*. <https://www.fasb.org/home>.
- García-Olmedo, R. (2008). Moneda Extranjera. *Revista AECA*, 81(número especial), 74-78). <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista81/81.pdf>.
- Gómez, R. (2004). *La Ciencia Contable: Fundamentos Científicos y Metodológicos*. Universidad Nacional de Educación a Distancia. <https://www.eumed.net/cursecon/libreria/Contabilidad.pdf>.
- Hurtado de Barrera, J. (2010). *Metodología de la Investigación: guía para una comprensión holística de la ciencia*. Quirón Ediciones.
- International Accounting Standard Board – IASB (2018a). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Fundación IFRS. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
- International Accounting Standard Board – IASB (2018b). *Norma Internacional de Contabilidad 21. Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. Fundación IFRS. <https://www.nic-niif.org/home/buscada/orden-creciente/Page-2.html?searchphrase=any&searchword=nic%2B21>.
- Mallo, C. y Pulido, A. (2004). *Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (Normas Internacionales de Contabilidad)*. Thomson Spain.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2005). Resolución 235: disponer que el registro contable de los hechos económicos se realice, sobre la base de las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF). Norma Cubana de Contabilidad n.º 6. Operaciones con Moneda Extranjera o Pesos Convertibles (NCC 6, versión 2005). *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2007). Resolución n.º 9: modificación de la Norma Cubana de Contabilidad n.º 6. Operaciones con Moneda Extran-

- jera o Pesos Convertibles (NCC 6, versión 2007). Posteriormente modificada por la Resolución 1196 del 2015 del propio ministerio, en los párrafos 13 y 15. *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2014). Resolución 19 Disponer las medidas financieras y contables que entran en vigor el día antes, en lo adelante Día Cero, del momento de la unificación monetaria en el país; Norma Cubana de Contabilidad n.º 6. 2014. Operaciones con Moneda Extranjera (Modificación n.º 2) (NCC 6, versión 2014) y la NEC 8. Eliminación del peso convertible de las operaciones financieras entre entidades económicas. *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2016). Resolución n.º 494: aprobar el Clasificador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario. *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Moonitz, M. (1961). *The basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study, Numeric 1 American Institute of Certified Public Accountants*. American Institute of CPAs.
- Mueller, G., Gernon, H. y Meek, G. (1999). *Contabilidad, una Perspectiva Internacional*. McGraw-Hill.
- Oficina Nacional de Estadística e Información - ONEI (2019). *Anuario Estadístico de Cuba 2018. Sector externo. Edición 2019*. <http://www.onei.gob.cu>.
- Partido Comunista de Cuba (2011, 18 de abril). *Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución, aprobados por el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba*.
- Pérez, J. (2007). Las Transacciones en moneda extranjera en el Nuevo PGC. *Técnica Contable*, 706, 70-98. http://www.elcriterio.com/seccion_articulos/tecnicacontable_perreziglesias.pdf.
- Rodríguez, J. (2014, 8 de febrero). *Cuba: una revaloración indispensable de la inversión extranjera directa, 2014*. Cuba Debate. <http://www.cubadebate.cu/opinion/2014/02/10/cuba-una-revaloracion-indispensable-de-la-inversion-extranjera-ii/>.
- Sarduy, A., Quintero, D., González, Y. y Nazco, B. (2007). La Regulación Contable cubana en el periodo revolucionario. Apuntes para una historia. *Observatorio de la Economía y la Sociedad Latinoamericana*, 81. <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2007/asq.htm>.

Efectos negativos de la reforma tributaria colombiana de 2016 sobre las entidades sin ánimo de lucro –ESAL¹

Paulina Andrea Chica Bertel^a

Guillermo Enrique Martínez Mangones^b

Información del artículo

Recibido: 18/07/2020

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL

E62

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0]

Enlace DOI

https://doi.org/10.24142/rvc.n22a7

Sugerencia de citación

• Chica, P. y Martínez, G. (2020). Efectos negativos de la reforma tributaria colombiana de 2016 sobre las Entidades Sin Ánimo de Lucro –ESAL. Revista Visión Contable, 22, 143 – 157. https://doi.org/10.24142/rvc.n22a7

Negative effects of the 2016 Colombian Tax Reform on Non-Profit Organizations

Resumen

El objetivo de este artículo es analizar los efectos de la Ley 1819 de 2016 en un grupo de fundaciones colombianas sin ánimo de lucro que hasta su promulgación contaban con un régimen tributario especial (RTE). Para llevar a cabo el análisis empírico se eligieron 62 fundaciones que contrataron con la Gobernación de Sucre durante el periodo 2015-2018. Se analizó la información de ellas dos años antes y dos años después de la entrada en vigencia de la Ley, utilizando como fuentes la Cámara de Comercio de Sincelejo y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). En el trabajo se hacen recomendaciones para que las gobernaciones en adelante contraten con este tipo de entidades solo cuando cumplan un objeto social de interés general, no particular.

Palabras clave

Reforma tributaria; Entidades sin ánimo de lucro; fiscalidad.

Abstract

The goal of this article is to analyze the effects of Law 1819 of 2016 in a group of Colombian non-profit foundations that, until its promulgation, had a special tax regime. To carry out the empirical analysis, 62 foundations that had contracts with the Government of Sucre between 2015-2018 were selected. Their information was analyzed two years before and after the entry into force of the Law, using the Chamber of Commerce of Sincelejo and the Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) as sources. Recommendations are made so that, from now on, regional administrations sign contracts with organizations like the ones analyzed only when they fulfill a social purpose of general, and not individual, interest.

Keywords

Tax reform; Non-profit entities; Taxation.

¹ Este artículo es resultado del trabajo de grado que los autores presentaron en la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Medellín; formaron parte de la segunda cohorte de ese programa académico, desarrollado en convenio con la Universidad de Sucre (Sincelejo, Depto. de Córdoba, Colombia). El trabajo fue asesorado por el profesor Hugo A. Macías (Universidad de Medellín).

^a Contadora pública, especialista en tributación y en gerencia de la hacienda pública, y magíster en tributación y política fiscal. Correo electrónico: paulinachb@hotmail.com.

^b Contador público, especialista en revisoría fiscal y magíster en tributación y política fiscal. Correo electrónico: gmartinez327@hotmail.es.

Introducción

En Colombia se utilizan términos diversos para referirse al tercer sector, también llamado “no lucrativo”; entre aquellos que gozan de mayor reconocimiento se encuentran entidades sin ánimo de lucro (ESAL), organizaciones no gubernamentales (ONG), organizaciones de la sociedad civil (OSC), organizaciones de desarrollo y organizaciones solidarias de desarrollo. Bajo la denominación ESAL, Este trabajo objeto de atención de este trabajo, se centra en Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL). Estas se encuentran entidades como juntas de acción comunal, entidades de naturaleza cooperativa, fondos de empleados, asociaciones mutuales y sus organismos de integración, instituciones auxiliares del cooperativismo y organizaciones ambientalistas, científicas, tecnológicas, culturales o investigativas, entre otros.

Las ESAL son fundamentales hoy en Colombia, ya que complementan las funciones del Estado, basadas en los principios de justicia, igualdad y libertad social, con un interés general, de tal suerte que dinamizan modelos de desarrollo empresarial en concordancia con las políticas públicas. Los gobiernos de todo el mundo han reconocido la importancia de las ESAL, razón que ha motivado a estas últimas a diseñar políticas para impactar de forma positiva con su creación y desarrollo (Bonilla *et al.*, 2015). En Colombia, el rol de estas instituciones tiene sustento legal en la Constitución Política de 1991: allí se establece que dentro de los fines de la inspección y vigilancia de las mismas está la preservación de sus utilidades para que se conserven y sean debidamente aplicadas, y para que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores (Const., 1991).

Antes de la aplicación de la Ley 1819 de 2016 se evidenciaban varios problemas en las ESAL, tales como los siguientes: lavado de activos a través de donaciones de carácter ilícito; constitución de empresas de este tipo solo para acceder a la contratación pública (Const., Art. 3); uso de las ESAL como medios legales para la evasión de impuestos; y debilidad por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para la inspección y vigilancia fiscal de las ESAL. Visto este panorama, con la mencionada Ley 1819 de 2016 se buscó vigilar y controlar las ESAL para garantizar una estructura tributaria más sólida, eficiente y transparente, que permitiera a este tipo de instituciones cumplir con su objeto social principal de desarrollo de políticas públicas.

El artículo 140 de la Ley en cuestión modifica el artículo 19 del Estatuto Tributario: califica las fundaciones, asociaciones y corporaciones constitui-

das sin ánimo de lucro como contribuyentes del impuesto de renta ordinario) (Congreso de Colombia, 2016). De forma excepcional, estas organizaciones podrán solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2 del Estatuto Tributario (Presidencia de la República, 1989), su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con tres requisitos: 1) estar legalmente constituidas; su objeto social ha de ser de interés general, conforme a las actividades meritorias contempladas en el artículo 359 del Estatuto Tributario; y sus aportes no deben ser reembolsados ni sus excedentes redistribuidos, de acuerdo con el artículo 356-1 (Congreso de Colombia, 2016).

A pesar de los esfuerzos para medir la evasión y la elusión en Colombia (Macías *et al.*, 2007; Parra y Patiño, 2010), ambas se siguen presentando en niveles muy elevados. Un estudio reciente, realizado por la oficina de la Cepal en Bogotá, revela que la evasión es alta en personas naturales y en IVA, pero inferior en las empresas (Concha *et al.*, 2017), como ya se había encontrado en algunos trabajos anteriores (Macías, 2004). Sin embargo, en este trabajo se presenta una modalidad para evadir impuestos desde las empresas, que es justamente su constitución como ESAL.

Ese comportamiento de la evasión a nivel nacional también se refleja en los contribuyentes del Departamento de Sucre (al norte del país), donde las ESAL –y en particular, las fundaciones– también se han visto envueltas en escándalos de corrupción. Esto repercute de forma negativa en el recaudo y, a su turno, causa inequidad tributaria, como se ha podido ver en los últimos años.

Las entidades que forman parte del Régimen Tributario Especial gozaban de una tarifa del 20 % en impuesto sobre la renta (sensiblemente menor que el resto de las empresas), a la vez que tenían la oportunidad de invertir ese porcentaje en su objeto social. Por lo general, esa inversión no se hacía; uno de los objetivos de la reforma tributaria de 2016 fue crear mecanismos para controlar esa evasión. El Régimen Tributario Especial en muchos casos ha representado verdaderos focos de evasión y corrupción, que requerirán altos niveles de fiscalización.

Por diferentes escándalos de corrupción y evasión en las ESAL a nivel nacional, se hizo necesario incluir mecanismos de control a este tipo de organizaciones en la Ley 1819 de 2016, que buscó fortalecer los mecanismos antievasión y de control social y tributario. En esa línea, el objetivo general de este artículo es analizar los factores clave que inciden en la viabilidad de las fundaciones que contrataron con la Gobernación de Sucre a partir de las disposiciones establecidas en la Ley 1819 de 2016. Con la investigación

se pretendió determinar si los cambios introducidos por esa reforma tributaria condujeron a la Gobernación de Sucre a contratar con ESAL pertenecientes al régimen tributario especial o si, por el contrario, tuvieron que acudir a otro tipo de organizaciones para llevar a cabo sus operaciones.

1. Metodología

El trabajo de grado en el que se apoya este artículo² correspondió a una investigación de tipo descriptivo, documental, con un diseño no experimental y de campo. Se decidió estudiar las ESAL por haber sido el centro de atención en razón de los escándalos de corrupción ocurridos en los últimos años en Sincelejo.

