

ISSN 2539-0104 (En línea)

Revista Visión Contable

Publicación de la Facultad de Contaduría Pública Universidad Autónoma Latinoamericana - UNAULA
N° 26, Medellín-Colombia. Julio - diciembre de 2022. DOI: 10.24142/rvc

26

 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
Medellín, 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

Vicerrector Académico

Francisco Javier Valderrama Bedoya

Vicerrector de Investigación

José Fernando Valencia Grajales

Vicerrectora Administrativa

Carmen Alicia Úsuga Castaño

Decano Facultad de Contaduría Pública

Carlos Andrés Zea Martínez

Directora editorial Revista Visión Contable:

Julieith Sorany Alzate Giraldo

Coeditor Revista Visión Contable:

Elkin H. Quirós Lizarazo

Asistencia y asesoría técnica editorial

Journals & Authors

Asistente Administrativa

Sofía Díaz Calle

Revisión de redacción y estilo

Journals & Authors

Diseño y diagramación

María Isabel Arango Franco

Infografías

Yurilena Velásquez López

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

Evalúadores

Colombia

Lucía del Carmen Bolaños Bolaños

Daniel Alejandro Diosa Martínez

Julián Zambrano Sánchez

Shirley Arrieta Suárez

Karina Guerrero Crespo

Liliam Betancur Jaramillo

Jaime Alberto Guevara Sanabria

Isis Miosotis Álvarez Flores

Kenia Mileth Lobo

Rogelio Cárdenas Londoño

Alba Lucía Gómez Ramírez

Diego Fernando Restrepo Duque

Alejandra Mesa Taborda

Freddy Ospina Palacio

Autores

Chile

Sergio Fernández Araya

Colombia

Eliana Andrea Pérez Arias

Yuranny Paola Orozco Cataño

Ruby Stella Cabrera Jaramillo

Luz Mery Ortiz Sánchez

Martha Patricia Pinilla Sánchez

Elizabeth Oviedo

María Alejandra Agudelo Vélez

Ana María Londoño Cossío

México

César Amador Díaz Pelayo

María del Rosario de la Torre Cruz

María Alejandra Agudelo Vélez

Ana María Londoño Cossío

Perú

María Elita Vega Llanos

Jorge Luis López Ramos

Daniel Job Delgado Pérez

Arturo Jaime Zúñiga Castillo

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

El ordenamiento jurídico como garantía de seguridad y confianza en el sistema tributario colombiano	10
Ruby Stella Cabrera Jaramillo, Luz Mery Ortiz Sánchez, Eliana Andrea Pérez Arias, Yuranny Paola Orozco Cataño [Colombia]	
Impuesto a la renta de los servicios digitales brindado por plataformas de empresas no domiciliadas.....	32
María Elita Vega Llanos, Jorge Luis López Ramos, Daniel Job Delgado Pérez, Arturo Jaime Zuñiga Castillo [Perú]	
Reflexiones en torno a la ausencia de competencias investigativas en estudiantes de contabilidad y auditoría	51
Sergio Fernandez Araya [Chile]	
Medición del impacto en la satisfacción de estudiantes respecto al modelo de aprendizaje híbrido. El caso del Centro Universitario de la Costa Sur (CUCSUR)	72
César Amador Díaz Pelayo, María del Rosario De la Torre Cruz [México]	
Metodologías activas para la enseñanza del presupuesto público en los programas de Contaduría Pública en Colombia	96
Martha Patricia Pinilla Sánchez, Elizabeth Oviedo [Colombia]	
Ética y realidad económica: dilemas entre lo justo y lo legal para los contadores públicos. Discusión de algunos casos en la ciudad de Medellín	127
María Alejandra Agudelo Vélez, Ana María Londoño Cossío [Colombia]	
Auditorías fiscales a operaciones de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas en México	172
Luis Enrique Landa Fournais [México]	

EDITORIAL

Apología a la investigación contable mixta y sus implicaciones epistemológicas

Julieth Sorany Alzate Giraldo^a

La pregunta por la lo conocible puede abordarse desde las diversas perspectivas de investigación, cada una afincada en postulados *ontológicos, epistemológicos y metodológicos* (Burrell y Morgan (1979) agregan las asunciones sobre la *naturaleza*) que determinan el lente y el tratamiento del investigador. Ya la madre de las ciencias, la filosofía y sus exponentes clásicos plantearon una taxonomía general para la lectura de la realidad y generación de conocimiento. Así, el campo filosófico ha configurado esta manera dicotómica de aproximarse a los fenómenos susceptibles de ser estudiados, que, desde los postulados mencionados, reflejan su naturaleza dual: realismo-idealismo, objetivo-subjetivo, voluntarismo-determinismo y, desde el postulado metodológico, cuantitativo-cualitativo.

Diversos campos del conocimiento han asumido esta dicotomía a modo de antagonismo, sin embargo, puede leerse en términos de unidad dual, dos caras de una misma moneda, o si se prefiere, de un mismo fenómeno. En este sentido, más que una dicotomía de opuestos es una dicotomía de complemento. Esta editorial retoma la invitación hecha en el 2014¹ frente al provecho científico de integrar la investigación contable cualitativa y cuantitativa en una mayor concurrencia mixta. A lo que se conmina, es a una común unión metodológica que no relegue la consistencia. Es decir, no

^a Profesora de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Contadora Pública, magíster en ciencias de la administración y estudiante del Doctorado en Administración. Correo: julieth.alzategi@unaula.edu.co. ORCID: 0000-0003-1851-7393.

¹ Esta otra invitación hizo hincapié en la mixtura entre la corriente ortodoxa y las corrientes heterodoxas de la contabilidad (interpretativa y crítica), en clave con las estrategias de investigación social-cualitativa.

se trata de una mixtura eclética, más bien una convergencia que conserve la rigurosidad. La conversación que aquí se aviva no es exclusiva para esta disciplina contable, resulta de valía considerar esta misma apuesta para la administración, la economía y otras áreas del conocimiento; especialmente aquellas de tradición divergente en el mismo campo.

La disciplina contable, con un desarrolló hegemónicamente operativo, ha sido un campo de antagonismos metodológicos para la generación del conocimiento. Su tradición funcionalista y legalista ha llevado a privilegiar la investigación cuantitativa, a modo de corriente ortodoxa. Sin embargo, aunque útil para los fines operativos, margina otros problemas de investigación cuyo abordaje implican cierta sensibilidad hacia la humanidad del mismo profesional contable y hacia la dimensión social. Aquí lo alternativo o heterodoxo tiene potencial de adoptar dichas dimensiones. Potenciales investigaciones cualitativas pueden enriquecerse del dato estadístico y viceversa, lo que hace dúctil no solo una investigación de mayor pertinencia disciplinar y social, sino que esta complementariedad dota de legitimidad a los resultados de la investigación, en términos de mayores hallazgos y evidencias.

Cada perspectiva de investigación ofrece sus bondades metodológicas, pero este sujeto cognoscente hará latente las limitaciones de estos enfoques. Es capcioso que la limitación de una perspectiva logre solventarse en la virtud de la otra. Por ejemplo, si la investigación cuantitativa por su naturaleza no se ocupa de los problemas que analizan el nivel social de la profesión contable, la investigación cualitativa desde sus herramientas aporta numerosas perspectivas de problematización para este abordaje, así como métodos e instrumentos. A su vez, la investigación cualitativa puede valerse de la expresión numérica, sin perder la cosmovisión socio-humanista. En todo caso, el investigador debe tomar posición sobre cuál va a ser el enfoque al que le dará protagonismo en su estudio.

Una mayor ilustración sobre las bondades y limitaciones de los enfoques cualitativo y cuantitativo pueden apreciarse en la siguiente tabla:

Tabla 1.	
Investigación Cuantitativa	Investigación Cualitativa
De cuño empirista. Busca la comprobación de presupuestos por medio del verificacionismo (positivismo) o del falsacionismo.	Busca entender el sujeto de la acción, en sus contextos particulares con sus determinantes históricos y sus singularidades culturales.
Investigación empleada por las ciencias exactas.	Empleada las ciencias sociales y humanas.
Utiliza la observación para establecer teorías generales.	Observación de lo particular, de lo cotidiano y de lo "nativo".
Rígidos estatutos metodológicos.	Posibilita la hibridación de estrategias.
Métodos de investigación: Análisis matemático Análisis estadístico Sondeo Encuestas	Métodos de investigación: Fenomenología, observación participante, métodos lingüísticos, etnometodología historia oral, investigación documental, grupos de discusión, estudios de caso, teoría fundada.
El investigador se considera imparcial y estudia una realidad objetiva que está distanciada de él como sujeto cognoscente.	El investigador reviste unas intenciones y estudia la realidad creada socialmente y el constructo social de significados.
Sugiere la objetividad del investigador invocando el realismo.	Tanto el investigador como "la tribu" estudiada participan con su subjetividad.

Fuente: Alzate, 2014.

La fusión de estos dos enfoques metodológicos puede ser de gran potencia para algunos problemas de investigación, lo que amplía el espectro de lo conocible y dotar de nuevo aire a las disciplinas. Ahora bien, una mixtura de estas dos perspectivas metodológicas tiene implicaciones epistemológicas. Dado que la consistencia entre las asunciones ontológicas, epistemológicas y metodológicas siguen una linealidad, un movimiento metodológico (como la mixtura) supone una apuesta por una postura flexible pero rigurosa, que permite conversar con lo antagónico. Así, la investigación mixta, epistemológicamente, supone un diálogo entre la fase objetiva y la fase subjetiva del fenómeno estudiado.

Por un lado, en la dimensión objetiva el sujeto cognoscente observa el fenómeno como algo por fuera de él y se declara en una posición neutral frente a este. Por otro lado, en la dimensión subjetiva, el investigador se implica desde su subjetividad con lo estudiado, se declara permeado e influenciador en el estudio, atendiendo la reflexividad y el principio de realidad. De esta manera, en la mixtura metodológica resultan involucrados diversos paradigmas y con ello teorías en urdimbre.

A nivel paradigmático la mixtura en investigación es una hazaña arriesgada. Realizar una propuesta de investigación mixta también exige una localización epistemológica. Burrell y Morgan (1979) presentan planos de

posibilidad al respecto. Algunos referentes en la disciplina contable (Chua, 1986/2008 y Larrinaga, 1999) se inspiran en este desarrollo, pero los nuevos investigadores debemos actualizar estas propuestas para la generación del conocimiento que nos exige la posmodernidad. Esta es otra invitación. Con esto no se quiere dar a entender que la propuesta de los autores es obsoleta, la ciencia y el conocimiento implica revisión de los presupuestos sacrosantos a la luz de la época.

Es menester precisar que lo que se suscita no pretende minimizar la pertinencia y validez de las investigaciones cualitativas y cuantitativas por sí solas. En complemento a esto, se aboga por la sinergia y potencia de la mixtura, que, en adición a las anteriores ideas, posibilita la construcción de nuevas teorías y pensarnos nuevos paradigmas para la gnoseología del presente. Bien conminaba Kant (1784/1994) a la vigencia de la pregunta por lo actual, una propuesta que es aplaudida y promovida más adelante por Foucault (1993). En ese sentido, quizá sea necesario revisar las premisas epistemológicas contemporáneas de cada disciplina sobre su naturaleza, objeto y método.

Por último, la invitación también es a analizar las garantías filosóficas para cada estudio en aras de la integración metodológica. Esta reflexión deja en puntos suspensivos la discusión con la intención de continuar la conversación con los académicos que deseen sumar sus puntos de vista y desarrollos. Se ofrece este espacio editorial de la Revista Visión Contable para la construcción colectiva, en provecho de la investigación científica.

Sugerencia de citación

• Alzate, J. (2022). Apología a la investigación contable mixta y sus implicaciones epistemológicas. Revista Visión Contable, 26, pp. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a1>

Referencias

- Alzate, J. S. (2014). La investigación contable pensada desde las estrategias de investigación social-cualitativa. *Revista Latinoamericana De Investigación En Organizaciones, Ambiente Y Sociedad*, 05, 77–97.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analisis*. Londres, United Kingdom, Heinemann (Ed.).
- Chua, W. (1986/2009). Desarrollos radicales del pensamiento contable. En: Avances interdisciplinarios para la comprensión crítica de la contabilidad: Textos Paradigmáticos de las Corrientes Heterodoxas. 37-76.
- Foucault, M. (1993). Foucault - Qué es la ilustración.pdf. In *¿Qué es Ilustración?* 7, 5–18.
- Kant, I. (1994). Respuesta a la pregunta: ¿Qué es la ilustración? *Revista Colombiana de Psicología*, (3), 7–10.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2, (3), 103-13.

El ordenamiento jurídico como garantía de seguridad y confianza en el sistema tributario colombiano¹

Ruby Stella Cabrera Jaramillo^a

Luz Mery Ortiz Sánchez^b

Eliana Andrea Pérez Arias^c

Yuranny Paola Orozco Cataño^d

Información del artículo

Recibido: 1/06/2021

Aceptado: 31/10/2022

Clasificación JEL:

H20 - H30

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.n26a2>

Sugerencia de citación

• Cabrera, R., Ortiz, L., Pérez, E., & Orozco, Y. (2022). El ordenamiento jurídico como garantía de seguridad y confianza en el sistema tributario Colombiano. Una reflexión. Revista Visión Contable. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a2>

The legal system as a guarantee of security and trust in the Colombian tax system

Resumen

El ordenamiento jurídico, en un Estado social de derecho, proporciona seguridad, certeza y confianza en el sistema tributario. La relación jurídica que se desprende de la obligación tributaria, más que una relación de poder entre las partes, las subordina, en igualdad de condiciones, a la potestad de la Constitución y la ley, lo cual implica que los contribuyentes deben conocer cómo actuará la administración tributaria y las consecuencias de su conducta. Así, el sujeto pasivo podrá darle un manejo oportuno al riesgo fiscal sin comprometer la sostenibilidad financiera empresarial o personal. Se utiliza el método hermenéutico, concluyendo que el orden jurídico tributario no siempre garantiza seguridad, certeza y confianza jurídica, debido a la coyuntura política, económica y social del contexto.

Palabras clave

Ordenamiento jurídico, seguridad jurídica, principios constitucionales, confianza legítima, certeza jurídica.

Abstract

The legal system in a social state under the rule of law such as Colombia, provides security, certainty and confidence in the tax system, the main source of income to finance the essential purposes of the same. Thus, the legal relationship that arises from the tax obligation is not a power relationship, but subordinates the parties on equal terms to the power and rule of the constitution and the law. Based on theoretical assumptions, the analysis of categories and concepts, it is finally concluded that the tax legal order does not always guarantee security, certainty and legal confidence, a situation that underlies the political, economic and social situation in the internal and external context.

Keywords

Social rule of law, legal system, legal certainty, constitutional principle, legitimate expectations.

¹ Este artículo de reflexión se desarrolla a partir del proyecto de investigación "El daño antijurídico en el cumplimiento de la obligación tributaria", derivado del trabajo de grado en el marco de la Especialización en Gestión y Control Tributario de la Universidad Católica Luis Amigó.

^a Magíster en Tributación y Política Fiscal. Docente investigadora, Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables de la Universidad Católica Luis Amigó (Medellín, Colombia). Correo: ruby.cabrera@amigo.edu.co. ORCID: 0000-0003-4505-382X

^b Magíster en Administración de la Universidad Católica Luis Amigó; especialista en Docencia Investigativa Universitaria; contadora pública del 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: luz.ortizsa@amigo.edu.co. ORCID: 0000-0003-4037-494X

^c Contadora pública de la Universidad de Antioquia. Universidad Católica Luis Amigó. Correo: eliana.perezar@amigo.edu.co. ORCID: 0000-0001-7582-6999

^d Contadora pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Universidad Católica Luis Amigó. Correo: yuranny.orozcoca@amigo.edu.co. ORCID: 0000-0002-2622-9431

Introducción

La Constitución Política de 1991 (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), en ejercicio de su poder soberano, estableció que Colombia es un Estado social de derecho, garantista del orden político, económico y social justo, lo cual implica que, bajo la figura de Estado de derecho, prevalece el imperio de la ley; y, en el Estado social, predomina la justicia distributiva y redistributiva, en la búsqueda continua del bien común y la prosperidad general.

Es en el concepto de Estado de derecho donde el orden jurídico se fundamenta, “uniendo armoniosamente la libertad y justicia como fundamentos inconmovibles del orden jurídico” (Cascajo, 1973, p.93), en este mismo sentido, Reyes (1978), político jurista mexicano, caracteriza el ordenamiento jurídico en el marco de la legalidad, obligatoriedad, supremacía y responsabilidad del Estado con sus ciudadanos. A su vez, el Estado social prioriza, tal como expone López (2016), asegurarle al ser humano las posibilidades de existencia, garantizando “que todos tengan unos recursos mínimos para que puedan realizar su plan de vida dignamente” (Pérez, 2019, p. 98).

Es así como la viabilidad de los fines esenciales –característica fundamental de un Estado social de derecho– deriva su financiación por la vía de los ingresos corrientes y no corrientes, basándose en el orden jurídico que le da sustento jurídico a la forma en que el Estado recauda los ingresos tributarios.

La finalidad de este escrito es realizar un análisis que permita obtener elementos y argumentos que sustenten si el ordenamiento jurídico cumple con lineamientos y características esenciales para configurarse como garantía de orden legal, dando cumplimiento a las disposiciones constitucionales de seguridad y confianza legítima, particularmente en el sistema tributario. Mediante un ejercicio hermenéutico, se busca comprender resultados, pensamientos, conductas y consideraciones que amplíen la percepción acerca de si el orden jurídico tributario, durante la última década, cumple con la finalidad constitucional de garantizar seguridad, certeza y confianza legítima al sistema tributario colombiano.

Para ello, este trabajo se organiza en dos partes. En primer lugar, se plantean algunas categorías conceptuales requeridas para evidenciar las condiciones de seguridad jurídica y confianza legítima en el sistema tributario colombiano. Para ello, se discuten brevemente los conceptos de Estado social de derecho, orden jurídico, seguridad jurídica y confianza legítima. En la segunda parte, se aplican tales conceptos, realizando un ejercicio de interpretación de las disposiciones tributarias constitucionales relacionadas con ambos principios

(seguridad y confianza), analizando, en el caso de la legislación tributaria reciente, el grado de afectación de las normas sobre tarifas en los impuestos directos sobre tales principios articuladores del orden jurídico tributario. Se finaliza con una disertación general y conclusiones acerca del tema.

Categorías conceptuales

Estado social de derecho

El principal cambio en la Constitución Política de 1991 fue declarar a Colombia como un Estado social de derecho, combinando un Estado subordinado a la ley, y un Estado garantista de los derechos humanos, sociales y culturales, orientado a garantizar a sus individuos un orden justo y el derecho a la prosperidad general, prevaleciendo el bien común. Tal como lo expresa Díaz (2015), “el Estado Social y democrático de derecho promueve el desarrollo del Estado de bienestar y reivindica los principios de dignidad humana, trabajo, solidaridad de las personas y prevalencia del interés general” (p. 210).

Coinciden diferentes autores al afirmar que el Estado social de derecho nace en un nuevo orden constitucional, estructurado en principios, valores y normas, donde su razón de ser es el individuo y la sociedad, la “prevalencia del interés general sobre el particular, solidaridad, protección de las riquezas culturales y naturales, dignidad humana y participación ciudadana” (Valencia, 2007, p. 106). A su vez, Ordoñez et al. (2006) sostienen que “la Constitución de 1991 reivindica los derechos humanos y sociales llamados derechos de segunda generación” (p. 58).

De lo anterior, se puede afirmar que son los fines esenciales los que dan sentido al Estado social de derecho. Acemoglu y Robinson (2020) aseguran que, alcanzar los fines del Estado dependerá del equilibrio entre este y la sociedad. Desde el punto de vista de Alarcón (2018), el fin del Estado se logra garantizar en la distribución equitativa de las oportunidades, y en el acceso de los ciudadanos a condiciones de igualdad a los bienes y servicios que este ofrece. Se trata de un Estado enmarcado en formas jurídicas y éticas tales que permiten redimensionar no solo las relaciones entre los individuos, sino de la sociedad toda con el ambiente que la rodea, se trata de un “marco jurídico y de eticidad para redefinir y construir unas relaciones de la sociedad con los ecosistemas de una manera diferente a como se habían venido construyendo en nuestro país” (Valencia, 2007, p. 106).

Resulta oportuno mencionar a López (2016), al sostener que los fines del Estado se dan de acuerdo con el modelo económico. Así, por ejemplo, en el Estado de derecho, el fin esencial es la garantía de las libertades personales; y, en el social, asegurarles a sus integrantes las posibilidades de existencia. Es evidente entonces que el Estado social debe, como acertadamente lo conceptúa Garzón (2021), priorizar la realización de las prestaciones básicas, asegurando mayores niveles de bienestar, lo cual implica que “deberá buscar la satisfacción y realización de los derechos sociales como mecanismo idóneo para alcanzar la igualdad” (Castaño, 2020, p. 361).

Cabe considerar, por otra parte, que, para materializar los fines esenciales consagrados en la Constitución Política, “el Estado social exige cuantiosos recursos fiscales y políticas eficientes para conseguirlos y distribuirlos” (Villa, 2021, p. 531), para ello, el legislador cuenta con la potestad de crearlos, modificarlos y derogarlos, no a su libre albedrío, sino bajo lo consagrado en la ley fundamental que limita su poder y accionar en el marco del orden justo. La base axiológica declarada en los fines del Estado social de derecho requiere de una base material de recursos que posibiliten su realización; en ese escenario, la tributación cumple un papel relevante en la obtención de tales recursos.

Orden jurídico

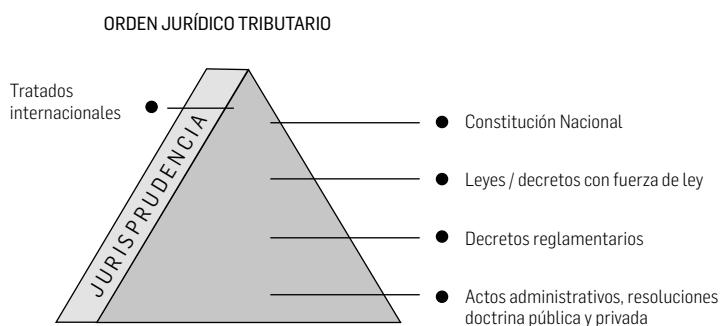
La interacción de los seres humanos, permeada por su libre pensamiento, costumbres, identidades, libertades, conduce a la búsqueda del bien común, sin que se violenten las reglas que regulan las relaciones en una sociedad. Ontológicamente, el sustento del orden jurídico “son las conductas y sus consecuencias en la vida social que, luego, la mente epistemológicamente transforma en leyes” (Córdoba, Lerma, Gutiérrez y Pereira, 2005, p. 63). De otra parte, para Jellinek (2012), el Estado es una construcción social, donde gobernante y gobernados son responsables del orden jurídico.

Es necesario precisar que el orden jurídico debe caracterizarse por la lógica, coherencia y no contradicción de las leyes que delimitan las relaciones entre gobernantes y gobernados en una nación². Para Kelsen (1995), el orden jurídico tiene una jerarquía piramidal, ubicando en el vértice a

2 A pesar de este deber ser, en un orden jurídico dado pueden presentarse vacíos o aspectos sin una regulación determinada (lagunas) o normas incompatibles (antinomias), lo que genera dificultad y complejidad en su comprensión y aplicación.

la Constitución Nacional (norma única), máxima expresión de la voluntad del pueblo soberano³; en un segundo nivel, los actos legislativos; y en su base, los actos administrativos e individuales. “El ordenamiento jurídico colombiano supone una jerarquía normativa que emana de la propia Constitución” (Corte Constitucional de Colombia, 2000), tal como se muestra en la Figura 1.

FIGURA 1. Ordenamiento jurídico tributario



Fuente: elaboración propia.

A partir de la Constitución de 1991, Colombia, como Estado moderno y legal, faculta al órgano legislativo, en representación del pueblo soberano, a proponer transformaciones en su ordenamiento jurídico, para que sea la ley quien regule y limite el poder del gobernante y someta a los gobernados, encaminando sus acciones al orden justo. “El Estado es el orden de la conducta humana que llamamos orden jurídico, el orden hacia el cual se orientan ciertas acciones del hombre” (Kelsen, 1995, p. 224). De este modo, en lo que respecta a los tributos, garantiza conductas de legalidad en la creación de los

3 En algunos órdenes jurídicos, se habla del bloque de constitucionalidad, donde la Constitución puede ir acompañada de otras normas que también gozan de legitimidad constitucional por contener “principios y normas que han sido normativamente integrados a la Constitución por diversas vías y por mandato expreso de la Carta, por lo que entonces tienen rango constitucional, como los tratados de derecho humanitario” (Corte Constitucional de Colombia, 1999).

impuestos y acciones transparentes y éticas en su recaudo, fiscalización y administración de los ingresos tributarios, fuente importante en la financiación de los fines esenciales del Estado, como se indicó anteriormente. Así, el orden jurídico, en materia tributaria, se puede entender como:

el conjunto de disposiciones de orden constitucional, legal y reglamentario que regulan los aspectos relacionados con el origen y competencia de las autoridades territoriales, la administración de sus asuntos propios, la participación en los ingresos nacionales y la promoción del desarrollo territorial, entre otros (Jiménez, 2009, p. 126).

De otra parte, Tomás de Aquino (1964), al referirse a la doctrina moral del tributo, en su célebre texto *Suma Teológica*, podría acercarnos a lo que deberían ser las normas que conforman un orden jurídico tributario justo. Al indagar los orígenes del tributo, Aquino formula que es justo el impuesto que cumple con una causa final, eficiente, material y formal (Figura 2).

FIGURA 2. Causa Impositionis

Final	Eficiente	Material	Formal
Se dedica al bien común	Aprobado por los representantes del pueblo	Gravar a quien tenga capacidad	Cuantía proporcional a la capacidad de pago

Fuente: elaboración propia a partir de De Aquino (1964).

En este sentido, se comprende que, a partir de la epistemología de este derecho natural, puede darse fundamento jurídico al derecho tributario positivo, explicación que a continuación se relaciona con el título ilustrativo en la Figura 3.

FIGURA 3. Relación del derecho natural y el derecho positivo

Final	Eficiente	Material	Formal
Art. 2 C.N	Art. 150 C.N	Art. 95 C.N	Art. 363 C.N
Bien común: "son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad y promover la prosperidad general" (Cibst., 1991, art. 2).	Corresponde al Congreso hacer las leyes: "Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales bajo las condiciones que establezca la ley"	Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad	El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad

Fuente: elaboración propia a partir de De Aquino (1964) y Asamblea Nacional Constituyente (1991).