El primer componente de la investigación correspondió a la evolución en el tiempo de las ESAL, seleccionado para aclarar el contexto en el que este tipo de instituciones se han desarrollado y su rol en Colombia. Por esta razón, los resultados inician con una descripción de la evolución de las ESAL a partir de sus bases jurídicas. El segundo componente, de carácter descriptivo, radicó en los escándalos de corrupción específicos que despertaron el interés en este tipo de organizaciones en Sincelejo, los cuales reflejan la necesidad de intervención de la que se ocupó la reforma tributaria de 2016 (la sección de resultados también contiene una descripción general de estos escándalos).

Dado que el asunto central de la investigación fue determinar los efectos que tuvo la reforma a este tipo de organizaciones en el Departamento de Sucre, se focalizó el estudio empírico en aquellas empresas que hubieran contratado con la Gobernación de ese departamento dos años antes y dos años después de la entrada en vigencia de la reforma, es decir, en el periodo 2015-2018. Una vez se obtuvo esta información, se consultó en la DIAN si tales ESAL solicitaron la inscripción y permanencia en el Régimen Tributario Especial. De la misma forma, se seleccionó un grupo de entidades de acuerdo con su actividad económica para realizar encuestas de 15 preguntas (10 de las cuales se consideraron fundamentales) a sus respectivos representantes legales. Así mismo, se solicitó a la Cámara de Comercio la información de las fundaciones que se inscribieron durante el mismo periodo, así como la cantidad de ellas que se disolvieron en los mismos términos.

² Titulado "Efectos de la Ley 1819 de 2016 en las Fundaciones que contrataron con la Gobernación de Sucre y sus consecuencias".

Los resultados de lo anterior se analizaron y se procedió a tabular las respuestas, clasificándolas en convergentes y divergentes, y determinando los factores clave que incidieron en que las fundaciones siguieran en marcha o se disolvieran tras la publicación de la Ley 1819 de 2016.

2. Resultado

2.1 Evolución general de las ESAL

En términos jurídicos, las características de este tipo de organizaciones se han definido tiempo atrás. En la primera mitad del siglo pasado se promulgó la Ley 83 de 1931 sobre sindicatos, asociaciones de trabajadores, movimientos políticos y organizaciones comunitarias (Congreso de Colombia, 1931). Más adelante se creó el Estatuto Orgánico de las entidades descentralizadas del orden nacional, mediante el Decreto 3130 de 1968 (Presidencia de la República, 1968). Dos décadas más tarde se estableció el marco jurídico para las cajas de compensación familiar, mediante la Ley 21 de 1982 (Congreso de Colombia, 1982) y se clasificaron las organizaciones de pensionados de que trata la Ley 43 de 1984 (Congreso de Colombia, 1984).

Tiempo más tarde fueron emitidas otras normas de carácter nacional que regulan, por ejemplo, las instituciones vinculadas a la prestación de servicios de salud (Congreso de Colombia, 1993a), los derechos de autor (Congreso de Colombia, 1993b), el Código Penitenciario y Carcelario (Congreso de Colombia, 1993c), las instituciones educativas (Congreso de Colombia, 1994), las entidades que conforman el Sistema Nacional del Deporte (Congreso de Colombia, 1995) y el régimen de propiedad horizontal (Congreso de Colombia, 2001).

El tratamiento tributario de las ESAL ha cambiado con el paso del tiempo. En la reforma tributaria (Decreto Legislativo 2053) de 1974 las ESAL se consideraban no contribuyentes, ya que se propendía al cumplimiento del objeto social de las empresas sin ánimo de lucro, no a recaudar fondos a través de ellas. La Ley 75 de 1986, a su turno, incluyó como nuevos contribuyentes del impuesto de renta y complementarios a las cajas de compensación familiar, las personas jurídicas sin ánimo de lucro vigiladas por la Superintendencia Bancaria e, incluso, las instituciones de educación superior (Congreso de Colombia, 1986).

La Ley 75 de 1986 asimió las ESAL a sociedades, dándoles la calidad de contribuyentes con un Régimen Tributario Especial, pero constituyó un comité de entidades sin ánimo de lucro para calificar con base en el monto de ingresos y patrimonio determinado, la procedencia de los egresos y la aplicación de los excedentes a las actividades del objeto social correspondiente. Este último debía referirse a actividades de salud, educación, cultura e investigación científica y tecnológica para poder reconocer la exención; de allí surgió el Régimen Tributario Especial (RTE).

El RTE ha sido objeto de cambios durante las tres décadas posteriores a la reforma tributaria de 1986: entre ellos se encuentran el introducido por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, reglamentado por el Decreto Nacional 4400 de 2004; y la modificación reciente del artículo 140 de la Ley 1819 de 2016. Los cambios están relacionados especialmente con los sujetos y las responsabilidades. El artículo 19 y los complementarios del Estatuto Tributario, así como sus reglamentarios y gran parte de los controles que trae la Ley 1819 del 2016, ya existían.

2.2 Los escándalos de las ESAL en el Departamento de Sucre

En el territorio se cuestiona, se han develado escándalos en años recientes que atentan contra el patrimonio del Estado. Uno de ellos corresponde a la detención del alcalde del Municipio de Los Palmitos, acusado de realizar un contrato por 120 millones de pesos con una fundación de profesionales de esa localidad, de la que formaban parte varios de sus miembros del equipo de gobierno. Algo similar ocurrió en San Antonio de Palmito: la Fiscalía acusó al alcalde, la secretaria de gobierno, el representante de la Fundación Feysalud y una funcionaria más por suscribir contratos cuyo monto ascendió a \$ 549 millones con una fundación que no cumplió su objetivo, sino que se apropió de esos recursos y presentó certificaciones falsas de prestación de servicios (Bustamante, 2017; La W, 2017).

El alcalde de Betulia, a su turno, fue capturado en razón de contratos con la Fundación Feysalud por valores cercanos a \$ 700 millones: no prestaron a los adultos mayores los servicios estipulados en el contrato y para apropiarse de los dineros presentaban fotografías y certificaciones de servicios que no prestaron; además, aquellos que sí fueron gratuitos fueron cobrados por la fundación nombrada a costos elevados.

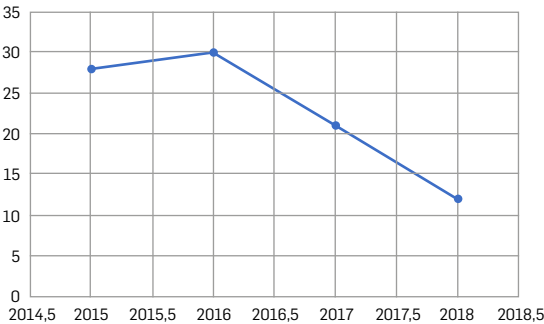
El alcalde de Coveñas también fue sometido a un proceso judicial por haber liquidado y terminado de pagar un contrato de bilingüismo que la

administración anterior realizó con la Fundación Nueva Esperanza. Este mismo contrato de bilingüismo, y para la misma época de la Ley de garantías, fue firmado por la misma fundación en el municipio de Majagual y al parecer tampoco fue ejecutado debidamente. Cabe resaltar que en diciembre del 2012, la Gobernación de Sucre pagó a favor de la Fundación Camino a la Virtud 3475 millones de pesos, por supuestos servicios de salud mental No POS con recursos correspondientes a la población pobre no asegurada (PPNA) del Departamento; esto derivó en capturas de funcionarios y una condena a la fecha (Diario La Libertad, 2017; El Tiempo, 2017).

2.3 Respuesta de las ESAL a la reforma tributaria de 2016

La información solicitada a la Gobernación del Departamento de Córdoba (cuya consecución no estuvo exenta de vicisitudes) permitió establecer que 62 fundaciones contrataron a nivel departamental durante el periodo de investigación de este trabajo (dos años antes y dos años después de implementación de la Ley nombrada), con una curva descendente a la baja tras la promulgación de la Ley citada. Por un lado, es clara la disminución del número de fundaciones que se sometieron a vigilancia y control antes y después de la Ley (figura 1). Así mismo, se obtuvieron resultados con tendencia de disminución en los valores de la cantidad de fundaciones que se sometieron a vigilancia y control por parte de la Gobernación de Sucre: la encargada manifestó que, pese a estar obligadas a inscribirse, muy pocas fundaciones cumplen esa formalidad (que tampoco constituye un requisito para ser contratadas).

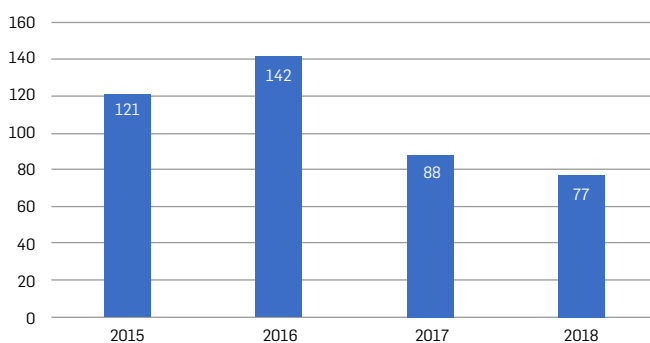
FIGURA 1. Fundaciones que se sometieron a vigilancia y control (elaboración propia con base en datos aportados por la Gobernación del Depto. de Sucre)



Según la secuencia de la metodología, se solicitó a la Seccional Sincelajo de la DIAN información sobre las 62 fundaciones que suscribieron contratos con la Gobernación de Sucre dos años antes y dos años después de la promulgación de la Ley 1819 de 2016. De las 62 fundaciones, solo una solicitó a la DIAN la permanencia en el Régimen Tributario Especial, y dos se cambiaron de forma voluntaria al régimen ordinario en renta; las restantes 59 no hicieron ningún trámite ante la DIAN, por lo que esta lo hará de oficio. Cabe apuntar que el beneficio dado por la Ley 1819 de 2016 a las fundaciones es el RTE con una tarifa del 20 % en el impuesto de renta y complementarios, mientras que el régimen ordinario es del 33 %.

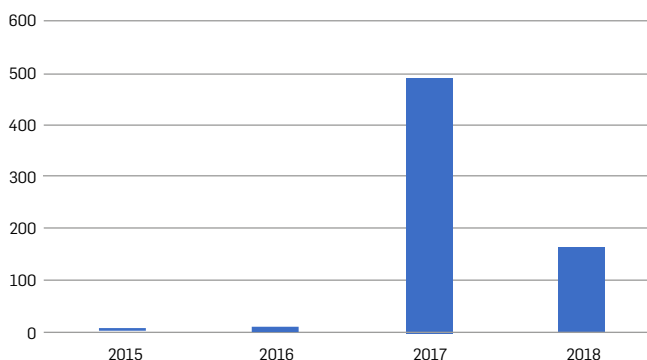
La información obtenida de la Cámara de Comercio de Sincelajo muestra que el número de fundaciones inscritas aumentó entre 2015 y 2016, pero a partir de 2017 descendió de manera visible (figura 2). Esa disminución coincide con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, por lo que se puede inferir que esta última afectó la motivación para la inscripción de nuevas fundaciones en el Departamento de Sucre.

FIGURA 2. Fundaciones Inscritas en el Departamento de Sucre (elaboración propia con base en información aportada por la Cámara de Comercio de Sincelajo)



Obsérvese que antes de implementación de la Ley 1819 de 2016, estas entidades sin ánimo de lucro estaban registradas en la respectiva Cámara de Comercio; después de la entrada en vigencia de la Ley, hubo una explosión drástica de fundaciones que se disolvieron debido a las exigencias que esta planteó (figura 3).