Las normas que integran el orden jurídico no solo mandan y permiten, también prohíben el abuso de autoridad sobre los gobernados y la autonomía de la voluntad de los mismos. Es así como, a juicio de la honorable Corte Constitucional, el orden jurídico prohíbe que se impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente (Corte Constitucional de Colombia, 2019).

Las normas tributarias deben ser redactadas de forma clara, precisa, en lenguaje técnico suficiente, y guiar el actuar de los ciudadanos, tal como Ruiz Hurtado (2020) refiere: "normas tributarias gramatical y semánticamente claras para los contribuyentes y para la administración" (p. 45). Si la norma llegase a necesitar reglamentación o aclaración de sus lados oscuros, debe hacerse a la mayor prontitud, de forma que garantice la eficiencia normativa y confianza en el legislador.

Seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica expresa una previsibilidad de la actuación estatal en materia impositiva. De acuerdo con Monzón (2018), el ordenamiento fiscal debe estar integrado por obligaciones que sean previsibles para el ciudadano, donde la seguridad jurídica promueva la libertad, la justicia y la igualdad, en el marco del ordenamiento jurídico. Cabe considerar que una norma es eficaz cuando los obligados a cumplirla perciben seguridad, certeza y confianza en su cumplimiento. Entonces, cuando se da el

fenómeno inverso, es decir, una producción amplia, intensa y dispersa de normas tributarias, se hace más compleja y débil su comprensión y, con ello, la confianza de la ciudadanía en la misma puede también debilitarse, generando, por lo tanto, situaciones de inseguridad jurídica acerca del ordenamiento tributario.

En esencia, las normas tributarias, al regular y limitar las actuaciones de los subordinados a su potestad, no pueden violentar los derechos y expectativas de la parte más débil (el sujeto pasivo) en la relación que se desprende de la obligación tributaria. Por el contrario, en el marco de la seguridad jurídica, se generan confianza, certeza, legitimidad, neutralidad, celeridad y transparencia en el sistema tributario. Como lo manifiesta Delpiazzo (2007):

La seguridad jurídica alude a la certeza, el orden, la firmeza y la confianza en el ordenamiento, no sólo en las relaciones jurídicas entre particulares sino especialmente en las relaciones entre el ciudadano y la Administración y aún frente al legislador (p. 8).

Siendo así, la seguridad jurídica representa un principio garantista del ordenamiento jurídico, al regular la forma en que el Estado se financia. En este sentido, bien podría conceptualizarse que las normas tributarias “por su claridad, certeza, precisión, estabilidad, eficiencia, etc., puedan realmente ser el criterio relevante para determinar la conducta debida de ciudadanos y aplicadores del derecho” (Zapatero, 1994, p. 779). También, Arrázola (2014) afirma que, a pesar de la coyuntura, complejidad y abundante normatividad, la ley estará direccionada a ser confiable, estable y predecible.

La disertación propuesta por Restrepo, Zuluaga y Ríos (2020) pone de manifiesto que la seguridad jurídica subyace en el Estado social de derecho, en aras de legitimar la ley y sus efectos jurídicos en la sociedad. La seguridad jurídica blindo al ciudadano del exceso de poder del Estado, y la relación que se desprenda de la obligación tributaria será en términos de legalidad, lealtad, igualdad, equidad, justicia y, ante todo, respecto al orden jurídico que emana de la norma superior. Es así como el legislador tiene que saber obedecer la Constitución y el ejecutivo tiene que saber que es limitada y tiene que ceñirse a ella (Hernández, 1993).

Particularmente en el ordenamiento jurídico que rige la tributación, la seguridad jurídica se basa en la legalidad y certeza del tributo, que garantiza a los contribuyentes una carga fiscal que no viole los principios rectores de

la tributación, como son la justicia, equidad, igualdad, no retroactividad y no confiscatoriedad, y, a su vez, definir de forma clara la acción generadora del tributo, el sujeto pasivo sobre quien recae la obligación, su territorialidad, la base y la tarifa.

Por consiguiente, bien podría asegurarse que sobre los principios constitucionales de la tributación se origina el orden jurídico que regula la relación sujeto activo-sujeto pasivo, entendiéndose los principios constitucionales como “normas que constituyen mandatos para la realización de un valor o un bien jurídicamente protegido” (Genovesi, 2021, p. 708), complementado por Vázquez (2021), al afirmar que los principios son normas que ordenan para que un marco jurídico exista y sea posible.

Por otro lado, es conveniente acotar que la complejidad en la interpretación de la norma genera un escenario de incertidumbre jurídica, teniendo en cuenta que la norma que determina la obligación sustancial y formal debe ser clara y redactada en un lenguaje de fácil interpretación para todos los ciudadanos, ya que, en algunos casos, la evasión y la elusión pueden derivarse del abuso intencionado o no en la interpretación de la norma tributaria.

Las simplificaciones del orden jurídico, pilar del sistema tributario, no solo deben analizarse desde la reducción del mismo o desde mayores beneficios tributarios, sino, desde la redacción normativa que permita su fácil y eficaz interpretación, teniendo en cuenta que es al ciudadano no erudito a quien le corresponde interpretar, aplicar y cuantificar el tributo en un sistema que, para muchos, es entrópico, inexplicable e incomprensible.

La complejidad en la interpretación de normas oscuras, confusas y ambiguas genera inseguridad jurídica. Si el legislador ha redactado las leyes en un lenguaje redundante, contradictorio y complejo que no corresponde a un razonamiento claro y sencillo, se permiten diversas interpretaciones y se desconoce que la relación jurídica que se desprende de la obligación tributaria no debería ser arbitraria de poder, sino horizontal, subordinada al orden jurídico, donde las reglas para los intervinientes deben ser suficientes, claras y comprensibles.

Colombia cuenta con una normativa abundante, que influye de forma negativa en el cumplimiento y subordinación del contribuyente y la administración. En la opinión de Tipke (2002), considerado el padre del derecho tributario moderno, el legislador es responsable de la calidad de la ley, y los contribuyentes no son guardianes de la misma.

Confianza legítima

Aunado a la seguridad jurídica, la jurisprudencia de las altas cortes colombianas (Corte Constitucional, Consejo de Estado y Corte Suprema de Justicia) ha disertado sobre el principio de confianza legítima, con base en el Artículo 83 de la Constitución Política (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), que alude a la buena fe en las actuaciones de los particulares y las autoridades, preceptuando

el principio de confianza legítima como proyección del principio de buena fe, se afirma sobre tres supuestos: (i) la preservación del interés general; (ii) un cambio cierto, razonable y evidente en la relación entre la administración y los administrados; (iii) la necesidad de adoptar medidas de carácter transitorio (Corte Constitucional de Colombia, 2012).

Para Segura (2013), la confianza legítima se define como la garantía para que el individuo no se sienta defraudado por el legislador; mientras que Forero (2020) hace alusión a la buena fe que debe permear la relación entre la administración y los administrados. En este mismo sentido, Bermúdez Soto (2005) sostiene que la administración del Estado, en aras de preservar la confianza y en algunos casos, puede retractarse de los actos administrativos que, posterior a su notificación, considera improcedentes.

Es así como la confianza legítima es un mecanismo de protección en aquellos casos en que la administración tributaria, en su condición de autoridad, por acción o por omisión, modifique las condiciones de forma intempestiva y abrupta, sobrepasando los límites del respeto y violando sus derechos legítimamente adquiridos, para que, gradualmente, los sujetos implicados en una situación irregular ajusten sus actuaciones al marco del ordenamiento jurídico. Por tanto, este principio de protección busca legitimar las acciones de las partes involucradas, siendo consecuente con un Estado social de derecho.

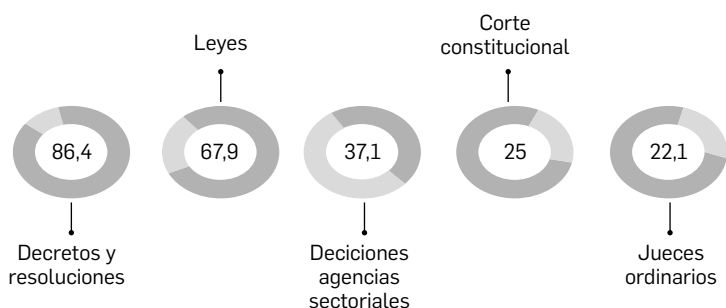
Legislar desconociendo los principios constitucionales de la tributación lesiona la confianza en el sistema, pues los contribuyentes no solo se enfrentan a una compleja e incomprensible normatividad, sino ante un sistema que no genera confianza, al dar por hecho la presunción legal, y actúa bajo una única finalidad de cumplir con los indicadores de recaudo. El sistema tributario se deslegitima al haber priorizado una función más recaudatoria que redistributiva.

Es claro que para un contribuyente no es fácil asimilar la coyuntura normativa que genera incertidumbre jurídica. Un sistema tributario que se enmarca en la complejidad, ineficiencia e inequidad opaca la seguridad y confianza de los administrados en sus administradores, por la improvisación y falta de planeación que revisten las normas, leyes y políticas fiscales y tributarias, lo que, además, dificulta la administración de justicia:

En efecto, la inflación normativa, la incomprensibilidad del tenor de la norma, la baja calidad de ésta, el cambio del contexto social en que se ha de aplicar, junto con la pérdida de protagonismo y prestigio de las instituciones parlamentarias son factores que se aducen para justificar que el juez abandone, con excesiva precipitación, el texto normativo para buscar, fuera del mismo, el criterio para resolver el problema en cuestión (Zapatero, 1994, p. 779).

En consecuencia, la Asociación Nacional de Industriales (ANDI, 2017), en su informe institucional del año 2017, indica que la incertidumbre jurídica en Colombia es una de las grandes limitantes que reducen la inversión extranjera y la competitividad, teniendo en cuenta que el 48 % de las empresas colombianas se han visto impactadas por los cambios en materia tributaria. Puede hablarse, entonces, de un efecto o impacto de las normas en la actividad empresarial (Figura 4).

FIGURA 4. Impacto de las normas en las decisiones empresariales (cifras en porcentaje)



Fuente: Adaptado de ANDI (2017).

La incertidumbre jurídica crea escenarios de tensión, desconfianza y ambigüedad, lo que se evidencia, según datos de la ANDI (2017), al plantear que, durante los años 2000 y 2016, los reguladores emitieron diariamente 2,8 decretos, 11,2 resoluciones, 0,3 circulares y 15,4 normatividades. Para 2021, el 10,3 % de aquellas empresas encuestadas por la ANDI en el 2021 que poseen dinero en el exterior manifestaron no querer invertir en Colombia por la falta de seguridad jurídica.

Referentes normativos

Con el fin de compilar la regulación que integra el orden jurídico tributario, desde la Constitución Política de Colombia (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), se sintetizan los fundamentos constitucionales que sustentan el orden jurídico del sistema tributario, y sobre los cuales el legislador y los legislados deben enmarcar sus actuaciones (Cuadro 1). El desconocimiento en la aplicación y cumplimiento de tales fundamentos atenta contra la seguridad jurídica y lesiona la confianza legítima, tal como se expresó anteriormente.

CUADRO 1. Matriz de Fundamentos Constitucionales del Orden Jurídico Tributario		
Artículo	Contenido del artículo	Fundamento constitucional
Artículo 95 numeral 9°	Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.	Justicia tributaria.
Artículo 150	Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las funciones descritas.	Legalidad de las normas, capacidad para crear, modificar y derogar normas.
Artículo 170	No procedencia del referendo respecto de las leyes aprobatorias de tratados internacionales ni de la Ley de Presupuesto ni de las referentes a materias fiscales o tributarias.	Seguridad jurídica.
Artículo 189 numeral 11°	Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.	Separación de poderes y potestades.
Artículo 287 numeral 3°	Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.	Función de legalidad de los tributos territoriales.

CUADRO 1. Matriz de Fundamentos Constitucionales del Orden Jurídico Tributario

Artículo	Contenido del artículo	Fundamento constitucional
Artículo 294	La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.	Principio de igualdad ante la ley.
Artículo 300 numeral 4°	Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.	Función de legalidad de los tributos departamentales.
Artículo 313 numeral 4°	Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.	Función de legalidad de los tributos municipales.
Artículo 317	Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización.	Certezas tributarias del impuesto sobre los inmuebles.
Artículo 336	Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social, y en virtud de la ley.	Los monopolios son de propiedad del Estado.
Artículo 333	La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común.	Libertad económica.
Artículo 334	La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá por mandato de la ley.	Sostenibilidad fiscal.
Artículo 338	En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.	Certeza del tributo, elementos sustanciales.
Artículo 345	En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas ni hacer erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el de gastos. Tampoco podrá hacerse ningún gasto público que no haya sido decretado por el Congreso, por las asambleas departamentales, o por los concejos distritales o municipales, ni transferir crédito alguno a objeto no previsto en el respectivo presupuesto.	Seguridad y certeza jurídica.
Artículo 362	Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.	Descentralización económica.

CUADRO 1. Matriz de Fundamentos Constitucionales del Orden Jurídico Tributario		
Artículo	Contenido del artículo	Fundamento constitucional
Artículo 363	El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.	Equidad horizontal y vertical.
Artículo 364	El endeudamiento interno y externo de la Nación y de las entidades territoriales no podrá exceder su capacidad de pago. La ley regulará la materia.	Sostenibilidad fiscal.

Fuente: elaboración propia a partir de Asamblea Nacional Constituyente (1991).

Después de haber indicado los fundamentos constitucionales que soportan los pilares del orden jurídico tributario, y que sirven de garantía de la seguridad y confianza legítima, se hace seguimiento a los cambios de los elementos sustanciales del tributo, específicamente a la tarifa de los impuestos directos durante los últimos diez años, con un análisis a partir de la revisión de los Artículos 240, 292-2 y 296-2 del Estatuto Tributario, y con los resultado de los datos que se presentan Cambios Normativos Coyunturales Generadores de Inestabilidad Jurídica Tributaria – Impuesto Directo (Cuadro 2 y Tabla 1).

CUADRO 2. Modificaciones al Artículo 240 del Estatuto Tributario ⁴		
Norma	Texto	Análisis
Ley 1819 de 2016	...será del 33%.	Vulneran el principio de buena fe, que rige la relaciones Estado- administrados; fraccionan las expectativas legítimas de los inversionistas; afectan la competitividad del país.
Ley 1943 de 2018	...será del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.	
Ley 2010 de 2019	...será del treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.	
Ley 2155 de 2021	...será del treinta y cinco por ciento (35%) a partir del año gravable 2022.	

Fuente: elaboración propia.

4 Tarifa general del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas.

TABLA 1. Modificaciones a los Artículos 292-2 y 296-2 del Estatuto Tributario

Norma	Texto			Análisis
Ley 1739 de 2014	Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza.			La tendencia tarifaria durante los años 2015 a 2017 era progresiva y buscaba reducir paulatinamente el impacto del tributo.
	Artículo 296-2:			
	Personas jurídicas año 2015			
	Límite inferior	Límite superior	Tarifa marginal	
	0	2000000000	0,20%	
	2000000000	3000000000	0,35%	
	3000000000	5000000000	0,75%	
	5000000000	Adelante	1,15%	
	Personas jurídicas año 2016			
	Límite inferior	Límite superior	Tarifa marginal	
	0	2000000000	1,05%	
	2000000000	3000000000	0,25%	
	3000000000	5000000000	0,50%	
	5000000000	Adelante	1,00%	
	Personas jurídicas año 2017			
	Límite inferior	Límite superior	Tarifa marginal	
	0	2000000000	0,05%	
	2000000000	3000000000	0,10%	
	3000000000	5000000000	0,20%	
	5000000000	Adelante	0,40%	
Ley 1943 de 2018	Artículo 292-2: modificado por el Artículo 35 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente: "Por los años 2019, 2020 y 2021, créase un impuesto extraordinario denominado el impuesto al patrimonio".			Prolonga la existencia del tributo, desconociendo la progresividad y la tendencia a reducir tarifas.
	Artículo 296-2: modificado por el Artículo 38 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente: "La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1%".			
Ley 2010 de 2019	Artículo 292-2: Por los años 2020 y 2021, créase un impuesto extraordinario denominado el impuesto al patrimonio.			Desconoce la dinámica inicialmente propuesta en la Ley 1739, aumentando su impacto respecto a años anteriores.
	Artículo 296-2: modificado por el Artículo 46 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente: "La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1%".			

Fuente: elaboración propia.

Como resultados relevantes, en el Cuadro 2 se observa que el legislador, a través de la Ley 1943 de 2018 (Congreso de la República de Colombia, 2018), determinó, para el año gravable 2022, una tarifa de renta para personas jurídicas de 30 %, situación que pudo haber motivado una mayor inversión empresarial. Dos años más tarde, a partir de la Ley 2155 de 2021 (Congreso de la República de Colombia, 2021), se estableció una tarifa de 34 %, adicionando cuatro puntos porcentuales a la tarifa inicialmente definida. Asimismo, en la Tabla 1 se muestra cómo, en relación con el impuesto al patrimonio para las vigencias fiscales 2015, 2016 y 2017, se efectúa un incremento en las tarifas de acuerdo con los rangos del monto del patrimonio; y que, para 2018, con la Ley 1943 (Congreso de la República de Colombia, 2018), se unifican dichas tarifas al 1 %, aplicable a cualquier nivel patrimonio, lo cual aumenta el sacrificio económico de los contribuyentes, desconociendo las expectativas generadas y el principio de progresividad del tributo.

Lo anterior, en pleno contexto de indicadores económicos negativos por efecto de la pandemia por COVID-19. Esto evidencia una clara vulneración a la seguridad jurídica tributaria, lesionando las expectativas legítimas del sector productivo.

Conclusiones

El orden jurídico regula los intereses del gobernante y los gobernados, equilibrando sus pretensiones en la búsqueda constante del orden justo y el bien común, en pro de la seguridad y certeza jurídicas, en una relación enmarcada por la confianza legítima.

En materia tributaria, el orden jurídico debe fundamentarse en los principios constitucionales de la tributación, respetando la capacidad de pago, pues no puede haber tributo que un contribuyente no pueda soportar desde el sacrificio económico: “la capacidad contributiva refuerza la garantía de igualdad de hecho, que es la expresión de la justicia redistributiva” (Amatucci, 2014, p. 168).

La norma que soporta el sistema tributario colombiano no debe estar al vaivén de la corriente política del gobierno de turno, el déficit fiscal, los intereses económicos de las élites, las imposiciones de órganos multilaterales, las ideologías e intereses que identifican a los partidos políticos que

terminan permeando el sistema tributario, desconociendo la constitucionalidad del mismo.

La alta demanda de los fines esenciales del Estado y los altos índices de corrupción, aunados a la finalidad recaudatoria del sistema tributario, causa inseguridad jurídica en un alto grado, afectando al contribuyente, quien termina asumiendo cargas fiscales que no han sido consideradas en su planeación.

El legislativo, en su función constitucional de crear las leyes, solo debe encargarse de los intereses de sus representados y no de las élites (quienes concentran el poder económico) financiadoras de sus aspiraciones políticas. Es hora de acabar con la coacción psicológica con que amedrantan al legislador los grandes conglomerados económicos para diseñar leyes a su medida.

El uso de la libertad interpretativa de la ley, el exceso de facultades fiscalizadoras y la doctrina pública (en algunos casos amañada al interés recaudatorio), de estricta sujeción para los funcionarios de la administración tributaria, quebranta la confianza del sujeto pasivo frente al sujeto activo.

El ejercicio profesional de contadores, abogados, economistas y demás expertos en el área tributaria no se debe fundamentar en la complejidad y dispersión normativa, sino que las leyes fiscales deben redactarse de forma tal que el contribuyente estime con la mayor facilidad el impuesto a pagar y no genere costos adicionales a las empresas y a los ciudadanos, para la interpretación del marco legal tributario.

Futuras investigaciones darán cuenta de si la irrupción tecnológica y la inteligencia artificial incorporadas a la fiscalización y recaudo tributarios son garantes del orden jurídico, seguridad, certeza y confianza legítima al determinar la carga tributaria de los contribuyentes.

Referencias

- Acemoglu, D. y Robinson, J. (2020). *El pasillo estrecho*. Barcelona: Planeta.
- Alarcón, A. (2018). Economía social de mercado como sistema constitucional económico colombiano. Un análisis a partir de la jurisprudencia de la Corte Constitucional. *Estudios Constitucionales*, 16(2), 141-182. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002018000200141>
- Amatucci, A. (2014). Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 71, 161-176. Recuperado de https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2071/PUB_ICDT_ART_AMATUCCI%20Andrea_Los%20fundamentos%20del%20principio%20de%20capacidad%20contributiva%20en%20el%20pensamiento%20de%20Santo%20Tomas%20de%20Aquino_Revista%20ICDT%2071_Bogota_14.pdf
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia de 1991*. Gaceta Constitucional 116 de 20 de julio de 1991. http://www.secretariase-nado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Asociación Nacional de Industriales (2017). *Seguridad jurídica. Importancia de la seguridad jurídica para el crecimiento y la inversión*. Recuperado de <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-09.pdf>
- Arrázola, F. (enero-junio, 2014). El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. *Derecho Público*, 32, 1-27. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4760108.pdf>
- Bermúdez Soto, J. (2005). El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 18(2), 83-105. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502005000200004>
- Cascajo Castro, J. (1973). Consideraciones sobre el Estado de derecho. *Revista de Estudios Políticos*, (189-190), 81-100. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1710394>
- Castaño, J. (2020). *Las cláusulas de disciplina fiscal en las constituciones del Estado social de derecho. La sostenibilidad fiscal en*

- Colombia y el principio de estabilidad presupuestaria en España*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Congreso de la República de Colombia (2018). Ley 1943 de 2018. *Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial 50.820 de 28 de diciembre de 2018. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html
- Congreso de la República de Colombia (2021). Ley 2155 de 2021. *Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial 51.797 de 14 de septiembre de 2021. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2155_2021.html
- Córdoba, D., Lerma, D. J., Gutiérrez, A. M. y Pereira, M. X. (2005). Ontoantropología del orden jurídico. *Entramado*, 1(1), 62-67. Recuperado de <https://www.yumpu.com/es/document/read/14408114/ontoantropologia-del-orden-juridico-universidad-libre>
- Corte Constitucional de Colombia. Sala Plena. (1999). *Sentencia C-582*. Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/c-582-99.htm>
- Corte Constitucional de Colombia (2000). *Sentencia C-037*. Magistrado Ponente Vladimiro Naranjo Mesa. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-037-00>
- Corte Constitucional de Colombia (2012). *Sentencia C-745*. Magistrado Ponente Mauricio González Cuervo. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-745-12.htm>
- Corte Constitucional de Colombia (2019). *Sentencia C-056*. Magistrada Ponente Gloria Stella Ortiz Delgado. <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2019/C-056-19.htm>
- De Aquino, T. (1964). *Suma Teológica*. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos.
- Delpiazzo, C. (2007). El principio de seguridad jurídica en el mundo virtual. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, 6(11), 7-16. Recuperado de <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Delpiazzo-El-principio-de-seguridad-juridica-en-el-mundo-virtual.pdf>
- Díaz, J. (2015). Estado social de derecho y neoliberalismo en Colombia. Estudio del cambio social a finales del siglo XX. *Virajes*, 11, 205-228.

- Recuperado de <https://revistasoj.s. ucaldas.edu.co/index.php/virajes/ article/view/828>
- Forero, C. (2020). Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 57(82), 203-233. Recuperado de <https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2082/08%20CARLOS%20F.%20FORERO%20DEFRAUDACI%C3%93N%20DEL%20PRINCIPIO%20DE%20CONFIANZA%20LEG%C3%8DTIMA%20EN%20MATERIA%20TRIBUTARIA%20EN%20COLOMBIA.pdf>
- Garzón, R. (2021). La jurisprudencia axiológica y el Estado social de derecho: sobre las bases de la jurisdicción constitucional en Colombia. *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, 15, 42. <https://doi.org/10.22201/ppd.26831783e.2021.15.181>
- Genovesi, L. (2021). *Principios generales de derecho privado*. Buenos Aires: Eudeba.
- Hernández, J. (1993). La seguridad jurídica en el derecho tributario. Entrevista a Geraldo Ataliba. *IUS ET Veritas*, 4(7), 61-65. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15394/15846>
- Jellinek, G. (2012). *Teoría General del Estado*. México D. F.: Fondo de Cultura Económica.
- Jiménez, W. (2009). Derecho y desarrollo. El papel del ordenamiento jurídico para el desarrollo local. *Reflexiones sobre derecho y desarrollo*, 37(51), 125-140. <https://doi.org/10.22431/25005227.354>
- Kelsen, H. (1995). *Teoría general del derecho y del Estado*. México: UNAM.
- López, J. A. (2016). Fines y justificación del Estado. En *Teoría General del Estado*. Ciudad de México: Enciclopedia Jurídica.
- Monzón, M. (8 de junio de 2018). La consulta vinculante como manifestación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria. *Sistema argentino de información jurídica*. Recuperado de <http://www.saij.gob.ar/margarita-monzon-capdevila-consulta-vinculante-como-manifestacion-principio-seguridad-juridica-materia-tributaria-da cf180103-2018-06-08/123456789-0abc-defg3010-81fcanirt-cod?&o=8&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigencia%5B5%2C1%5D%7C>
- Ordóñez, E., Pacheco, L., Correa, C., Pinto, V., Navarro, G. y Salazar M. (2006). El Estado social de derecho en Colombia: pertinencia

- y vigencia. *Revista Jurídica Piélagus*, 5(1), 55-63. <https://doi.org/10.25054/16576799.570>
- Pérez, C. (2019). ¿Qué es justicia social? Una nueva historia de su significado en el discurso jurídico transnacional. *Revista Derecho del Estado*, 43, 67-106. <https://doi.org/10.18601/01229893.n43.04>
- Restrepo, C., Zuluaga, J. y Ríos, J. (2020). Aplicación en el tiempo de las normas sustantivas en materia tributaria en los tributos de período. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 82, 271-316. Recuperado de <https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2082/10%20CARLOS%20MARIO%20RESTREPO%20PINEDA%20Y%20OTROS%20APLICACION%203%2093N%20EN%20EL%20TIEMPO%20DE%20LAS%20NORMAS%20SUSTANTIVAS%20EN%20MATERIA%20TRIBUTARIA%20EN%20LOS%20TRIBUTOS%20DE%20PERIODO.pdf>
- Reyes, J. (1978). *México, historia y política*. México D. F.: Tecnos.
- Ruiz Hurtado, J. G. (2020). Complejidades del impuesto sobre la renta para personas jurídicas. En *44 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 12-13). Recuperado de https://multimedia.icdt.co/Repositorio/44jornadas/BOLETIN_INFORMATIVO_44_JORNADAS_COLOMBIANAS_DE_DERECCHO_TRIBUTARIO_DERECCHO_ADUANERO_Y_COMERCIO_EXTERIOR_14112019.pdf
- Segura, L. (2013). Alcances de la confianza legítima en el derecho privado colombiano. *Cuadernos de la Maestría en Derecho*, 3, 289-345. Recuperado de <https://revistas.usergioarboleda.edu.co/index.php/Cuadernos/article/view/428>
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Ponst.
- Valencia, J. (2007). Los principios y valores del Estado social de derecho como marco jurídico político para la resolución de los conflictos. *Gestión y Ambiente*, 10(4), 105-112. Recuperado de <https://revistas.unal.edu.co/index.php/gestion/article/view/1382>
- Vázquez, C. (2021). Principios constitucionales. *Vida Científica. Boletín Científico de la Escuela Preparatoria N.º 4*, 9(17), 19-20. Recuperado de <https://repository.uaeh.edu.mx/revistas/index.php/prepa4/article/view/6631/7536>
- Villa, I. (2021). *Fundamentos del derecho constitucional contemporáneo*. Bogotá: Universidad Libre.