FIGURA 3. Fundaciones Disueltas en el Departamento de Sucre (elaboración propia con base en información aportada por la Cámara de Comercio de Sincelejo)



El instrumento aplicado en esta investigación fue un cuestionario de 15 preguntas realizadas a representantes de las 62 fundaciones: 30 lo contestaron, mientras que los otros 32 no se pronunciaron al respecto. La tabla 1 sintetiza las respuestas a las 10 preguntas centrales.

Solo una fundación encuestada solicitó a la DIAN la permanencia en el RTE; mientras que una vez se les leyó a las 29 restantes el artículo 359 del Estatuto Tributario, reconocieron que su objeto social no cumple con lo exigido para contratar con la Gobernación del Departamento según la Ley 1819 de 2016. También indicaron que el trámite más exigente es la creación de una página Web donde se publique el total de pagos salariales de los miembros de los órganos de administración, los nombres de los miembros directivos e información patrimonial, entre otros datos, lo cual no se cumple en la mayoría de los casos. Otros puntos donde convergen los 30 encuestados es que la Ley es muy exigente y que la Gobernación de Sucre al contratar con ellos no les exigió la permanencia en el RTE, ni la respectiva inscripción para vigilancia y control que ellos mismos realizan.

TABLA 1. Respuestas a las 10 preguntas centrales (elaboración propia con base en entrevistas)

Preguntas	Convergen	Divergen	Otras
¿Cree usted que cumple con el objeto social para la cual fue creada conforme al artículo 359 del Estatuto Tributario?	29 fundaciones, una vez leído el artículo 359 del Estatuto Tributario, consideran que no cumplen.	Solo un representante legal considera que su entidad cumple con lo establecido con la Ley 30 de 1992 y 115 de 1994 para el sector educación.	
Si su entidad no realiza alguna actividad meritoria del artículo 359, ¿considera usted que su actividad corresponde a lo netamente comercial?	Los representantes legales de las 29 fundaciones consideran que, en los términos establecidos por la Ley, sí se puede considerar como mercantil.	Un solo representante Legal considera que su actividad no es comercial, ni el objeto contractual del contrato suscrito con la Gobernación	
¿Solicitó a la DIAN la inclusión en el RTE?	27 fundaciones no solicitaron la inclusión en el RTE ante la DIAN.	Solo una fundación solicitó la permanencia en el RTE ante la DIAN.	Dos fundaciones decidieron voluntariamente cambiarse al RTE ante la DIAN, actualizando el RUT.
¿Por qué no continuó en el Régimen Tributario Especial?	29 fundaciones consideran que la Ley les exige muchos requisitos.	Solo una fundación realizó la solicitud de permanencia en el RTE.	
¿Está dispuesto a crear una página web pública en la que se haga visible toda su información financiera, p. ej. pagos salariales, entre otros?	28 fundaciones no están dispuestas a publicar toda su información financiera en una página web.	Solo una fundación decidió publicar toda su información financiera en la web para cumplir con la habilitación del RTE.	Otra fundación que no solicitó la permanencia sí estaría en disposición de cumplir con este requisito, siempre y cuando tenga continuidad en la contratación con la Gobernación de Sucre
De los requisitos mencionados en el artículo 19, 356-1 a 356-4 del Estatuto Tributario, ¿con cuál no cumplía?	30 encuestados consideran que el requisito más exigente es la publicación en página web.		
¿Considera que la Ley 1819 de 2016 es muy exigente en cuanto a los requisitos que exige para pertenecer al RTE?	30 encuestados consideran que la Ley 1819 de 2016 es muy exigente.		
¿Si no se acogió al RTE, qué piensa hacer con su entidad?	25 fundaciones consideran la posibilidad de entrar en liquidación si no hay un nuevo contrato con alguna entidad estatal.	Solo una fundación realizó la solicitud ante la DIAN.	4 consideran que las tendrán sin movimiento, sin tomar la decisión de disolverse.
¿La Gobernación de Sucre les exigió antes de contratar con ustedes la permanencia en el RTE, conforme a la Ley 1819 de 2016?	30 fundaciones convergen en responder que la Gobernación de Sucre no les exigió este requisito.		
¿Su entidad se encuentra inscrita en La Gobernación de Sucre para vigilancia y control?	30 fundaciones convergen en responder que no se encuentran inscritas ante la Gobernación para vigilancia y control		

3. Conclusiones

En términos generales, la Ley 1819 de 2016 impactó negativamente a las fundaciones que contrataron con la Gobernación de Sucre. Solo una de las encuestadas se sometió a la permanencia en el RTE. La DIAN tendrá que actualizar el RUT de oficio con la responsabilidad 05 Renta Régimen Ordinario a las 59 que no realizaron la inscripción en el RTE después de la entrada en vigencia de la Ley; es decir, pagarán el impuesto de renta y complementarios como cualquier otra entidad de tipo comercial.

De lo anterior puede inferirse que la gran mayoría de fundaciones no cumplían con su verdadero papel de ayudar al gobierno con su función social; en lugar de ello, tenían intereses mercantiles y lucrativos, y eran apetecidas para la contratación pública por los beneficios que presentaban en la tarifa del 20 % del impuesto de renta de las utilidades. Si estas se reinvertían en el desarrollo de su objeto social, las utilidades quedaban exentas y no pagaban impuestos. Muchas entidades sin ánimo de lucro, tales como las fundaciones, aprovechaban la poca capacidad operativa de la DIAN para que les auditaran su declaración de renta en los términos de su firmeza (2 años antes de la Ley).

Con esta investigación se pudo evidenciar que pasados dos años desde la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, la DIAN no había actualizado el RUT de oficio a estas fundaciones que contrataron con la Gobernación de Sucre, de tal forma que las trasladara al régimen tributario ordinario por cuanto desobedecieron la indicación de hacerlo de forma voluntaria.

En Sucre, a nivel general, las fundaciones están realizando sus trámites ante la Cámara de Comercio para su respectiva liquidación y disolución. Esto demuestra que la Ley está surtiendo efecto sobre ellos: el hecho de que la cantidad de requisitos exigidos por ella haya llevado a la mayoría de fundaciones a tomar la decisión de disolverse o liquidarse muestra que esta Ley constituye una herramienta fundamental para evitar la evasión fiscal que se venía dando, sobre todo en la contratación pública.

Los datos recabados llevan a sostener que la Gobernación estudiada, en tanto ente territorial que forma parte del Estado colombiano, no ayuda a la Unidad Administrativa Especial de la DIAN con la labor de control y cumplimiento de los requisitos esenciales de permanencia en el RTE a estas fundaciones para que puedan contratar con ella; hacerlo ayudaría enormemente al gobierno para que la Ley sea más efectiva y aplicable sobre todo entre entidades estatales.

Otra debilidad encontrada radica en que, a pesar de ser la entidad encargada de la inscripción de las fundaciones para efectos de vigilancia y control, la Gobernación de Sucre no les exige en ningún momento como requisito a las fundaciones para que puedan contratar con ella, prueba de la existencia de desorden administrativo en esa corporación.

Referencias

- Constitución Política de Colombia [Const.] (1991). http://www.secretariassenado.gov.co/senado/base-doc/constitucion_politica_1991.html.
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., Perry, G.,... Villar, L. (2015, 12 de diciembre). *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.
- Bustamante, M. V. (2017, 12 de julio). *Fiscalía pide cárcel para el alcalde de Palmito y otros de sus funcionarios*. El Heraldó. <https://www.elheraldo.co/sucres/fiscalia-pide-carcel-para-el-alcalde-de-palmito-y-otros-de-sus-funcionarios-381305>.
- Concha, T., Ramírez, J. C. y Acosta, O. L. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de estudio. Serie Estudios y Perspectivas. Oficina de la CEPAL en Bogotá*, 35, 1-53.
- Congreso de Colombia (1931, 23 de junio). *Ley 83 de 1931. Sobre sindicatos*. Juriscol. <https://www.lexbase.co/lexdocs/indice/1931/l0083de1931>.
- Congreso de Colombia (1982, 22 de enero). *Ley 21 de 1982. Por la cual se modifica el régimen del Subsidio Familiar y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Ministerio de Educación Nacional: https://www.mineduccion.gov.co/1621/articles-85848_archivo_pdf.pdf
- Congreso de Colombia (1984, 12 de diciembre). *Ley 43 de 1984. Por la cual se clasifican las organizaciones de pensionados por servicios prestados en el sector privado y en todos los órdenes del Poder Público y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Juriscol: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1598137>
- Congreso de Colombia (1986, 23 de diciembre). *Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Función Pública: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74173>
- Congreso de Colombia (1993a, 23 de diciembre). *Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Secretaría del Senado: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0100_1993.html
- Congreso de Colombia (1993b, 5 de

- febrero). *Ley 44 de 1993. Por la cual se modifica y adiciona la Ley 23 de 1982 y se modifica la Ley 29 de 1944.* http://www.secretariase-nado.gov.co/senado/basedoc/ley_0044_1993.html
- Congreso de Colombia (1993c, 19 de agosto). *Ley 65 de 1993. Por la cual se expide el Código Penitenciario y Carcelario.* <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/Juridica/Ley%2065%20de%201993.pdf>.
- Congreso de Colombia (1994, 8 de febrero). *Ley 115 de 1994. Por la cual se expide la Ley General de Educación.* https://www.mineduccion.gov.co/1621/articles-85906_archivo_pdf.pdf.
- Congreso de Colombia (1995, 18 de enero). *Ley 181 de 1995. Por la cual se dictan disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre y la Educación Física y se crea el Sistema Nacional del Deporte.* https://www.mineduccion.gov.co/1621/articles-85919_archivo_pdf.pdf.
- Congreso de Colombia (2001, 3 de agosto). *Ley 675 de 2001. Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal.* http://www.secretariase-nado.gov.co/senado/basedoc/ley_0675_2001.html.
- Congreso de Colombia (2016, 29 de diciembre). *Ley 1819 de 2016.* http://www.secretariase-nado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html.
- Diario La Libertad (2017, 3 de octubre). Capturan a los alcaldes de Betulia y Coveñas por presunta corrupción. <https://diariolalibertad.com/historial/2017/10/03/capturan-a-los-alcaldes-de-betulia-y-covenas-por-presunta-corrupcion/>.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (2018, 27 de abril). *Concepto n.º 0481: entidades sin ánimo de lucro y donaciones.* https://www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Concepto_unificado_ESAL_No_481_27042018.pdf.
- El Tiempo (2017, 11 de diciembre). El cartel de ‘los enfermos mentales’ en Sucre pagó \$5 mil millones. <https://www.eltiempo.com/colombia/otras-ciudades/cartel-de-los-enfermos-mentales-en-sucre-pago-en-5-mil-millones-160468>.
- La W (2017, 8 de marzo). Capturado alcalde de Los Palmitos en Sucre. <https://www.wradio.com.co/noticias/judicial/capturado-alcalde-de-los-palmitos-en-sucre/20170308/nota/3403624.aspx>.
- Macías, H. A. (2004). Disminuir la tarifa general de IVA en Colombia aumentaría el recaudo tributario. *Semestre Económico*, 7(13), 20-42.
- Macías, H. A., Agudelo, L. F. y López,

- M. R. (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. *Semestre Económico*, 10(20), 67-85.
- Parra, O. D. y Patiño, R. A. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001-2009. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 18(2), 177-198.
- Presidencia de la República (1968, 26 de diciembre). *Decreto 3130 de 1968. Por el cual se dicta el estatuto orgánico de las entidades descentralizadas del orden nacional*. https://www.redjurista.com/Documents/decreto_3130_de_1968_presidencia_de_la_republica.aspx?r=t#/.
- Presidencia de la República (1989, 30 de marzo). *Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Ministerio de Relaciones Exteriores. https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites_servicios/pasaportes/archivos/decreto_624_1989.pdf.
- Presidencia de la República (2017, 20 de diciembre). *Decreto 2150*. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=85041>.

Análisis contable para dinamizar la información exógena DIAN de las empresas del sector pecuario

Estefanía Herrera Gutiérrez^a

Rogelio de Jesús Cárdenas Londoño^b

Información del artículo

Recibido: 01/06/2020

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL

E62

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a8>

Sugerencia de citación

• Gutiérrez, E. y Cárdenas, R. (2020). Análisis contable para dinamizar la información exógena DIAN de las empresas del sector pecuario. Revista Visión Contable, 22, 158 – 177. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a8>

An Accounting Analysis to Boost DIAN Exogenous Information from Companies in the Livestock Sector

Resumen

En el presente trabajo se pretende analizar el tipo de estrategias, técnicas y métodos que permiten el análisis contable de las empresas del sector pecuario y que ayudan a dinamizar la información exógena DIAN en el territorio antioqueño, partiendo de cuestionar los tipos de estrategias, técnicas y métodos que hacen o viabilizan el análisis contable en el sector de referencia. Del mismo modo, se caracteriza en el artículo la gestión que soporta el análisis contable y financiero en el campo de las empresas del sector pecuario antioqueño y colombiano a partir de la importancia relativa en términos cuantitativos, en tanto que dichos activos biológicos no se pueden dejar sin medir ni gestionar, habida cuenta de su importante contribución a la creación de valor en la consulta contable como proceso de apoyo a la empresa colombiana. Los distintos estudios emprendidos a la fecha han puesto de manifiesto que para incrementar los análisis contables y financieros corresponde mejorar la información sobre activos biológicos, dado que la que tradicionalmente ha formado parte de la información financiera publicada por las empresas infravalora dichos activos biológicos, con lo cual quedan ocultos valores importantes asociados a ellos.

Palabras clave

Análisis contable; Información exógena; Medios magnéticos; Sector pecuario; Terceros y retenciones.

Abstract

This paper aims to analyze the type of strategies, techniques and methods that allow accounting analysis of companies in the livestock sector and that help to stimulate DIAN exogenous information in the Department of Antioquia, by questioning the types of strategies, techniques and methods that make or enable accounting analysis in the reference sector. In the same way, the management that the accounting and financial analysis undergoes regarding companies in the Antioquia and Colombian livestock sector is defined, based on the relative importance in quantitative terms: Those biological assets cannot be left without measuring or managing, given its contribution to the creation of value in accounting consulting as a process to support the Colombian company. The different studies undertaken to date have shown that, in order to increase accounting and financial analyzes, information on biological assets must be improved, since what traditionally has been part of the financial information published by companies underestimates these biological assets, thus important values associated with them remain hidden.

Keywords

Accounting analysis; Exogenous information; Magnetic media; Livestock sector; Third parties and withholdings.

^a Correo electrónico: estefaniaherrera93@gmail.com

^b Correo electrónico: rcardenas@correo.iue.edu.co

Introducción

La investigación que dio lugar a este artículo pretendió analizar los estados financieros, entendidos como un proceso crítico dirigido a evaluar las diferentes estrategias, técnicas y métodos que están en uso –los cuales entran a valorar la información exógena que sirve para posicionar financieramente a las empresas del sector pecuario antioqueño–, que vislumbró de forma positiva las operaciones objeto de este proceso investigativo y permitió establecer mejores estimaciones y predicciones sobre las condiciones que son objeto de estudio y de análisis en este texto.

De la misma manera, este proceso investigativo se justificó en torno al papel de las nuevas empresas que se vienen creando en el territorio colombiano y, de modo específico, en la región antioqueña, sobre todo en un sector tan particular como el pecuario. Este último funciona como una entidad social que permite la asesoría y acompañamiento de las universidades y sus entes de apoyo. Además, utiliza de forma intensiva el conocimiento, a fin de responder a las expectativas de una sociedad informatizada, con mayor capacidad de participación en las decisiones sobre los modelos de producción, la organización del trabajo y la construcción de consenso sobre el futuro del desarrollo económico y social del país y sus regiones.

Hacer uso del análisis y la interpretación de los estados financieros para una joven en formación contable representa un gran reto personal y profesional, en tanto lleva a poner en práctica los conocimientos adquiridos en el desarrollo del plan de estudios en el programa de Contaduría Pública de la Institución Universitaria de Envigado (IUE). Esto conlleva hacer un análisis de las distintas fuentes de información exógena; apropiar los estados contables de las empresas del sector objeto de estudio –pecuarias–; y obtener más conocimiento con base en esa información para proyectar en función económica y financiera y prever ciertos escenarios de riesgos para las empresas del sector de interés.

Lo anterior sirve como contexto y fundamento para sostener que el tema objeto de estudio ocupa una postura hegemónica en el sector de la contabilidad, en tanto se percibe y se vive el pago de buenos salarios, aunque pocos contadores gustan de trabajar en este proceso. Sin embargo, todas las empresas deben hacerlo, por lo que se convierte en un punto de referencia laboral para los recién graduados; además, amplía la visión del sector pecuario sobre la información que rota por medio de clientes y proveedores. Se trata de un sector de la economía que, si bien extenso, lleva

su contabilidad de modo muy informal: esto es, mueve mucho dinero en Colombia, pero con poco control. Por tanto, procesos como la presentación de información exógena no están debidamente establecidos.

En el mismo sentido, es útil el conocimiento sobre el tema por la complejidad que normalmente muestra ante la presentación de medios magnéticos. Los beneficiarios son las empresas y las personas naturales obligadas a presentar información exógena ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; de ahí que contadores y analistas contables, quienes se encargan de llevar estos procesos a cabo, los viabilizan en términos de mayores niveles de eficiencia. Es novedoso para el sector pecuario tener establecidas las diferentes técnicas y procedimientos de la información exógena, e ir más allá con propuestas financieras desde el análisis contable de esta información; asimismo, esto impacta en el quehacer de la gerencia de las empresas del sector agrícola, en tanto estas pueden obtener una visión del negocio mediante la información exógena e identificar los movimientos con los distintos clientes y proveedores, hecho que contribuye a una toma de decisiones ágil y oportuna.

1. Metodología

Este proceso se asume como un estudio de caso, entendido como una forma del conocimiento individual en la cual se privilegia la explicación que se desprende del caso mismo (Yin, 1994). De igual forma, implicó un estudio en profundidad de los casos considerados a partir del análisis contable y financiero en las empresas del sector pecuario de Antioquia. Aunque algunas veces se lo denomina “método”, el estudio de caso es más un enfoque investigativo, dado que se buscó reconstruir y analizar un caso desde múltiples perspectivas que brindó la gestión del análisis contable y financiero.

El proceso de análisis fue tipo cualitativo, con enfoque crítico social. Para ello se utilizó el método analítico sintético: este orientó la gestión del análisis contable y financiero a partir del quehacer de tres empresas del sector pecuario antioqueño que, por desempeño laboral, fueron asequibles a la información que se requirió; y permitieron estructurar el caso (objeto de investigación del estudio) e identificar las características básicas de cada una de las empresas del sector pecuario que se soportan en las guías básicas de la gestión del análisis contable y financiero (categorías de análisis). Posteriormente se hizo una comparación con el fin de identificar los puntos

comunes y las diferencias (presencias y ausencias diagnósticas contables y financieras). En consonancia, se hizo uso del enfoque mixto cuantitativo en el procesamiento de los datos y el análisis estadístico y cualitativo en la descripción de las características del objeto de investigación, el análisis contable y financiero como práctica de gestión.

Se asumió el alcance correlacional a través de un ejercicio comparativo entre lo descrito en el análisis contable y financiero en las empresas del sector pecuario en referencia. Igualmente, el diseño no experimental (*ex post facto*) permitió trabajar con información existente en las empresas del sector en referencia; se hizo uso de los centros de documentación a los que se tuvo acceso de forma virtual (unidades de información); y, en la misma medida, se obtuvo sustento de una investigación documental (estado del arte) para rastrear los antecedentes bibliográficos y empíricos, de acuerdo con la concepción de Hoyos (2000).

- *Unidad de análisis:* gestión del análisis contable y financiero a partir de la práctica desarrollada en las empresas del sector pecuario antioqueño.
- *Caso:* empresa del sector lácteo de Antioquia, a través de los indicadores de razones financieras, de liquidez (capital neto de trabajo, índice de solvencia, prueba ácida, rotación de inventarios, rotación de cartera, rotación de cuentas por pagar), de endeudamiento (razón de endeudamiento, razón pasivo capital), de rentabilidad (margen bruto de utilidad, margen de utilidades operacionales, margen neto de utilidades, rotación de activos, rendimiento de la inversión, rendimiento del capital común, utilidad por acción) y de cobertura (cobertura total del pasivo, razón de cobertura total).

Con base en los indicadores de razones de gestión financiera se obtuvo la información contable, administrativa y financiera requerida. Esta resume los estados financieros de tal manera que puedan interpretarse y analizarse, y comprender con ello el estado actual de la empresa en referencia al generar dicha información: todos, en conjunto, dan cuenta de la estructura financiera de la empresa del caso (Sandoval, 2018).

2. Marco de referencia

Se realizó una compilación breve y precisa de conceptos y teorías que guardan relación directa con el proceso de investigación emprendido.

3. Marco geográfico

La empresa del sector pecuario antioqueño que sirve de referencia tiene asiento en el Municipio de San Pedro de los Milagros, en el norte del departamento de Antioquia. Esta población se caracteriza porque su especialización laboral se centra en la producción en empresas lácteas, situación que se confirma por eventos como las Fiestas de la Leche y, en general, por todos los derivados de este producto que allí se procesan. En tanto manipulan un producto altamente perecedero, las plantas industriales que producen estos alimentos deben vigilarlos y analizarlos correctamente durante todos los pasos de la cadena de frío hasta su destino final: el consumidor.

La demanda local, regional, nacional e internacional de productos lácteos ha experimentado un crecimiento considerable en años recientes, situación que ha llevado a la industria a superar retos técnicos y tecnológicos importantes.

4. Marco teórico

Para dar cuenta de este apartado se recurre al análisis de los componentes y partes de los eslabones de la cadena de frío. Esta se emplea en el abastecimiento y distribución de los lácteos, sus productos y derivados. En esta medida, tales actividades deben conservar y mantener la cadena del frío en intervalos técnicos parametrizados para el sector alimentario (2 a 8 grados centígrados). Sin embargo, las temperaturas dependen en gran medida del tipo de producto abastecido en la cadena y de los requisitos del fabricante.

Preservar la cadena de frío en el transporte (lácteos sin fermentación y con fermentación) es un proceso delicado que requiere materiales y asesoría técnica de los expertos en el ramo; y de modo fundamental, se hace más evidente y se expresa en la salvaguarda de la salud del consumidor final, que valida este momento de verdad.