Zapatero, V. (1994). De la jurisprudencia a la legislación. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 2(15-16), 769-790. <https://doi.org/10.14198/DOXA1994.15-16.38>

Impuesto a la renta de los servicios digitales brindado por plataformas de empresas no domiciliadas

María Elita Vega Llanos^a

Jorge Luis López Ramos^b

Daniel Job Delgado Pérez^c

ArturoJaime Zuñiga Castillo^d

Información del artículo

Recibido: 15/12/2021

Aceptado: 31/10/2022

Clasificación JEL:

H20 - H30

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.n26a3>

Sugerencia de citación

• Vega, M., López, J., Delgado, D. & Zuñiga A. (2022). Impuesto a la renta de los servicios digitales de plataformas de empresas no domiciliadas en Perú. Revista Visión Contable. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a3>

Income tax on digital services provided by platforms of non-domiciled companies

Resumen

En la actualidad, los servicios digitales ofertados por plataformas de empresas no domiciliadas desafían a las fiscalizaciones tributarias de cada país, y el Perú no se encuentra exento. En la Ley del Impuesto a la Renta peruana, hay artículos que abordan el tema en mención, pero se necesitan mayores precisiones. En el presente trabajo, se analiza el contexto actual de la tributación de empresas digitales no domiciliadas que brindan sus servicios, por medio de internet, a todo tipo de consumidores. El método usado es el deductivo, que permite analizar la ley peruana, la legislación comparada y el aporte de los participantes, para proponer una aplicación acorde a la exigencia mundial.

Palabras clave

Economía digital, plataformas digitales, legislación, tributación.

Abstract

Currently, the digital services offered by platforms of non-domiciled companies defy the tax audits of each country where Peru is not exempt. In the Peruvian income tax law there are articles that address the issue in question, but more details are needed. This paper analyzes the current context of the taxation of non-domiciled digital companies that provide their services through the internet to all types of consumers. The method used is the deductive one that allows the analysis of Peruvian law, comparative legislation and the contribution of the participants to propose an application according to the world demand.

Keywords

Digital economy; Digital platforms; Legislation; Taxation.

^a Escuela profesional de Contabilidad, Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad Peruana Unión. Correo: maria.vega@upeu.edu.pe ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4574-1115>

^b Escuela profesional de Contabilidad, Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad Peruana Unión. Correo: JorgeLramos2825@gmail.com. ORCID: 0000-0001-6908-0684

^c Escuela profesional de Contabilidad, Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad Peruana Unión. Correo: jobdelgado@upeu.edu.pe. ORCID: 0000-0001-7669-4588

^d Escuela profesional de Contabilidad, Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad Peruana Unión. Correo: cpc.zuniga@upeu.edu.pe. ORCID: 0000-0003-1241-2785

Introducción

La economía digital ha evolucionado los modos de hacer negocios en el mundo; las empresas se han adaptado a las nuevas exigencias del mercado y han desarrollado nuevas formas de economías de opción (Jiménez y Podestá, 2021). Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2015), en relación con la economía digital, sostiene que es un proceso que ha ocasionado el uso intensivo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), logrando nuevas formas de hacer negocios y la intensificación del uso de las plataformas virtuales y los mercados electrónicos, al momento de realizar las transacciones comerciales. Esta era digital ha facilitado la importación de bienes intangibles y servicios digitales a cualquier parte del mundo, llegando a su consumidor, a pesar de que no se cuente con un domicilio fiscal (Jorratt, 2020).

En ese contexto, resulta un imperativo para las administraciones tributarias adaptar sus procesos y su marco legal regulatorio (Centro Interamericano de Administración Tributaria [CIAT], 2018). De esta manera, se puede observar que existe una desigualdad competitiva empresarial, debido a que estos servicios digitales no están siendo gravados con los impuestos correspondientes, viéndose perjudicadas las administraciones tributarias.

La legislación peruana fue modificada para gravar los servicios digitales prestados por no domiciliados, pero falta regular la parte operativa de las normas tributarias. Este contexto plantea el siguiente problema: ¿de qué manera se puede gravar el impuesto a la renta a los servicios digitales prestado por las plataformas de Netflix, Amazon, Spotify, de empresas no domiciliadas en el Perú?

Al analizar las repercusiones económicas que se obtienen por el servicio de las nuevas tecnologías y el planteamiento de las autoridades tributarias, concluyeron que la cibereconomía representa una fuente importante en la recaudación fiscal en México. Se resalta la complejidad del tratamiento fiscal de la economía colaborativa, debido a la falta de una eficiente administración tributaria, por no estar contemplada en la legislación de cada país de manera clara y precisa.

En el Perú, se examina la factibilidad de gravar con el impuesto a la renta a los servicios digitales, prestados por sujetos no domiciliados a personas naturales, llegando a la conclusión de que sí se podrían gravar los servicios digitales, por lo tanto, se necesita modificar la legislación tributaria teniendo en cuenta los criterios de utilización económica, de la fuente y de conexión.

De manera semejante, se estudiaron la forma de imposición al consumo de los servicios digitales, concluyendo que la aplicación del impuesto general a las ventas merece un mayor análisis, que guarde concordancia con la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), evidenciando que se necesita generar mecanismos y procedimientos para el cobro de impuestos.

Por último, Villegas (2020), al analizar la legislación peruana, encontró falta de claridad en las normas para gravar los impuestos de las plataformas digitales y determinó que se necesita dar un tratamiento fiscal a los estos servicios, tomando en cuenta principios tributarios como la equidad, suficiencia y solidaridad. Asimismo, no está de acuerdo con que excluyan de la aplicación del impuesto a la renta a los servicios digitales prestados a personas naturales por empresas extranjeras que generan beneficios en el mercado local. Además, recomendó que las normas tributarias relacionadas con este tipo de servicios fueran modificadas.

El estudio plantea como objetivo analizar de qué manera se puede gravar el impuesto a la renta de los servicios digitales de empresas no domiciliadas. Para tal fin, se analiza la Ley del Impuesto a la Renta peruana y la legislación comparada de los países que ya implementaron los impuestos a los servicios digitales de empresas no domiciliadas.

Metodología

El estudio se aborda con el enfoque cualitativo, usando el método deductivo; es decir, de lo general a lo particular, y es interpretativo, pues procura encontrar sentido a los fenómenos y hechos, en función de las características que las personas le otorguen. No necesita ser traducido a números ni ser analizado estadísticamente, pues las interpretaciones las realiza el investigador con el conocimiento adquirido del análisis documental y las opiniones de los expertos (Hernández-Sampieri y Mendoza, 2018). También tiene un alcance descriptivo con la finalidad de descubrir los mecanismos de cómo gravar el impuesto a la renta a los servicios digitales prestado por las plataformas de Netflix, Amazon, Spotify, de empresas no domiciliadas en el Perú (Muñoz Rocha, 2016), y un diseño fenomenológico, que busca explorar los fenómenos, explicar y entender las vivencias de las personas que se relacionan con el acontecimiento para descubrir las características en común (Hernández-Sampieri y Mendoza, 2018).

El estudio usó la técnica del análisis documental, donde se revisan diversas fuentes, desde los más básicos hasta archivos especializados (Muñoz Rocha, 2016). Asimismo, se entrevistó a expertos para conocer su posición sobre el tema en estudio y las experiencias legislativas de otros países.

Los participantes entrevistados fueron: dos abogados (un hombre de 42 años, especialista en derecho tributario, y una mujer de 46 años, magíster en Derecho Empresarial, especialista en Derecho Tributario y extrabajadora de SUNAT), dos contadores públicos (uno de 48 años, con maestría en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal, y otro de 49 años, con especialidad en tributación, trabajador de SUNAT), y un magíster en Administración Tributaria, de 52 años y trabajador de SUNAT. Las entrevistas tuvieron una duración entre 45 y 60 minutos, la guía estaba conformada por 10 preguntas abiertas.

Los hallazgos encontrados en la LIR y su reglamento, en artículos, revistas, libros, informes de SUNAT y resoluciones del tribunal fiscal se presentan mediante gráficos.

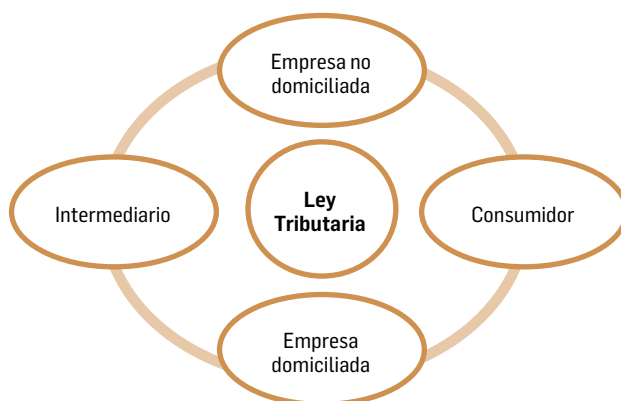
Resultados

Situación actual de la Ley del Impuesto a la Renta

Al analizar la LIR peruana, encontramos que los nuevos estilos de hacer negocios dentro de la economía digital vulneran algunos principios tributarios, como la igualdad y la capacidad contributiva (Villegas, 2020). Los nuevos tipos de negocios digitales, como los *business to business* (B2B), *business to consumer* (B2C) y *consumer to consumer* (C2C), se alimentan de la digitalización, utilizando el comercio electrónico y llegando a los consumidores sin los obstáculos de las fronteras (Flores Moren, 2019).

La legislación tributaria peruana tiene un alcance impositivo a nivel interno en todas las actividades entre empresas, pero tiene limitaciones para gravar las externas que se desarrollan alrededor de ella, especialmente con los consumidores finales (Figura 1).

Las empresas no domiciliadas ofertan sus servicios a diferentes partes del mundo, llegando a realizar actividades comerciales con compañías, intermediarios y directamente con consumidores finales, vulnerando la legislación tributaria por no estar actualizada o no contar con la parte operativa de cómo gravar estas operaciones.

FIGURA 1. Leyes tributarias sin operatividad

Fuente: elaboración propia.

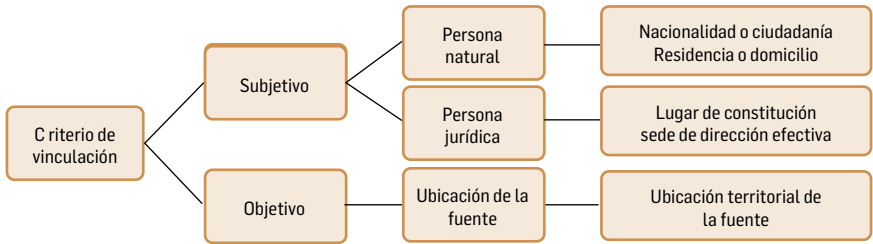
Cómo gravar el impuesto a la renta

Para gravar las ganancias de las personas o empresas que desarrollen algún tipo de actividad económica, se deben tener en cuenta los criterios de vinculación subjetivo y objetivo. El subjetivo tiene que ver con la nacionalidad o el domicilio de la persona natural, y con la persona jurídica es el lugar de constitución o sede de dirección efectiva; por otro lado, el criterio de vinculación objetivo es la ubicación de la fuente en la que se desarrolla la actividad (Tupayachi Abarca, 2019).

Criterio de vinculación

La Figura 2 muestra que el criterio de vinculación subjetivo tiene que ver con la nacionalidad o domicilio de la persona natural, y de la persona jurídica es el lugar de constitución o sede de dirección efectiva; mientras que el criterio de vinculación objetivo es la ubicación territorial de la fuente.

FIGURA 2. Criterio de vinculación



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas (2004).

La persona natural o jurídica cuenta con un domicilio fiscal donde desarrolla sus actividades económicas, de esta forma, nace su vinculación subjetiva con la obligación tributaria, pero si desarrollan actividades fuera de su nacionalidad o ubicación fiscal, esta tributariamente se vincula de manera objetiva y pagaría renta de ubicación territorial de la fuente. De manera más clara, si una empresa peruana con domicilio fiscal en Perú desarrolla actividades dentro del territorio, pero también participa de actividades económicas fuera, está obligada de manera subjetiva a cumplir con las normas tributarias peruanas (renta peruana) y, a la vez, está vinculada objetivamente por las actividades de fuente extranjera (renta de fuente extranjera).

Renta de fuente peruana

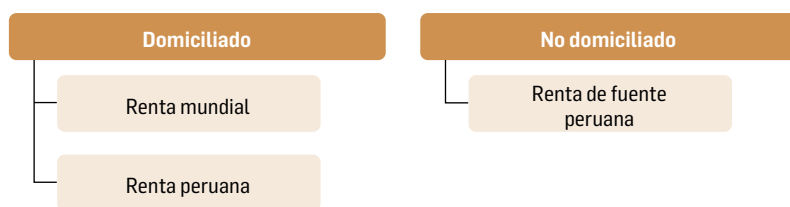
El Artículo 6 de la LIR detalla que son objetos de renta todas las personas naturales o entidades, sin importar la nacionalidad o la constitución jurídica ni la ubicación productora de la fuente (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013). También estipula, para el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades, que los impuestos corresponden solo a las rentas gravadas de fuente peruana.