La preservación de la cadena de frío, basada en las buenas prácticas y en la inversión en aislamiento, suponen un importante rubro que se refleja en aho-

rros de producción, transporte, almacenamiento y venta. Los productos lácteos –casi todos deben ser conservados rigurosamente en frío– ostentan grados, capacidades y necesidades de conservación distintos; y la capacidad de conservación afecta por igual su calidad y seguridad. Por regla general, los métodos de conservación empleados en la industria láctea se centran en la pasteurización (control bacteriano), el control de la temperatura (control de procesos enzimáticos mediante la vigilancia de la cadena de frío) y el diseño del tipo de envases (control físico que garantice temperatura interior y hermeticidad).

La Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural del Departamento de Antioquia dejó saber, tanto en sus *Lineamientos de la política de agricultura familiar campesina* como en el *Plan de ordenamiento territorial agropecuario*, que se han invertido más de 230.000 millones de pesos a fin de ampliar capacidades institucionales en términos de producción, comercialización y tecnificación del sector agropecuario. Esto tiene impacto en más de 15.000 productores y alrededor de 1700 unidades productivas agropecuarias tecnificadas en todas las regiones del departamento (Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural del Departamento de Antioquia, 2020). Además, esta corporación ha prestado asistencia técnica a todos los municipios de Antioquia –como complemento a las unidades municipales de asistencia técnica agropecuaria (Umata) y las secretarías de agricultura municipales– para llegar a cada predio y mejorar las prácticas agropecuarias, con inversiones cercanas a los \$ 200 millones por municipio (Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural del Departamento de Antioquia, 2020).

Marón (2017), al igual que Menezes y Pinel (2018), refieren que los gobiernos hacen grandes apuestas financieras para incentivar las buenas prácticas agropecuarias en el sector lechero. Tal es el caso en Colombia: se han destinado \$ 2400 millones de pesos para hacer intervenciones directas en las firmas o empresas más representativas del sector –una de ellas, Colanta, en el territorio antioqueño–, las cuales recibirán un acompañamiento especializado que se dará por etapas, la primera de las cuales consiste en diagnosticar e implementar una metodología de escalamiento y un plan de acción a corto plazo para propender a su crecimiento.

Las empresas del sector transformador lácteo han tenido ventas superiores a las \$ 800 millones en el último año. A este respecto se destacan, entre otras, San Martín Lácteos en Caldas; Rp Quesos, Lácteos La Laguna y Andalucía de Inversiones en Cundinamarca; Productora de Alimentos Alina y Procesadora y Comercializadora de Alimentos Renacer en Santander; Pasteurizadora La Mejor en Norte de Santander; Lácteos del Campo

Caqueteño y Alimentos Gamar en Caquetá; e Inversiones La Holandesa y Coocampo en Boyacá, datos que coinciden con lo establecido al respecto por Estrada (2015).

En oposición, otras empresas afrontan el gran reto de reinventarse y ampliar su portafolio, en tanto que se puede vislumbrar un panorama incierto para ellas de no seguir lo recomendado para el sector. Entre estas se encuentran Productos Alimenticios Rinconcito en Cauca; Indasan en Risaralda; Industria Quindiana de Lácteos y Alimentos Limitada – Quinalac, Cafequipe en Quindío; Agrolácteos Potosí en Nariño; Procelácteos en Huila; Derivados Lácteos del Llano, y La Catira Industria Láctea en el Meta; Industrias Alimenticias Pinar del Río, Inversiones Espejo Askar y El Jarro Productos Alimenticios en el Depto. de Atlántico; Wellness Food Company, Alimentos Nebraska, Derivados Lácteos El Pino, Productos Montana, Derilac, Lácteos Buenavista, Distribuciones Lácteos Oriente, Lácteos Río Grande, Quesitos Maya y El Llano en Antioquia; y Lácteos Campo Real, Productos Lácteos Paco's, País Emprendedor y Lácteos Mileto en Bogotá.

5. Marco legal o jurídico del sector agropecuario

El marco legal y jurídico para el sector agropecuario que enmarca este proceso investigativo tiene origen en Ley 89 de 1993, por la cual se estableció la cuota de Fomento Ganadero y Lechero y se creó el Fondo Nacional del Ganado. A esta la siguieron, en orden descendente, la Ley 1659 de 2013, mediante la que se creó el sistema nacional de identificación, información y trazabilidad animal; la Ley 1375 de 2009, por la cual se establecieron las tasas por la prestación de servicios a través del sistema nacional de identificación y de información del ganado bovino (Sinigán); la Ley 1372 de 2009, por medio de la cual se aprobó el Acuerdo de libre comercio entre la República de Colombia y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC); y la Ley 1133 de 2007, por medio de la cual se creó e implementó el programa Agro Ingreso Seguro –AIS.

En consonancia con lo dicho, el Decreto 957 del 5 junio de 2019 estableció la nueva clasificación de las empresas según los ingresos brutos anuales por actividades ordinarias; se determinaron con esto tres sectores a evaluarse para identificar si una organización es micro, pequeña, mediana o gran empresa en Colombia. La tabla 1 resume esta clasificación.

TABLA 1. Clasificación de las empresas según el Decreto 957 de 2019				
Sector manufacturero				
Rango de ingresos UVT				
Clasificación	Rango de ingresos UVT		Rango de ingresos (\$)	
	Mayor que	Menor o igual que	Mayor que	Menor o igual
Microempresa	-	23.563	0	781.254.828
Pequeña empresa	23.563	204.995	781.254.828	6.796.814.220
Mediana empresa	204.995	1.736.565	6.796.814.220	57.577.549.140
Gran empresa	1.736.565	-	57.577.549.140	-
Sector servicios				
	Mayor que	Menor o igual que	Mayor que	Menor o igual
Microempresa	-	32.988		1.093.750.128
Pequeña empresa	32.988	131.951	1.093.750.128	4.374.967.356
Mediana empresa	131.951	483.034	4.374.967.356	16.015.475.304
Gran empresa	483.034		16.015.475.304	-
Sector comercio				
	Mayor que	Menor o igual que	Mayor que	Menor o igual
Microempresa	-	44.769		1.484.360.964
Pequeña empresa	44.769	431.196	1.484.360.964	14.296.734.576
Mediana empresa	431.196	2.160.692	14.296.734.576	71.639.903.952
Gran empresa	2.160.692		71.639.903.952	-
Fuente: elaboración propia				

En lo que atañe al caso que nos ocupa, y como se ha dicho, la organización analizada es de tipo agropecuario y su objeto principal se encuentra en su razón social. El análisis de sus actividades de compra y venta, así como de su producido, permiten ubicarla en el rango de mediana empresa.

En Colombia, según el informe *Dinámica de Creación de Empresas* de la Confederación Colombiana de Cámaras de comercio - Confecámaras (2019), elaborado con base en la información del Registro Único Empresarial y Social – RUES de las 57 Cámaras de Comercio del país, se indica que

Durante el primer trimestre del 2019 en Colombia fueron creadas 96.914 unidades productivas, un aumento del 9,7 % frente al mismo periodo del año 2018. Según el informe del total de las empresas registradas el

77,8 % corresponde a personas naturales y el 22,2 % a sociedades, en ambas obteniendo un aumento de aproximadamente 10% con respecto al año anterior. (Confecámaras, 2019).

99,6 % de las empresas creadas en el primer trimestre del año en cuestión se consideran microempresas; y 0,3 %, pequeñas empresas. Se presentó, así mismo, una dinámica positiva de creación de empresas en el país: aumentó 9,7% durante el primer trimestre de 2019.

6. Marco conceptual y red de categorías

Para Ortiz (2017), un análisis financiero es un conjunto de técnicas utilizadas para diagnosticar la situación y perspectivas de la empresa con el fin de tomar decisiones adecuadas. Este proceso comprende la recopilación, interpretación, comparación y estudio de los estados financieros y datos operacionales de un negocio (Ortiz, 2017). En el análisis se toman en cuenta los históricos de una empresa y se refleja una situación contable y financiera en una fecha definida; por lo general, se realiza para la terminación de un periodo determinado.

El análisis financiero se realiza a partir de la información contable, a través de indicadores y razones financieras y de acuerdo con tres métodos:

- *Análisis vertical*: también conocido como análisis estático, puesto que solo se toma un estado (estado de situación financiera y estado de resultados). En este se analizan los datos de las subpartidas contables frente a la proporción que esta representa de la cuenta mayor. En este análisis el tiempo no es una variable determinante; se utilizan los porcentajes para dichas relaciones.
- *Análisis horizontal*: es un análisis comparativo, también reconocido por ser dinámico. El tiempo es un factor importante, puesto que se analizan las partidas de los estados financieros en diferentes fechas o cortes. Así mismo, se analizan las variaciones (positivas o negativas) que presentan las cuentas de un periodo frente a otros. Este tipo de análisis también permite mostrar el desarrollo o reducción que ha tenido el negocio. Su resultado se expresa en variaciones, traducibles en gráficos que facilitan una interpretación más analítica de la situación.
- *Análisis proyectado*: se utiliza para analizar presupuestos o estados financieros proyectados.

Para el caso de estudio se emplearon los métodos vertical y horizontal, que hicieron posible conocer el estado de la organización de manera contable y financiera para los cortes de fin de año, al tiempo que ayudaron a identificar las proporciones más representativas de las subcuentas frente a las cuentas principales¹. Una vez cumplida esta fase, se procedió a utilizar una herramienta financiera conocida como *indicadores financieros*.

6.1 Razones financieras orientadoras

Las razones financieras que orientaron este proceso investigativo son indicadores utilizados para medir o cuantificar la realidad económica y financiera de la empresa en referencia, al igual que su capacidad de asumir las obligaciones que se le encargaron para desarrollar su objeto social en función de los requerimientos del proceso investigativo emprendido (Uriarte, 2006).

En línea con la elección de los métodos de análisis se emplearon razones estáticas y dinámicas, así: las primeras se utilizaron para el informe del estado de la situación financiera (balance); mientras que las segundas se aplicaron a los informes de estado de resultados. En algunos casos se pueden combinar, con lo que se da origen a *razones mixtas*. Existen, entonces, razones de cuatro tipos, corroborables con lo dicho por Olivos (2012) y Cuervo *et al.* (2013).

- De liquidez
- De endeudamiento o de administración de deudas
- De actividad
- De rentabilidad

6.2 Marco contextual

El presente análisis toma como recursos los estados financieros de una empresa cuyo objeto social es la producción, importación, exportación y comercialización de toda clase de productos e insumos de uso agrícola y pecuario. Como se dijo, desarrolla sus actividades en el municipio de San Pedro de los Milagros (Antioquia): las condiciones de accesibilidad a los

¹ En este sentido, se acopió la información de los tres últimos años (2017-2019) para tener más conocimiento del comportamiento de la organización durante sus gestiones más recientes.

servicios públicos y vías de acceso se dificultan en esta población, hecho que da lugar a incrementos en sus costos operacionales. Fue creada en 2005 y su sede administrativa se encuentra en la ciudad de Medellín. La empresa cuenta con una planta de personal de aproximadamente 15 empleados cuyo rango salarial no supera dos salarios mínimos, salvo los encargados administrativos y técnicos de la empresa.

Las actividades de producción agropecuaria de la empresa corresponden a la explotación de un hato lechero, esto es, cría y engorde de semoviente en el área de la ganadería. Las actividades comenzaron en 2010. La empresa se cataloga como “en desarrollo” puesto que sus primeras transacciones económicas y financieras solo dieron réditos desde 2017, momento a partir del cual se escalonaron anualmente para ver los resultados financieros satisfactorios; a la fecha, esta planta requerirá siete años para que su potencial máximo de producción se alcance (además, se considera que debe cumplir con unos estándares técnicos prefigurados).