No domiciliado

Una persona jurídica que no cuente con un domicilio fiscal o una persona natural que no resida en el país por un espacio de 183 días, de manera formal, dentro de un período de 12 meses, será considerada no domiciliada para efectos tributarios, y su tratamiento es distinto a los domiciliados en el Perú, quienes están obligados a pagar renta de fuente peruana.

Una persona o entidad domiciliada que realice actividades dentro y fuera del territorio peruano está afecta a renta peruana y de fuente mundial; en cambio, un no domiciliado solo se encuentra afecto a renta de fuente peruana. Esto lo detallan los Artículos 6 al 12 de la LIR (Figura 3).

FIGURA 3. Formas de tributación



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas (2004).

Reconocimiento de fuente

Existen diversas actividades que son gravadas como renta de no domiciliados, detalladas en el Artículo 9 de la LIR, pero analizaremos el inciso “i”, que habla de los servicios digitales. Villasante Cumpa (2017) define como servicio digital toda actividad que se lleva a cabo mediante el internet, el uso de plataformas de tecnología por internet o de otras redes equivalentes básicamente automatizadas, donde la intervención humana sea mínima. La LIR lo define de manera similar.

En cuanto a los servicios digitales, no solo se tiene que cumplir con la ubicación de la fuente, sino también con que esta se utilice económicamente o se consuma en el país, para poder ser tratados como servicio digital, de esa manera lo detalla el reglamento de la LIR, en el Artículo 4-A.

La Figura 4 muestra que, en el caso de los servicios digitales, para ser tratados como renta de fuente peruana tienen que cumplir con los criterios de la utilización económica, que use o consuma en el país.

FIGURA 4. Tipos de renta

Tipo de renta	Criterio de la fuente
• Servicios digitales	• Cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país

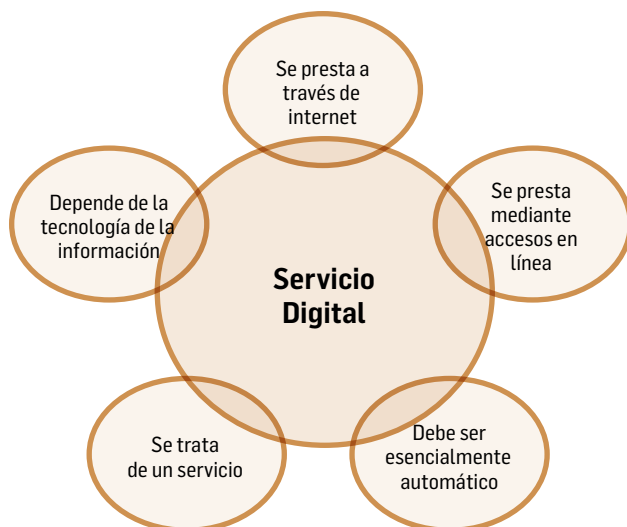
Fuente: elaboración propia.

Tipos de servicios digitales

En 2004, la LIR, en su Artículo 4-A, detalló diversos tipos de servicios: mantenimiento de *software*, soporte técnico al cliente en red, almacenamiento de información, aplicación de hospedaje, provisión de servicios de aplicación, almacenamiento de páginas de internet, acceso electrónico a servicios de consultoría, publicidad, subastas en línea, reparto de información, acceso a una página de internet interactiva, capacidad interactiva y, finalmente, portales en línea para compra y venta.

Características del servicio digital

Para que se considere un servicio digital, según la LIR y su reglamento, se debe cumplir con cinco características (Figura 5), las cuales son corroboradas por el Informe de SUNAT (2008). Para que un procedimiento de una actividad del exterior se considere como servicio digital y también como renta de fuente peruana, tiene que cumplir las características que el Artículo 9 de la ley detalla y que el reglamento de la LIR, en su Artículo 4 (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004) confirma y define que por debe utilizarse económicamente, usarse o consumirse en dicho país.

FIGURA 5. Características de un servicio digital

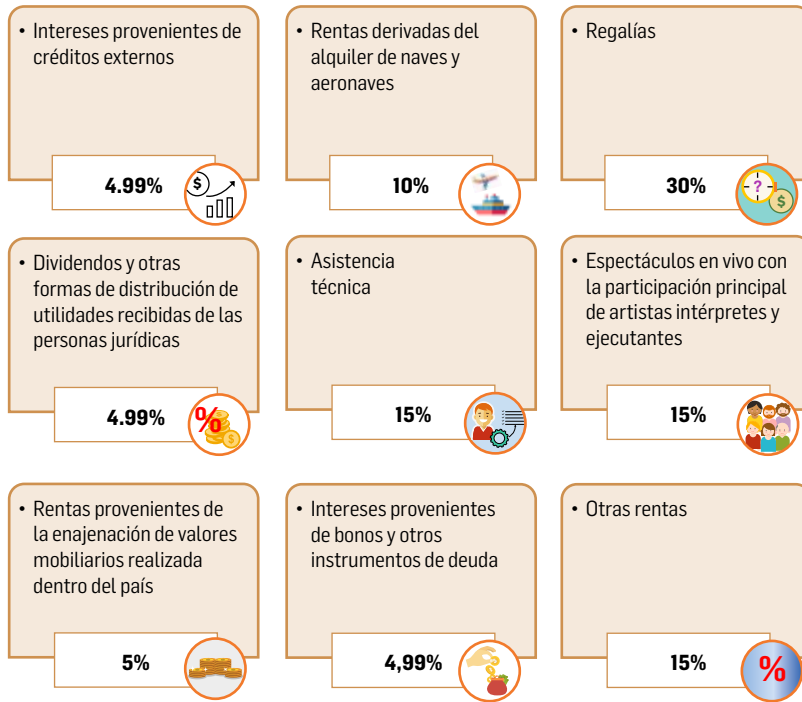
Fuente: SUNAT (2018).

Tasa

La tasa es el porcentaje que se debe pagar por la prestación efectiva, por parte del Estado, de un servicio público individualizado en el contribuyente (Alva Matteucci y Ramos Romero, 2020). El impuesto a la renta, en el Perú, para las personas jurídicas domiciliadas es de 30 %. En cambio, para los no domiciliados, la tasa está estipulada en el Artículo 56 de la LIR (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004).

La Figura 6 muestra las diferentes tasas que se aplican a las actividades de no domiciliados. Al analizar cada actividad y sus tipos de renta, se observa que ninguno corresponde a servicios digitales, por tal motivo, lo consideramos en otras rentas, con una tasa de 30 %.

Dos de los expertos entrevistados consideran adecuado que la tasa del impuesto a la renta sea del 30 %, porque el porcentaje de sus gastos son mínimos; pero, por otro lado, dos de ellos señalan que debe ser entre el 2 y el 5 %, debido a que este pago puede ser asumido por el consumidor final.

FIGURA 6. Tipos de renta y tasas en no domiciliados

Fuente: Artículo 56 de la LIR (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004).

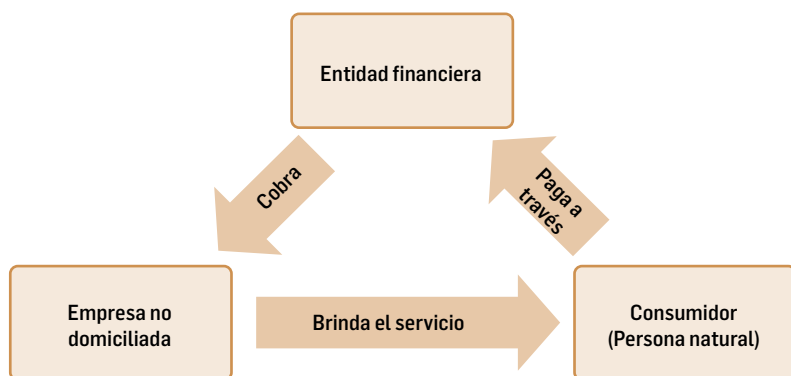
Los responsables de retener el impuesto

Para lograr la recaudación tributaria de los no domiciliados, en el Artículo 71, inciso c, de la LIR, se regula a las personas o entidades que sean agentes de retención con carácter obligatorio y con responsabilidad solidaria, cuando estas realicen actividades de cualquier naturaleza con empresas extranjeras (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004).

Los entrevistados puntualizaron que en la LIR se designa a las personas naturales y jurídicas como entes de retención cuando celebran contratos con no domiciliados. En el Perú solo se aplica la retención en las personas jurídicas, pero, en cuanto a las naturales, no se cuenta con la parte operativa y tampoco con un mecanismo que regule la ley permitiendo que dichas empresas lleven la totalidad de sus ingresos. Asimismo, sugirieron que la

entidad financiera fuera el agente retenedor, debido a que los pagos se realizan mediante esta (Figura 7).

FIGURA 7. Tipos de renta y las tasas en no domiciliados



Fuente: Adaptado de Jorratt (2020).

Resoluciones del tribunal fiscal

La resolución del Tribunal Fiscal (TF) N.º 10379-4-2015 deja ver que es complicado aplicar la norma tributaria si esta no está bien definida, la LIR fue modificado e incorporado el Art. 9 inciso i) en el 2004 donde se consideró rentas de fuente peruana a los servicios que se realizan a través del internet, dejando fuera al intranet y extranet. Una empresa adquirió un programa de intranet para la venta de pasajes, esta no realizó la retención al no domiciliado, el tribunal fiscal analizó el caso y verificó si cumplía con todos los requisitos para ser calificado como servicio digital, finalmente concluyó que no era servicio digital porque el año 2005 la LIR no incluía la intranet y extranet quedando nula la reparación impuesta.

Informes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)

El Informe de SUNAT N.º 018-2008/2B0000 precisa que un servicio, para ser considerado como digital, debe cumplir con las cinco características detalladas en el Artículo 9 y el reglamento de la LIR, Art. 4-A. Asimismo, el servicio debe servir para generar actividad económica, usarse o consumirse en el País (SUNAT, 2008).

Posteriormente, en el Informe 110-2019-SUNAT/7T0000, se enunció el supuesto de que una empresa domiciliada celebre contratos con una no domiciliada, en cuanto a la adquisición de un *software* estándar que le permitiera comercializar claves de acceso en línea a domiciliados; el paquete incluía actualizaciones, correcciones y modificaciones, pero no le transfería ninguna cesión de titularidad ni derechos patrimoniales. Al analizar la LIR y el reglamento, se concluyó que dicha actividad cumple con lo establecido en el Artículo 6 (renta de fuente peruana), así como en el Artículo 9, inciso i (servicio digital), debido a que cumple con las características detalladas en el Artículo 4-A, inciso b (SUNAT, 2019).

En el Informe de SUNAT 044-2014-SUNAT/7T0000, la entidad se pronunció y precisó que no es un servicio digital cuando una empresa nacional contrata a una no domiciliada para que esta analice y verifique la ejecución correcta de las ofertas para sus clientes domiciliados, cuando tal servicio necesita del análisis del personal del exterior y no se brinda de forma automática. Además, detalló que si la empresa domiciliada usara alguna plataforma de uso automático o cumpliera con las cinco características del reglamento de la LIR, se consideraría servicio digital (SUNAT, 2014).

Legislación comparada

Uruguay

Según la legislación uruguaya con respecto a los servicios y plataforma digitales, se distinguen dos formas de pagar renta obtenidas por entidades no residentes: las que se transmiten de forma directa, por la televisión o cualquier contenido audiovisual, y realizadas por internet a través de plataformas y aplicaciones. En segundo lugar, las actividades de mediación o intermediación de servicios prestados a través de internet, plataformas

tecnológicas u aplicaciones similares. De estas últimas, su naturaleza debe ser básicamente automatizada, en donde la intervención humana sea mínima (Rueda, 2018).

El impuesto a la renta será cobrado vía retención del domiciliado y previa inscripción obligatoria del no residente. Se recaudará íntegramente de fuente uruguaya; es decir, si el demandante se encuentra en su propio territorio y paga con tarjeta de crédito o débito, abonará el 100 % según la ley; en cambio, si el demandante se encuentra fuera del territorio, solo se pagará el 50 % de dicho impuesto (Rueda, 2018).

Colombia

La legislación colombiana establece un impuesto municipal y distrital que grava a las actividades electrónicas o digitales y similares a nivel territorial, tales como: video, televisión, música, radio, videojuegos, almacenamiento en la nube y cualquier otro medio de transmisión electrónica (Congreso de la República de Colombia, 2020). Los encargados de la retención son las entidades financieras, porque son las emisoras de tarjetas de crédito y débito, así como recaudadores de efectivo a cargo de terceros designados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). La retención se hará efectiva al 100 % del pago o abono de servicios electrónicos, digitales y similares; mientras que la tasa de recaudación, si se realiza en el territorio colombiano, es del 2 %, y, si es desde el exterior, su tarifa sería 5 % (Cabrera, 2017).

México

Para el caso de México, en 2020 entró en vigencia la nueva normativa para gravar a los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, tanto en impuesto sobre las ganancias (ISR) como en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) (Sánchez & Ilhuicatzí, 2020).