El hato se dedica de forma exclusiva a la cría, puesto que las condiciones tropicales y climáticas de la zona donde se ubica hacen imposible cualquier otro tipo de labor (ceba o engorde). La población estimada del hato oscila entre 900 y 1200 cabezas de ganado. La carne en pie es vendida en la finca; por ende, su valor comercial para la venta disminuye su precio en un 5 o 10 % del valor razonable.

7. Resultados orientadores y derivaciones

La realización del proceso de investigación descrito arrojó variables relevantes a tener en cuenta en el cumplimiento de lo propuesto. De ello se deriva que se haya optado por realizar una síntesis de carácter descriptivo, ya que este se determinó como el tipo de estudio que pretende obtener información acerca del estado actual de los fenómenos.

Naturalmente, recabar toda la información posible acerca de un fenómeno pareció, en principio, una meta de difícil alcance. No obstante, de acuerdo con los propósitos de los métodos de estudio en ejecución, se determinó cuáles fueron los factores o variables cuya situación se identificó. La descripción pretendió incluir aspectos cualitativos y cuantitativos del fenómeno objeto de estudio; esto es, trascendió de la mera acumulación de datos a un proceso de análisis e interpretación compuesto con base en un marco teórico (Moreno, 2000)

La composición de tal estudio descriptivo, de base cuantitativa, correspondió a un análisis integral del *estado de situación financiera y estado de resultados* de la organización objeto de estudio durante sus últimos tres años de funcionamiento: se establecieron las cuentas más relevantes y se determinaron las que presentaron mayor decrecimiento en el periodo evaluado para establecer qué motivó tales alteraciones. Se tuvieron en cuenta las notas a los estados financieros, las políticas contables y demás información financiera que se consideró pertinente para el desarrollo del análisis.

La realización de las labores nombradas encontró soporte en el método de investigación inductivo: es decir, se obtuvieron conclusiones generales a partir de premisas particulares (Samaja, 2005). Se trata del método científico más usual, en el que pueden distinguirse cuatro pasos esenciales: observación de los hechos para su registro; clasificación y estudio de estos hechos; derivación inductiva que parte de los hechos, que permite llegar a una generalización; y contrastación a partir de la unidad de análisis.

7.1 Principales resultados obtenidos

Se presentan a continuación (tabla 2) los estados financieros que se analizaron con el objeto de determinar posibles estrategias que ayuden al mejoramiento de la empresa; como se expuso, se analizaron los tres últimos años de funcionamiento: 2017-2019. Los estados fueron elaborados según las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas (NIIF para las pymes), sector al cual pertenece la organización objeto de estudio.

TABLA 2. Estado de situación financiera, expresado en pesos colombianos, de Inversiones Mario Velásquez

Activos			
	2019	2018	2017
Efectivo y equivalentes de efectivo	13.409	430.410	449.016
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	97.566	84.928	78.885
Inventario	3.723	27.282	
Otros activos no financieros	667	2046	1123
Total activo corriente	115.365	563.079	529.024
Propiedades, planta y equipo	465.643	524.888	589.819
Activos biológicos ganadería	949.245	1.050.629	921.951
Activos biológicos	2.199.106	7.010.453	6.364.592
Activos por impuestos diferidos		243.424	378.329
Total activo no corriente	3.613.993	8.829.394	8.254.691
Total activos	3.729.358	9.392.472	8.783.715
Pasivos			
	2019	2018	2017
Cuentas corrientes comerciales por pagar y otras cuentas por pagar	102.638	69.957	52.419
Pasivos por impuestos corrientes	39.305	40.375	36.541
Beneficios a empleados	25.264	30.023	21.804
Total pasivo corriente	167.208	140.355	110.763
Cuentas corrientes comerciales por pagar y otras cuentas por pagar	5.240.796	4.992.048	4.208.381
Pasivo por impuesto diferido		326.291	139.978
Total pasivo no corriente	5.240.796	5.318.339	4.348.359
Total pasivo	5.408.003	5.458.694	4.459.122
Patrimonio			
	2019	2018	2017
Capital suscrito y pagado	5.100.000	5.100.000	5.100.000
Reservas acumuladas		-	-
Resultados acumulados	-1.790.859	-1.351.812	-1.114.363
Resultado del ejercicio	-5.612.423	- 439.048	- 237.577
Otro resultado integral (ORI)	360.652	360.652	312.419
Utilidades retenidas en adopción por primera vez	263.986	263.986	264.115
Total patrimonio	-1.678.645	3.933.778	4.324.594
Total pasivo y patrimonio	3.729.358	9.392.472	8.783.715

Fuente: elaboración propia



TABLA 3. Estado de resultados integral, expresado en pesos colombianos			
	2019	2018	2017
Operaciones continuas	295.971	126.778	187.228
Ingresos de actividades ordinarias costo de ventas	-297350	-124.088	-169.342
Utilidad bruta	-1380	2690	17.886
Otros ingresos	3146	7212	8497
Gastos de administración	-140.225	-40.983	-38.178
Gastos de operación	-660.196	-	-
Deterioro activos biológicos	-4.782.183	-	-
Otros gastos	-34.213	-8881	-12.823
Resultado de actividades de operación	-5.615.050	-39.962	-24.618
Ingreso financiero	4901	10.225	12.318
Costo financiero	-46.660	-49.157	-134.011
Costo financiero neto	-41.760	-38.932	-121.693
Utilidad antes de impuesto	-5.656.810	-78.894	-146.311
Impuesto de renta corriente	-38.481	-38.935	-25.473
Impuesto CREE corriente	-	-	-9171
Impuesto diferido	82.868	-321219	-56.622
Ganancia (pérdida) del año antes del ORI	-5.612.423	-439.048	-237.577
Otro resultado integral			
Ingreso por valor razonable	-	48.233	293.347
Activos biológicos	-	48.233	293.347
Total otro resultado integral del año	-5.612.423	-390.816	55.769
Ganancia (pérdida) del año			

Fuente: elaboración propia

Respecto de la categoría *activos corrientes*, 2018 la empresa internamente en sus activos reclasificó 9,7 hectáreas al cultivo de los insumos necesarios para su emprendimiento; igualmente, la política contable de la empresa la clasifica al interior de sus inventarios. En 2019, la empresa definió que el material destinado a sus labores productivas se usaría para el análisis de mercado, para así ajustar el inventario; el análisis se determinó en función del deterioro que sufren las materias primas que están en relación de la cadena productiva de la misma, y se estima en un 10 % mensual sobre el valor del inventario.

El incremento evidenciado entre el año 2017 al 2018 en la cuenta de otros activos no financieros se debe a los pagos realizados por anticipado a varios proveedores. La variación en la cuenta de efectivo, por su parte, se

debe a que el movimiento realizado dentro de la cuenta fiduciaria del banco de preferencia según se evidencia en las notas a los estados financieros. De igual forma, si se toma la categoría *activos no corrientes*, la variación entre los años 2019 y 2018 en los activos biológicos de la cadena productiva se debe a que, por la disminución considerable de los precios de los lácteos, la administración de la empresa decidió realizar un deterioro en los cultivos del 68 %, ya que los costos incurridos en la producción no suplían los bajos precios del mercado.

Al hacer uso de manera racional de las NIIF, los cambios en las cuentas más significativas correspondieron a la posibilidad de revaluación de cualquiera de los de su clase de propiedad, planta y equipo, y los activos biológicos. Por otro lado, si se retoma la cuenta de pasivos se visualiza un aumento de los costos y gastos por pagar, al igual que la cuenta de proveedores nacionales y las deudas que posee la empresa con los directos de la misma, razón por la cual esta cuenta se encuentra en niveles superiores o elevada. Este proceso llevó a las directivas de la empresa a ajustar las políticas contables y estipular que los préstamos a los socios no causaran intereses (Grajales y Montoya, 2017).

En relación con la categoría *patrimonio* se evidencia que el capital suscrito y pagado se mantuvo durante los tres años evaluados. En 2018 y 2019 la empresa generó pérdida en el ejercicio contable debido a que los ingresos percibidos no solventaron los costos y gastos del desarrollo de su razón social y quehacer. Este precedente permitió evaluar el estado de resultados, que confirma lo expuesto .

En esta misma línea del análisis se evidenció una reclasificación de las cuentas contables que causó un incremento significativo en los gastos; ello se debe al cumplimiento de la Norma Internacional, la cual establece que el costo del mantenimiento se debe separar en lo ocurrido antes y después de que la plantación esté en condiciones de producción, y establecerlo como gasto en los estados financieros.

La empresa estudiada ha presentado pérdidas recurrentes entre 2017 y 2019. Esta situación se torna cada vez más crítica por cuanto en este último año, como consecuencia del deterioro aplicado a la cadena de producción y el estado actual del mercado de los lácteos, se presenta un escenario desfavorable para la producción y comercialización de estos productos: en la actualidad, los precios de compra no son los más competitivos frente al costo de producción.

Con la identificación de las cuentas de mayor variación se evaluaron las siguientes razones financieras:

- *Liquidez*: durante 2017 y 2018, la empresa mantuvo una liquidez sólida; pero en 2019 disminuyó de forma significativa, debido a los ajustes realizados por el deterioro del activo biológico (la modificación se debe al cambio solicitado por la gerencia de la empresa).
- *Capital de trabajo*: este rubro es alto y posiblemente refleja que el dinero se encontraba sin movimiento en 2017 y 2018; en cambio, en 2019 el indicador presentó una disminución considerable debido a un incremento en sus costos y gastos por pagar.
- *Inventario*: en 2019 presentó un deterioro, lo cual lleva a que el activo corriente presente un detrimento importante.
- *Prueba ácida*: los resultados de la prueba ácida evidencian problemas de liquidez en 2019 con un índice de 0,67, inferior al mínimo requerido (1).
- *Endeudamiento*: en función de la liquidez, la empresa maneja sus deudas de una forma poco conservadora: comprometía el 50 % de sus activos. En el año 2019 se muestra que el endeudamiento es astronómico, por lo cual debe ser objeto de intervención inmediata.
- *Actividad*: el indicador más significativo en las razones de actividad es la rotación de inventario, puesto que tiene un aumento y este obedece a la reclasificación que hizo la empresa de sus gastos llevándolos al costo y el deterioro del inventario que se estableció durante el año 2019.
- *Cuentas por pagar*: a través de ellas se evidenció que la empresa realiza pagos a sus proveedores antes de tener retorno de sus ventas (ingreso del efectivo), razón por la cual la liquidez y el ciclo de operación de la empresa se ven afectados de forma directa.
- *Rentabilidad*: la actividad principal de la empresa se basa en la producción y la cadena de valor de los lácteos se clasifica como “en desarrollo”. Esto quiere decir que aún no ha logrado su máxima producción y, por ende, los ingresos que genera son mínimos. Por lo tanto, las ventas que se evidencian en los estados financieros corresponden, en su mayoría, a la venta de estos productos. Esta no es suficiente para cubrir sus costos y gastos de funcionamiento, hecho que daría lugar a índices negativos de rentabilidad. Esta situación no es del total agrado de los socios de la empresa porque, según notas de los estados financieros, tienen un capital muy representativo en ello.

Es importante anotar que cada las categorías en uso permitieron realizar el análisis del tipo de estrategias, técnicas y métodos que posibilitan, a su turno, el análisis contable de las empresas del sector pecuario y ayudan a dinamizar la información exógena DIAN en el territorio antioqueño.