Existen pocos países que están implementando, en sus legislaciones, el gravamen sobre las ganancias (Figura 7). De los tres países observados, Uruguay y Colombia gravan a las plataformas de servicios como Netflix, mientras México grava plataformas de servicios de transporte y hospedaje, así como a las plataformas para vender bienes y servicios, dejando fuera otras como Netflix. Las dos primeras realizan este recaudo vía retención entidad financiera, pero México grava bajo la modalidad de proveedor no

domiciliado, inscrito como ente retenedor o sujeto responsable del impuesto. Sin embargo, no se podría sustentar cuál de las dos formas es más viable, pues en ninguna de ellas se han encontrado evidencias que la señalen como adecuada, porque se necesita más tiempo para evaluar su viabilidad y que los demás países sigan su ejemplo.

FIGURA 8. Situación actual de la legislación comparada

Impuestos sobre la Renta		
Uruguay	Colombia	México
• Inicio 2019 • ISR / IVA • Inscripción obligatoria del no residente • Retención del domiciliado • Plataformas tecnológicas • Tasa 12 %	• Inicio 2018 • IVA / ISR • Retención vía entidad financiera • Actividades electrónicas o digitales y similares • Interno 2 % • Exterior 5 %	• Inicio 2020 • ISR / IVA • Retención proveedor de la plataforma • Plataformas de servicios de transporte • Plataformas de servicios de hospedaje • Plataformas para vender bienes y servicios

Fuente: elaboración propia.

Propuestas de mecanismos de control

Las experiencias implementadas en otros países sugieren dos formas operativas para gravar la renta: registro del contribuyente y retención vía entidad financiera (Figura 9). Sin embargo, los entrevistados señalan, de forma unánime, que, de acuerdo con lo establecido en la legislación peruana, no se podría llevar adelante el registro, porque hay requerimientos normativos formales para que se pueda inscribir la empresa no domiciliada como contribuyente con responsabilidad tributaria.

Por otro lado, según la opinión de los expertos, lo más viable sería regular las normas tributarias peruanas vigentes para designar a los bancos como entes de retención.

FIGURA 9. Mecanismos para gravar el impuesto

Fuente: Adaptado de Jorratt (2020).

Discusión y conclusiones

Discusión

En la legislación peruana, se evidencia un espacio impositivo no abordado por la Ley del Impuesto a la Renta, en relación con los servicios digitales prestados por empresas como Netflix, Spotify, Amazon y otras plataformas digitales, a los consumidores finales. El inciso i del Artículo 9 del TUO de la LIR (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004) detalla que los servicios digitales prestados a través de internet o cualquier plataforma o tecnología se consideran renta de fuente peruana, cuando esta es utilizada para alguna actividad económica, uso o consumo en el Perú. Sin embargo, el Artículo 4-A del Reglamento de la LIR establece que el servicio digital sirve para el desarrollo de las actividades económicas que perciben renta de tercera categoría, dejando fuera el uso y consumo del servicio digital.

Los especialistas entrevistados, en su mayoría, confirman esta teoría, donde la LIR, en el Artículo 9, inciso i, grava a los servicios digitales prestados por empresas como Netflix, Spotify, Amazon y otras plataformas digitales, pero el reglamento solo admite a contribuyentes de tercera categoría, dejando fuera a los consumidores finales.

En los estudios realizados sobre la posibilidad de gravar con el impuesto a la renta, se ha mencionado que falta claridad en la legislación y que es necesario modificar las normas tributarias teniendo en cuenta los principios de utilización económica, de la fuente, de conexión, de equidad, de suficiencia y de solidaridad. Aunque esto no es completamente corroborado por los, sí coinciden en lo referente a la modificación de las normas para

una correcta aplicación del gravamen a los servicios de tecnología digital, lo cual no se está llevando a cabo porque los legisladores aún no dictaminan una norma acorde a la exigencia del mundo digitalizado.

La experiencia de la legislación comparada evidencia que para gravar la renta de fuente nacional de los servicios digitales prestados por empresas como Netflix, Spotify, Amazon y otras plataformas digitales a los consumidores finales, una posibilidad sería hacerlo vía retención entidad financiera, aunque por el momento ningún país ha evidenciado que ese sea el mecanismo adecuado.

Los expertos consideran que, en Perú, el mecanismo vía retención podría ser más adecuado para lograr gravar a estos servicios digitales, ya que estas empresas y plataformas digitales tienen una responsabilidad solidaria con la administración tributaria para retener impuestos incobrables. Otro argumento es que la entidad financiera hace uso de las tarjetas como medio de pago.

Propuesta

Ante lo analizado y expuesto en los resultados y discusión, teniendo en cuenta la ayuda de los especialistas, enunciamos la propuesta de que, para gravar a los servicios digitales de plataformas como Netflix, Spotify y Amazon, de empresas no domiciliadas, la ley y el reglamento tendrían que ser modificados de manera clara y precisa.

Por lo tanto, en primer lugar, se deben definir los servicios digitales, agregando a las plataformas digitales de consumo o similares, detallarlo en la ley del impuesto a la renta y, a la vez, reglamentarlo, de manera que no contradiga a la ley, sino que la complementa de manera operativa. En segundo lugar, al tratarse de servicios digitales de consumo, deben ser las entidades financieras las encargadas de retener el impuesto, al ser el principal intermediario entre la empresa no domiciliada y el consumidor. En tercer lugar, se propone que al Artículo 56 de la LIR (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004) se le adicione un inciso más, con la tasa especial para este tipo de servicios digitales¹, para que cada vez que el usuario efectúe su pago, se le retenga el impuesto correspondiente.

1 La OCDE propone una tasa de 3 %, y consideramos que es la más adecuada.

Conclusiones

Si bien la LIR estipula que los servicios digitales prestados a través de internet son considerados fuente peruana y, por tanto, deben ser gravados, el Artículo 4-A del reglamento de dicha ley, al explicar los servicios digitales que se utilizan económicamente, se usan o se consumen en el país, deja claro que solo sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente perceptor de tercera categoría, limitando así el cobro de renta a las demás categorías y a las personas naturales no jurídicas. Por eso, se debe modificar lo que se expresa en el reglamento respecto a este punto en discusión y de guardar relación con lo expresado en la ley.

Con relación a los agentes de retención, el Artículo 71 de la LIR dice que la retención de dicho impuesto lo deben realizar las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados, con carácter obligatorio y con responsabilidad solidaria. Sin embargo, es necesario agregar formas de ejecución precisas a la ley que permitan crear un mecanismo viable y acorde a la tecnología y plataformas digitales actuales.

Con relación a la legislación comparada, en los diferentes países, en el caso del tratamiento al impuesto a la renta, la tasa aplicada para los servicios digitales es menor respecto a otros tipos de negocio. Lo que mayormente han implementado es el cobro del Impuesto al Valor Agregado (IVA), porque es pagado por el consumidor final.

Para que se puedan llevar a cabo las modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta, se recomienda tener en cuenta las indicaciones de la OCDE, que propone, entre otras, una tasa del 3 % para los servicios digitales.

Referencias

- Alva Matteucci, M. y Ramos Romero, G. P. (2020). *Manual Tributario*. Lima: Instituto Pacífico SAC.
- Cabrera Cabrera, O. S. (2017). *Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos*. *Revista de Derecho Fiscal*, 10, 85-110. <https://doi.org/10.18601/16926722.n10.06>
- Centro Interamericano de Administración Tributaria. (2018). *Tributación, digitalización de la economía y economía digital*. Panamá: CIAT.
- Congreso de la República de Colombia. (2020). Proyecto de Ley 2020. Recuperado de https://www.minhacienda.gov.co/web-center/portal/EntOrdenNacional/pages_presupuestogral-nacion/pptogralnal2020/proyectoPGN2020
- Florencia Moren, M. (2019). *El impuesto digital en el mundo. Conceptos y abordaje*. Recuperado de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/02/LA-ECONOMIA-DIGITAL-EN-EL-MUNDO-FINAL.pdf>
- Hernández-Sampieri, R. y Mendoza, C. P. (2018). *Metodología de la investigación. Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. La Paz: McGraw Hill.
- Jiménez, P. y Podestá, A. (2021). *Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina*. Panamá: CIAT.
- Jorratt, M. (2020). Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital. *Banco Interamericano de Desarrollo*. <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Experiencias-internacionales-en-la-tributacion-de-la-economia-digital.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2004). *Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Recuperado de <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/2898142-179-2004-ef>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). *Decreto Supremo 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Recuperado de https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/253548/228243_file20181218-16260-kbtzj3.pdf?v=1545179575
- Muñoz Rocha, C. I. (2016). *Metodología de la investigación*. México: Oxford University Press. Recuperado de <https://issuu.com/malurojas19/>

- docs/56-metodologia-de-la-investigacion-carlos-i.-munoz
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices. OCDE. Recuperado de www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm
- Rueda Abadi Pereira. (2018). *Reglamentación de servicios audiovisuales y de mediación a través de medios informáticos - Decreto 144/018*.
- Sánchez, S. y Ilhuicatzí, F. (2020). Regulación fiscal en la era digital, plataformas tecnológicas. *Thomson Reuters*, 289, 30–35. Recuperado de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20289.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2008). *INFORME N° 018-2008-SUNAT/2B0000*. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0182008.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2014). *INFORME N.º 044-2014-SUNAT/4B0000*. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i044-2014.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019). *Informe de sunat 110-2019-SUNAT/7T0000*. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i110-2019-7T0000.pdf>
- Tupayachi Abarca, M. W. (2019). *Análisis de incidencia del impuesto a la renta en los casos de UBER AIRBNB*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Villasante Cumpa, C. S. (2017). Los servicios digitales en el Perú y sus implicancias en la tributación digital. *Informativo Vera Paredes*, 1-5. <https://www.yumpu.com/es/document/read/59041442/revista-mensual-final>
- Villegas Alarcón de Santa Cruz, R. E. (2020). *Imposición en el Perú a los servicios Digitales prestados por empresas de aplicativos no Domiciliadas: Los casos de Netflix y Airbnb* (Tesis de maestría). Pontificia Universidad Católica del Perú, Escuela de Posgrado, Lima, Perú.

Reflexiones en torno a la ausencia de competencias investigativas en estudiantes de contabilidad y auditoría

Sergio Fernandez Araya^a

Información del artículo

Recibido: 1/03/2022

Aceptado: 31/10/2022

Clasificación JEL:

M41 - M42 - O30

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.n26a4>

Sugerencia de citación

• Fernández, S. (2022). Reflexiones en torno a la ausencia de competencias investigativas en estudiantes de contabilidad y auditoría. Revista Visión Contable, 26. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a4>

Reflections on the absence of investigative skills in accounting and auditing students

Resumen

La ausencia de competencias en investigación científica, en la formación de contadores, resulta fundamental para la proyección de estos profesionales. Esta profesión ha desarrollado su actividad silenciosa y estrechamente ligada a las empresas, y de acuerdo con las pautas que la Federación Internacional de Contadores ha diseñado, coartando el desarrollo personal y la generación de conocimiento. Se destaca la necesidad de incorporar, en los estudios, competencias en investigación que les permitan explorar más allá del enclaustramiento empresarial, generando beneficios para la profesión y la sociedad. La investigación en la profesionalización del contador debe ser asumida como componente esencial de una formación integral desde el pregrado, que agrega valor y lo posiciona frente a la sociedad.

Palabras clave

Competencias, investigación científica, contabilidad, auditoría, formación integral.

Abstract

The absence of skills in scientific research, in the training of accountants, is fundamental, considering the trajectory of these professionals. This profession has developed its relevant and closely linked to companies activities, in accordance with the guidelines that IFAC has designed, limiting personal development and the generation of knowledge. It stands out, the need to incorporate research skills in the studies, would allow them to explore beyond the business confinement and would imply benefits for the profession. Research in the professionalization of the accountant must be assumed as an essential component in a comprehensive training from undergraduate. It adds value and positions it in front of society.

Keywords

Competencies, scientific research, accounting, auditing, comprehensive training.

^a Ingeniero comercial y contador auditor, magister en Pedagogía Aplicada a la Educación Superior y magister en Gestión tributaria y Financiera. Profesor de la Universidad Católica de la Santísima Concepción, Concepción, Chile. Correo: sfernandez@ucsc.cl. ORCID: 0000-0001-9085-8331

Introducción

Producto del proceso de globalización, y la evolución de la economía, la ciencia y las tecnologías de información, se ha generado una serie de cambios culturales, sociales y en los procesos educativos, que han afectado las formas y contenidos de las mallas curriculares en la formación de profesionales. De estos cambios, han surgido desafíos que motivan a replantear la formación entregada a los estudiantes de contabilidad y auditoría. En este sentido, acuerdos institucionales entre la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) y el Consejo de Normas Internacionales de Educación Contable (IAESB, por sus siglas en inglés), en agosto de 2018, respecto de un nuevo modelo educativo, para la formación de futuros contadores, pretenden garantizar que la profesión contable enfrente los retos que a diario surgen en medio de un entorno cambiante, y cuyo enfoque es el escenario contable internacional. De acuerdos como este, emanan las Normas Internacionales de Educación Contable emitidas por la IFAC, y sus modificaciones, las cuales se adecuan con los criterios establecido por la Comisión Nacional de Acreditación (CNA) de Chile¹, referidos a principios y competencias profesionales, y que tiene por objeto seguir una ruta que incluya el análisis del concepto de métodos de enseñanza, así como las relaciones que subyacen con la política y la educación.