8. Recomendaciones

Con base en razones financieras, y visto el análisis mixto de los datos de los estados financieros de los años de referencia, se presentan las siguientes recomendaciones o encargos:

- Corresponde verificar los gastos administrativos, en tanto son significativos dentro de los gastos totales de la operación. Se recomienda o sugiere corroborar que todos los gastos en los que se incurra durante el periodo sean necesarios para la operación, con el fin de minimizar una proporción de estos.
- Es pertinente utilizar el método de flujo de caja futuro traído a valor presente para validar si las inversiones realizadas a la fecha y futuras serán compensadas.
- En vista del déficit continuo en los resultados del ejercicio contable y financiero de la empresa estudiada, y con la finalidad de salvarla de entrar en proceso de liquidación o disolución, se aconseja tomar en cuenta lo expuesto en el numeral 2 del artículo 457 del *Código de comercio*: allí se establece que una sociedad entrará en proceso de disolución cuando las pérdidas reduzcan el patrimonio neto por debajo del 50 % del capital suscrito.
- Se sugiere capitalizar acciones, entendido esto último como un proceso mediante el cual se establezcan asociaciones con organizaciones que dispongan de los recursos de la empresa estudiada para la producción y explotación del ciclo lácteo, de tal suerte que esta última se encargue de la comercialización de sus productos e incurra con ello en menores costos y gastos.
- Vista la disminución significativa en los resultados operativos de la empresa en el territorio antioqueño, se recomienda replantear la idea del negocio y redirigir su razón de ser a la producción alternativa, la cual ostenta mayores ventajas competitivas en la región donde esta se ubica.

9. Conclusiones

Con los análisis vertical y horizontal de los estados financieros se identificó que las partidas más significativas en cuanto a las variaciones –en detrimento o aumento– fueron efectivos y equivalentes en función de las categorías de referencia (efectivos, inventario, activo biológico, cuentas corrientes por pagar a corto y largo plazo).

Al revisar el estado de resultados, los cambios más representativos se presentaron en las cuentas de ingresos, costos, gastos y resultados de los ejercicios contables y financieros, que indicaron una disminución de 1,178 %. De la misma forma, el análisis de los indicadores financieros permite afirmar que durante 2019 se presentó una disminución significativa en los indicadores de liquidez y endeudamiento debido a la reducción de los activos biológicos por deterioro, lo que afecta de modo directo el activo evaluado con los pasivos. En cuanto a los indicadores de actividad, se evidenció que la empresa está generando un ciclo de operación que se contrapone a lo usual –pago anticipado a sus proveedores, antes de tener el pago de sus clientes–, en función de generar mayores niveles de confianza y fidelidad. En la misma línea, al sopesar los resultados de los indicadores de rentabilidad se percibe una sensación de desaliento para los inversionistas: para 2019, todos los resultados fueron negativos debido a que los ingresos por las actividades de desarrollo del ciclo lácteo no cubrieron los gastos y costos, hecho que causó pérdidas en el ejercicio contable y financiero.

Al sector lácteo y pecuario de Antioquia se le presentó la gran oportunidad de adoptar las NIIF para pymes. En el caso de la empresa estudiada, lo anterior dio paso a una reclasificación significativa en las cuentas de activos, costos y gastos que determinaron un detrimento en el resultado del ejercicio del último año evaluado; de no tenerse en cuenta las acciones descritas en el artículo 459 del *Código de Comercio Nacional*, esto llevará a una situación de alta complejidad o de posible cierre.

Lo descrito, explorado y explicado en el presente trabajo permite reflexionar en función de los negocios que se llevan a cabo en el sector pecuario y agrícola del territorio antioqueño: sean de tardío o de corto rendimiento, generan utilidad a largo plazo. Por esto, los grupos de interés, y en particular, los inversionistas, deberán tener muy claro que la tasa retorno de la inversión asumida no se presentará de forma inmediata; en esta medida, la generación de utilidades sobre recursos invertidos demanda realizar el ciclo completo de producción, transformación y comercialización para ver plasmado *el gran sueño*.

Referencias

- Cuervo, J., Osorio, J., & Duque, M. (2013). Costeo basado en actividades ABC: Gestión basada en actividades ABM. Segunda Edición (Segunda). Ecoe Ediciones.
- Estrada, R. (2015). Plan estratégico agroindustrial de calidad y ambiental, del sector pecuario de Córdoba, con base en las BPA, BPM y BPG. *Universidad de Manizales*, 27. <http://ridum.umanizales.edu.co:8080/xmlui/handle/6789/1992>.
- Grajales, L. y Montoya, M. (2017). Impacto financiero que genera el manejo del inventario de activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, bajo Normas Internacionales, NIIF para Pymes: Análisis en actividad de gallinas ponedoras. [Tesis de pregrado, Universidad del Valle]. https://pdfs.semanticscholar.org/8cae/8c38654b5f72210d-054cbeeb9c93c6773303.pdf?_ga=2.83963737.1505704052.1591340907-668554084.1591340907.
- Hoyos, C. (2000). Un modelo para investigación documental: Guía teórico-práctica sobre construcción de estados del arte con importantes reflexiones sobre la investigación (Primera Edición). Señal Editora.
- Marón, G. (2017). *Diseño de un sistema de costeo para una empresa pecuaria Pedro Marón S.A.* [Tesis de pregrado, Instituto Universitario Aero-náutico]. <https://rdu.iua.edu.ar/bitstream/123456789/1225/1/PG-Mar%-c3%b3n%20Gabriela%20Anabel.pdf>.
- Menezes, G. y Pinel, M. (2010). Auditoría social en empresa brasileña transnacional del sector pecuario que actúa en Amazonia legal. *Axe II, Symposium* 5. Estudio de caso. Independencias - Dependencias - Interdependencias, VI Congreso CEISAL 2010, Toulouse. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00502812/fr/>.
- Moreno, M. (2000). *Introducción a la metodología de la investigación educativa II*. Editorial Progreso. https://books.google.com.co/books?id=15t_h9QddksC&pg=PA128&dq=estudio+descriptivo+en+la+investigacion&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjBpuTT0-.
- Olivos, L. (2012). Perspectiva Para El sector agropecuario colombiano desde la experiencia chilena en Normas Internacionales De Información Financiera: Activos Biológicos [Tesis de pregrado, Universidad San Buenaventura]. http://bibliotecadigital.usb.edu.co/bitstream/10819/994/1/Perspectiva_sector_agropecuario_Olivos_2012.pdf.
- Ortiz, H. (2017). *Finanzas básicas para no financieros*. Cengage Learning. https://www.academia.edu/32924786/FINANZAS_B%C3%81SICAS_para_no_financieros_Segunda_edici%C3%B3n.

- Samaja, J. (2005). *Epistemología y Metodología: Elementos para una teoría de la investigación científica*. (Tercera Edición). EUDEBA. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/3383/fischetticuyo06-23.pdf.
- Sandoval, C. (2018). El sector pecuario y la tecnificación fiscal. Las tribulaciones de un productor. *Análisis Plural*, 11. <https://rei.iteso.mx/bitstream/handle/111117/5355/E4.El+sector+pecuario+y+la+tecnificacio%20n+fiscal.pdf?sequence=2>.
- Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural del Departamento de Antioquia. (2020). *Informe de gestión*. Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural del Departamento de Antioquia. <https://www.antioquiahonesta.com/secretarias/secretaria-de-agricultura-y-desarrollo-rural/>.
- Uriarte, F. (2006). *Introducción a las Normas Internacionales de Información Financiera*. Marcial Pons.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods* (Vol. 5). Sage Publications. https://books.google.com.co/books/about/Case_study_research.html?id=AvYOAQAA-MAAJ&redir_esc=y.ga=2.83963737.1505704052.1591340907-668554084.1591340907.

Revista Visión Contable

Información Editorial

La *Revista Visión Contable* es una publicación científica, de carácter internacional, que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones y avances de la disciplina contable. Es un espacio para la comunicación del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate sobre los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad. La *Revista Visión Contable* publica artículos originales de investigación en alguno de los siguientes temas:

- Teoría, epistemología e historia de la contabilidad
- Contabilidad nacional
- Contabilidad pública
- Contabilidad social y ambiental
- Contabilidad de gestión, costos y productividad
- Regulación contable nacional e internacional
- Contabilidad y economía
- Contabilidad y organizaciones
- Contabilidad, sociedad y cultura
- Ética profesional
- Perspectivas alternativas en contabilidad
- Educación contable
- Otros temas afines a la disciplina y/o profesión contables

La *Revista Visión Contable* fue creada en el año 1991 por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana (Medellín, Colombia). Actualmente, la *Revista* se está construyendo como un espacio editorial de carácter científico e internacional, con miras a ser reconocida en el país y en el ámbito internacional por su apuesta como un escenario para la construcción del pensamiento contable. Paulatinamente la *Revista* ha avanzado en la consolidación de su visibilidad y su reconocimiento. Adicionalmente, hemos emprendido los procesos necesarios para llevar a la *Revista* a la inclusión en Bases de Datos y Directorios.

De antemano, agradecemos a toda la comunidad académica y profesional que participa en la construcción de este proyecto editorial, desde los autores y los evaluadores (cuyo papel es vital para la construcción de cada edición), hasta los lectores (quienes son los que brindan sentido a la acción de comunicar cada una de las propuestas).

Orientaciones para colaboradores

Los autores que estén interesados en someter a consideración sus artículos a la *Revista Visión Contable* podrán hacerlo en cualquier momento del año, y deberán atender las siguientes políticas y condiciones editoriales:

1. Los artículos presentados a la *Revista Visión Contable* deben corresponder a uno de los siguientes tipos:
 - Tipo 1. Artículo de Resultados de Investigación:* Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación y cuya estructura obedece al siguiente esquema: introducción, metodología, resultados y discusión/ conclusiones.
 - Tipo 2. Artículo de reflexión:* Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación, y cuya estructura no está determinada por un esquema de presentación, aunque generalmente se divide en: introducción, subcapítulos, y conclusiones.
 - Tipo 3. Artículo de Revisión Bibliográfica:* Es un documento que presenta los resultados originales de una investigación, donde se describen, sistematizan, integran, analizan y/o interpretan las investigaciones existentes en un campo disciplinar, con el fin de dar cuenta de su historia, avances y tendencias. Se caracteriza por presentar una cuidadosa revisión bibliográfica de al menos 50 referencias.
2. El documento enviado debe ser inédito, es decir, no podrá estar publicado en otra revista, libro, o cualquier medio digital o impreso.
3. El documento propuesto no podrá haber sido enviado, de forma simultánea, a otra revista o medio de publicación.
4. El documento propuesto deberá enviarse en tipo de letra Arial de 12 puntos a espacio sencillo.
5. La extensión del documento deberá ser mínimo de 5.000 palabras y máximo de 10.000 palabras, incluyendo conclusiones y bibliografía. Cuando se incluyan tablas y gráficos, es probable que el procesador de texto no realice el conteo de las palabras incluidas en los mismos, en este caso, el artículo no podrá superar las treinta (30) páginas en el tipo de letra e interlineado señalados.
6. Los autores acompañarán sus artículos con un resumen que refleje los puntos más importantes del texto y las palabras clave del documento. El resumen tendrá una extensión máxima de ciento veinte (120) palabras y deberá ser redactado en español y en inglés. Igualmente, se deberá acompañar el resumen de máximo cinco palabras clave, también con su respectiva traducción al idioma inglés. También el título del artículo deberá tener su respectiva traducción en idioma inglés.

7. Deberá indicarse la clasificación JEL del artículo de acuerdo con los códigos asociados a la temática del trabajo. Esto es muy importante, porque facilitará la ubicación del documento en los motores de búsqueda y bases de datos. Para saber cuál o cuáles son los códigos JEL de su artículo visite el siguiente enlace: <https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php>
8. Las citas y referencias deben elaborarse usando el modelo APA. Una buena ilustración sobre cómo citar y cómo referenciar se encuentra en el trabajo Manual de citación. Normas APA. Compilado por Ana Lorena Rojas Sabogal y editado por la Universidad Externado de Colombia. El trabajo se encuentra en el siguiente enlace: <https://www.uexternado.edu.co/wp-content/uploads/2017/02/Manual-de-citaci%C3%B3n-APA-v7.pdf>
9. En el momento del envío de su propuesta, los autores deberán diligenciar y adjuntar los formatos exigidos por la Revista Visión Contable, estos son:
 - Datos de los autores y del artículo
 - Declaración de originalidad y licencia de derechos patrimoniales de autor
10. Los trabajos propuestos deberán enviarse únicamente al correo de la Revista: revista.visioncontable@unaula.edu.co o a través del Open Journal System (OJS).

Código de ética

Responsabilidades de la Revista Visión Contable

1. La *Revista Visión Contable* se compromete a recibir el artículo y a realizar los siguientes pasos:
 - 1.1. Verificar a través del software *Turnitin* el índice de coincidencias o similitudes con otras fuentes, así como su correcta citación.
 - 1.2. Verificar que cumpla con los criterios editoriales y de calidad exigidos, este primer paso será evaluado y evidenciado en el *Formato de revisión editorial del artículo*, el cual se enviará al autor dentro de una semana siguiente a la recepción del artículo, indicando si ha aprobado la primera revisión o si debe realizar alguna corrección.
 - 1.3. Una vez que el artículo apruebe todas las condiciones exigidas en el *Formato de revisión editorial del artículo*, pasará a revisión doblemente ciega con tres árbitros especialistas en el tema que aborda el autor; tales árbitros emitirán observaciones y propuestas que serán remitidas al autor; el tiempo estimado de evaluación por parte de los árbitros es de 8 semanas.
 - 1.4. Una vez que el autor reciba y realice las observaciones propuestas por los evaluadores, lo reenviará a la Revista. En un plazo de 2 semanas el equipo editorial de la Revista verificará que se hayan atendido las observaciones y comentarios de los evaluadores. Si el artículo cumple satisfactoriamente con todas las observaciones, comentarios y documentos exigidos, tanto por los evaluadores como por el Comité Editorial, la Revista se compromete a programar la publicación del artículo y a custodiar el proceso de edición.
 - 1.5. La *Revista Visión Contable* asume la responsabilidad de informar debidamente al autor la fase del proceso editorial en que se encuentra el artículo enviado, a través de comunicaciones formales desde el correo electrónico de la Revista o desde su plataforma *Open Journal System* (OJS).
 - 1.6. La publicación de un artículo dependerá exclusivamente de:
 - a. La afinidad del texto con las temáticas de la Revista.
 - b. El cumplimiento estricto de los requisitos establecidos por la Revista para el envío de artículos.
 - c. Los resultados de la evaluación académica realizada por los árbitros.
 - d. La aplicación de las observaciones y cambios requeridos por los árbitros.
2. Las decisiones editoriales de la *Revista* no se verán afectadas por razones de nacionalidad, etnicidad, posición política, académica, económica, social o religiosa de los autores.
3. La *Revista Visión Contable* se compromete a publicar en los tiempos y formas establecidas.
4. La *Revista Visión Contable* se compromete llevar a cabo un proceso de edición y publicación transparente y con entero respeto de los autores, evaluadores y de la comunidad académica.
5. La *Revista Visión Contable* no realizará ningún cobro económico, ni a sus autores ni a sus lectores, puesto que la Revista y la Universidad Autónoma Latinoamericana están dirigidas por políticas que promueven el acceso abierto y libre del conocimiento, respetando, claro está, la integridad de los derechos morales de autor.

Responsabilidades de los autores

1. El autor se compromete a que el artículo enviado a la Revista Visión Contable sea un trabajo inédito, es decir, que no esté publicado en ningún otro medio digital o impreso. Si el documento se encontrara previamente publicado de inmediato será descalificado. Se considerará un trabajo como previamente publicado cuando ocurra cualquiera de las siguientes situaciones:
 - a. Cuando el texto completo haya sido publicado previamente.
 - b. Cuando fragmentos extensos de materiales previamente publicados formen parte del texto enviado a la Revista y no tenga la referenciación correcta.
 - c. Estos criterios se refieren a publicaciones previas en cualquier medio impreso, digital, o electrónico, y en cualquier idioma.

2. Es responsabilidad del autor evitar cualquier conflicto de interés en la publicación de datos y resultados de sus investigaciones.
3. El autor deberá citar y referenciar claramente cualquier fragmento que sea tomado de la obra de otro autor o de textos del propio autor; esto incluye la referencia de las fuentes de datos, tablas, figuras y documentos.
4. El autor no debe enviar su artículo a cualquier otra publicación mientras esté en proceso de arbitraje en la Revista Visión Contable. Si se detecta esta conducta se suspenderá inmediatamente el proceso de revisión o publicación del texto.
5. El autor acepta y se acoge a las normas, criterios y procedimientos editoriales de la *Revista Visión Contable*.

Responsabilidades de los árbitros

1. Los árbitros tienen la responsabilidad de sugerir si un artículo es publicable o no. Su concepto será consignado en el Formato de evaluación de artículos y también podrán realizar comentarios y sugerencias en el documento original.
2. Los evaluadores siempre deberán proveer las razones suficientes para sustentar su decisión, pero esto es fundamental cuando la sugerencia es la de No Aprobar el artículo, en este caso es muy importante que el árbitro sustente con detalle su concepto evaluativo en cada uno de los aspectos solicitados por la Revista.
3. Los evaluadores deben tener claro que su principal propósito es el de orientar a los autores para la mejora del texto sometido a la Revista, por esto deben evitar el uso de expresiones que descalifiquen el esfuerzo realizado por los autores del artículo.
4. Los evaluadores se comprometen a evaluar de forma objetiva el artículo, de manera que tendrán en cuenta que el texto puede reflejar una posición ontológica, epistemológica o metodológica diferente, y que esto, de suyo, no será un motivo para desaprobare el artículo sometido a evaluación.
5. Los árbitros solo deberán aceptar aquellos textos sobre los que tengan suficiente competencia, experiencia y conocimiento para desarrollar las responsabilidades que se les encomiendan.
6. Los árbitros deberán evitar cualquier conflicto de interés que identifiquen en referencia al texto que les ha sido enviado.
7. Los árbitros se comprometen a enviar su concepto en los plazos señalados por la Revista, los cuales serán consensuados con cada árbitro.

Julieth Sorany Alzate Giraldo

Directora Editorial
Revista Visión Contable



RED COLOMBIANA DE EDITORES Y REVISTAS CONTABLES

ACUERDO FUNDACIONAL

1. Naturaleza

La Red Colombiana de Editores y Revistas Contables REDITORES es una organización académica autónoma, independiente, amplia, pluralista e incluyente, conformada por los editores, directores y agentes responsables de las revistas especializadas en Contabilidad o que incluyen esta disciplina en sus intereses académicos prioritarios. Igualmente hacen parte de la red, las revistas y sus equipos de gestión editorial, en representación de las Instituciones de Educación Superior a las que están adscritas y de las formas asociativas que agrupan sus Facultades, Escuelas, Departamentos y Programas de Contaduría Pública.

2. Objetivo

Integrar los esfuerzos, talentos y recursos técnicos de los equipos editoriales de las revistas especializadas en Contabilidad, mediante una estrategia de cooperación académica interuniversitaria que permita cualificar su labor y contribuir a elevar la calidad, visibilidad e impacto de sus contenidos.

3. Vinculación

La pertenencia a REDITORES se tramita mediante carta de intención de las publicaciones o las unidades académica que las albergan y serán formalizadas por el pleno de la Red. De ser necesario para la realización de proyectos especiales y eventos académicos, se podrán formalizar los convenios marco y específicos a que haya lugar para garantizar la voluntad compromisoria de las instituciones miembros.

4. Áreas de trabajo

Para efecto de cumplir con su cometido, la Red trabajará con criterios de alta calidad y mejora continua, en diferentes campos:

a. Visibilidad

Reditores formulará y ejecutará estrategias que permitan que las revistas de investigación, de divulgación docente y de estudiantes, que se elaboran en las facultades y programas miembros de la Red, se conozcan y utilicen a escala nacional e internacional.

b. Sentido de las publicaciones

La Red convocará en todo el país, las discusiones en torno a sentido, naturaleza y alcance de las publicaciones de investigación, de experiencias docentes y de estudiantes, para identificar "buenas prácticas" que redunden en la cualificación de cada espacio.

c. Indexaciones

La Red aportará y canalizará capacitaciones sobre la dinámica de índices nacionales e internacionales para que las revistas de investigación logren mejores resultados en el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación o su equivalente, cuando así lo estime conveniente cada revista.

d. Caracterización

Reditores promoverá la caracterización de los contenidos, los temas, los enfoques teóricos y metodológicos, y los actores que están publicando en las revistas contables del país, con el fin de identificar tendencias, y aportar estados del arte o revisiones de literatura.

e. Capacitación

Con el propósito de compartir mejores prácticas y propender por la cualificación de las revistas, al Red impulsará actividades de capacitación en los procesos técnicos de la producción intelectual y la gestión editorial.

f. Articulación con Docencia

La Red promoverá la inserción de los contenidos de las revistas especializadas en los microcurrículos, programas o sumarios de las asignaturas, como una forma de impacto que supere las dinámicas de los índices bibliográficos, y de esta manera, identificar el aporte de las publicaciones a la formación contable en los programas de pregrado y postgrado.

g. Articulación con Investigación

Es función de la Red, recomendar que los contenidos de las revistas sean integrados en los estados del arte de los proyectos de investigación que se formulan en Colombia, y a su vez evidenciar en qué medida las revistas son un espacio de divulgación de los resultados de investigación realizados por grupos y otras formas de trabajo académico de las universidades.

5. Estructura

La Red asume como estructura organizativa, una retícula funcional, integrada por tres nodos programáticos que articulan las áreas de trabajo de la siguiente manera:

Nodo 1. Visibilidad, articulación con Docencia y articulación con Investigación.

Nodo 2. Sentido de las Publicaciones, Indexaciones y Caracterización

Nodo 3. Capacitación

Las decisiones serán tomadas en el pleno de la Red, o por delegación de éste, en las instancias que el pleno determine.

La coordinación ejecutiva de las actividades y proyectos estará a cargo de la Secretaría Técnica, la cual será asumida anualmente y de forma rotativa, por las instituciones miembros de la red.

Medellín, 11 de junio de 2015

Συντακτική Οδηγός

La sociocontabilidad: una dimensión
de la ecocontabilidad - T3C
Reflexión teórica y aplicaciones
[Colombia]

La teoría fundamentada como método de investigación
para el desarrollo de la educación contable
[Colombia]

Factores de perdurabilidad empresarial del sector
comercial en el Estado de Nayarit (México)
[México]

El reto profesional para los contadores
públicos ante las innovaciones tecnológicas
[Panamá]

Contabilidad de operaciones en moneda extranjera
en Cuba: historia y presente en armonización con NIIF
[Cuba]

Efectos negativos de la reforma tributaria
colombiana de 2016 sobre las entidades
sin ánimo de lucro –ESAL
[Colombia]

Análisis contable para dinamizar la información
exógena DIAN de las empresas del sector pecuario
[Colombia]