De lo anterior se desprende que, por el momento, la formación de contadores y auditores es predominantemente técnica y se realiza considerando las directrices de la IFAC y la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). Surge, entonces, la necesidad de reflexionar acerca de los elementos vinculados a la formación de contadores y auditores, específicamente en cuanto a la capacidad investigativa y generación de conocimientos, “donde el profesional contable como sujeto social complejo del siglo XXI no podrá reducir su campo de actuación a un solo orden; cada vez más existirá el apremio de una exigencia formativa polivalente” (Martínez, 2005, p. 65). Sin embargo, la reflexión debe ser profunda, dado que son evidentes y necesarias la ampliación y validación teórica de prácticas y hechos que

¹ Desde 2006, Chile cuenta con un Sistema de Aseguramiento de la Calidad (Ley N.º 20 129), donde se crea la CNA como organismo encargado de verificar y promover la calidad de las Universidades, Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica, y de las carreras que ofrecen.

generen identidades y relaciones de conocimiento en cada una de las áreas del saber y de sus disciplinas (Rodelo, Chamorro y Archibold, 2021, p. 70).

En la actualidad, el ejercicio de la profesión contable demanda un profesional que parece limitar su acción al proceso de datos para la presentación de informes confiables, detallados y de forma oportuna, para la toma de decisiones empresariales. Es momento de avanzar y dotarlo de nuevas herramientas que le otorguen, a través de competencias en investigación, la posibilidad de ser un profesional capaz de aportar al desarrollo del conocimiento, al crecimiento de su profesión y trabajar colaborativamente con otras disciplinas en el ámbito empresarial.

Burgos y Bonisoli (2016) plantearon algunas razones por las que resulta imprescindible realizar investigaciones en el ámbito contable financiero, aplicando el método científico, lo que debe ser realizado a nivel académico y estudiantil. Para que esto se pueda llevar a cabo de forma continua y sistemática, es absolutamente necesario preparar a los profesionales contables incorporando, en las mallas curriculares de pregrado, asignaturas que los acerquen a la investigación. “Las universidades, como instituciones formadoras de profesionales y generadoras del nuevo conocimiento científico, a partir de la investigación, deben prestar la máxima atención a la formación desde el pregrado” (Corrales-Reyes y Dorta-Contreras, 2018, p. 2).

Por lo anterior, el presente documento de reflexión tiene como propósito exponer la necesidad de una orientación clara y precisa respecto a la incorporación de competencias en investigación científica en la formación de contadores, junto con las competencias de carácter técnico derivadas de las Normas Internacionales de Formación de la IFAC, reflexiones que se hacen a partir de observar las dinámicas educativas contables en el contexto chileno.

Es evidente el afán por responder a las presiones internacionales, sin embargo, la necesidad de cambios en la formación del contador va más allá de respuestas técnicas. Los vertiginosos avances en la economía globalizada y sus repercusiones en el ámbito empresarial, el incremento de los volúmenes del comercio internacional y la evolución en la tecnología que han impactado a los contadores en el ejercicio de su profesión, además de los desafíos que se le presentan, producto de lo antes señalado, exigen una preparación y formación acorde a estos avances y cambios a nivel global.

Prácticas en la enseñanza de contabilidad y auditoría

Como académicos y profesionales, pensar en contabilidad y auditoría es un ejercicio comprometido con la mejora continua. No obstante, el ejercicio de pensar no constituye aporte novedoso si se hace bajo los mismos principios y postulados tradicionales que han marcado por años el devenir de la profesión, puesto que las mejoras propuestas quedarían dentro de ámbitos inocuos, que no transforman la realidad que preocupa. Los aportes, la construcción y las soluciones a los problemas que encontramos en dichas disciplinas, y su contribución a la sociedad, deben ser la evidencia de un aporte permanente y sostenido al quehacer empresarial, bajo criterios de responsabilidad social, que contribuyan al desarrollo de la comunidad.

En los últimos años, se ha venido revaluando el proceso formativo imperante en los programas de contabilidad y auditoría, lo cual genera todo un conjunto de concepciones y apreciaciones en el desarrollo o mejoramiento de la formación de los estudiantes. En agosto de 2018, la IFAC y el IAESB iniciaron un trabajo conjunto para proponer un “nuevo modelo educativo”, tendiente a garantizar que la profesión contable enfrente los desafíos que a diario surgen en medio de un entorno cambiante, y cuya visión es el escenario contable internacional. Este tendría aplicación desde el 1 de julio de 2019.

La contabilidad, en tanto técnica de registro, se encuentra ligada en su evolución al desarrollo de los pueblos, y se puede afirmar que es tan antigua como el comercio; es decir, existió desde el comienzo de la humanidad, por lo que la actividad económica tiene gran incidencia en el ámbito contable, considerándolo como principal sistema de información financiera. Desde el siglo XIX en adelante, no solo el auge económico trajo mayor desarrollo en las prácticas contables, sino que hubo cambios sustanciales de fondo y forma. Hoy en día, el intento de transformar a la contabilidad en un lenguaje global mediante la emisión de Normas Internacionales de Contabilidad amerita avanzar en nuevas propuestas sobre la formación disciplinar de los estudiantes de contabilidad, que vayan a la par con los cambios del mundo globalizado, otorgándoles nuevas herramientas, que les resulten convenientes para su progreso.

Pero además la contabilidad puede ser concebida como ciencia social y aplicada, que se apoya en otros campos de los saberes y ciencias, sin perder su autonomía e identidad. Actualmente, la teoría contable cuenta con herramientas de gran ayuda para adquirir un mayor nivel de coherencia

lógica y conceptual. Lo que no implica que no puedan, además, incorporarse otras ciencias o disciplinas que colaboren en su progreso y relaciones interdisciplinarias, otorgándole otra forma de enfrentar los retos diarios de la profesión y una visión más holística de su campo de acción en el ámbito empresarial y la sociedad. Así, entonces, la investigación científica es un componente fundamental en todas las ramas del saber, que retroalimenta de forma significativa el saber contable, ya que “consiste en fomentar y desarrollar una serie de habilidades y actitudes propias de la mentalidad científica; de sistemas de conocimientos, valores, motivaciones; pues el quehacer científico es un hábitus con una larga tradición que recoge sus especificidades” (Aldas, Almache y Vidal, 2014, p. 5).

En el contexto chileno actual, se evidencia que el propósito formativo de las universidades y, en particular, de los programas de contabilidad y auditoría, se ha limitado en formar para ejecutar tareas específicas, enfoque impuesto implícitamente por las necesidades que reporta el entorno económico, las cuales se centran en la eficiencia y en la celeridad que exige el mercado global. Sin embargo, tal dinámica es susceptible de replantearse, pues, de conformidad con Cruz (2009),

una política educativa puede, convertirse en fuerza impulsora del desarrollo económico y social cuando forma parte de una política general de desarrollo y cuando ambas son puestas en práctica en un marco nacional e internacional propicio. Por lo tanto, para que la educación pueda cumplir ese papel clave, es necesario vincularla a las políticas de desarrollo. Es imprescindible tomar decisiones sobre el desarrollo socioeconómico que se desea impulsar, sobre el tipo de sociedad que se quiere construir y, consecuentemente, sobre qué educación promover (p. 7).

No obstante, en el ámbito de la contabilidad, es difícil eludir los requerimientos del mercado sobre las capacidades profesionales de los contadores, los cuales son cada vez más demandantes y agresivos, tal como lo plantean los profesores John Cardona y Miguel Zapata (2006), cuando señalan que “en el caso de contaduría pública, hemos advertido como un peligro en la formación la temprana especialización de nuestros alumnos, propiciada por los requerimientos del mercado, en privilegio de lo particular sobre lo general” (p. 59). Lo anterior ubica en el centro de discusión la necesidad de implementar nuevas metodologías formativas que permitan la vinculación permanente

del contador con otras disciplinas, para ayudar a solucionar la problemática social, sobre la cual la contabilidad tiene mucho que decir y aportar.

Usualmente, los programas de estudio en contabilidad y auditoría tienen un componente interdisciplinario. Este aspecto podría considerarse como una forma de empezar a dar respuestas a las carencias que presenta la formación contable universitaria. Sobre la interdisciplinariedad como potencial para mejorar las competencias, podría decirse que:

Contribuye a generar pensamiento flexible, desarrolla habilidad cognitiva de alto orden, mejora habilidades de aprendizaje, facilita mejor el entendimiento de las fortalezas y limitaciones de las disciplinas, incrementa la habilidad de acceder al conocimiento adquirido y mejora habilidades para integrar contextos disímiles (Ackerman, 1988, como se citó en Carvajal, 2010, p. 161).

La incorporación de competencias investigativas haría que el saber ser y el saber hacer del contador se potenciaran y este pudiera transitar, desde lo cotidiano, hacia una realidad exigente, saturada de conocimientos técnicos e interpretaciones complejas, en donde la argumentación es el aspecto que hace diferente y cambiante el rol de un verdadero profesional dentro de las diferentes estructuras económicas, pasando así de unas competencias cognitivas simples a unas complejas (Cañas, Castaño y Tamayo, 2011, p. 99).

Es necesario, entonces, que la contabilidad y auditoría participen mucho más en procesos académicos asociativos y analíticos, de los cuales formen parte distintas disciplinas, con un propósito formativo y educativo de sujetos comprometidos con las sociedades y sus carencias. La formación de profesionales y la construcción de sociedades no es una tarea que atañe solo a la universidad, sino que se ha venido planteando la necesidad de incorporar otros estamentos, de tal manera que se puedan formar personas ética y socialmente responsables. Sin embargo, la situación es un poco más difícil para estas disciplinas (contabilidad y auditoría), por el hecho de estar forzosamente unidas a la vida empresarial y sus presiones rentistas del día a día²:

No [se] intenta afirmar que buscar la interdisciplina de la contabilidad con otras ciencias sea la única forma de realizar una evolución o aporte a la

² Para ahondar en la discusión sobre interdisciplinariedad de la contabilidad, revisar el texto de la profesora Alisva Cárdenas-Pérez (2019).

misma, sino que existe la posibilidad de abordar los problemas contables a partir de la luz de otras ciencias, que sin subyugar la ciencia contable a otras disciplinas permita utilizar diferentes enfoques, teorías, métodos o metodologías, conduciendo a la contabilidad a dar solución a los problemas propios de su conocimiento (Cárdenas-Pérez, 2019, p. 56).

Un profesional opinante e inquisidor es el fundamento para el ejercicio de una ciudadanía activa; es decir, cumple una función socializadora y reproductora de la cultura. En ese sentido, los sujetos son formados desde las diferencias de sus propios contextos, para que puedan tomar una posición con incidencias en su mundo social, cultural, político y económico, de modo que se configure una educación para la ciudadanía, entendida como “una práctica política, como la capacidad de los sujetos para influir, incidir, intervenir y transformar los contextos socioculturales” (Aldana, 2010, p. 2).

Alcances de la globalización en la educación contable

A nivel nacional e internacional, se reconoce que la globalización ha provocado grandes transformaciones, representadas por la sociedad de consumo. Planteada para el auge del capital financiero y en beneficio de ciertas agrupaciones empresariales, la comprensión de este fenómeno es compleja, porque genera consecuencias positivas y negativas de carácter económico, político, social y cultural.

Desde la visión particular y unidireccional de la política neoliberal, se promueven nuevas oportunidades de comercio, mayor acceso a los mercados y empleo de la tecnología, pero no en todos los países. Ante ello,

la globalización no escapa a las críticas de los movimientos antiglobalización que denuncian el efecto devastador que puede tener sobre las naciones en vía de desarrollo, y especialmente sobre su población vulnerable, a quienes les causa sufrimiento y detrimento en su calidad de vida (Stiglitz, 2008, p. 375).

La esfera económica, pues, se ha hecho dominante como explicación de la realidad social, y, en palabras de Gómez (2007), como fruto de la abrumadora inconveniencia social y de los efectos negativos del capitalismo, se han construido otras propuestas y formas perceptivas distintas a las predominantes (p. 32).

Conviene subrayar que la profesión contable no escapa a los efectos de la globalización y, en sintonía con esta, se han conformado organismos supranacionales encargados de emitir diferentes tipos de estándares internacionales que todos los países del mundo deberán acoger, sin discusión alguna; esto, en apariencia, les permitiría estar sincronizados con la globalización económico-financiera y ser partícipes del mercado mundial.

Promovida por el G20³, esta normativa se entiende como un conjunto de medidas que buscan reducir la inestabilidad financiera internacional y, también, gestionar mejoras que favorezcan el crecimiento económico mundial. Castillo, Córdoba y Villarreal (2014) señalan que:

En el año 2010, el G20 recalcó la importancia de establecer un único grupo de estándares globales de contabilidad mejorados y de alta calidad. Esto surge por las diferencias que se presentan en los sistemas de contabilidad de todo el mundo, lo que puede contribuir al surgimiento de una nueva crisis mundial, de allí se desprende la necesidad de converger en un lenguaje contable global, para disminuir las crisis financieras y minimizar su impacto en la economía mundial (p. 122).

En Chile, a excepción de lo dispuesto en el Código de Comercio (Congreso Nacional de Chile, 1865), en su Título II, Obligaciones de los comerciantes (Arts. 25-44), donde se declaran algunas de estas obligaciones relacionadas con el registro de operaciones mercantiles y libros de contabilidad, no existe otra norma legal emanada de los poderes del Estado que regule la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad. La realidad es que la normativa contable es de exclusiva responsabilidad del Colegio de Contadores de Chile A. G., pues, en la Ley Orgánica 13 011 (Congreso Nacional de Chile, 1958), se señala que “son atribuciones del Consejo General: Dictar normas relativas al ejercicio profesional” (Art. 13). De lo anterior, se entiende que tal entidad está facultada para la emisión y expedición de normas de contabilidad y auditoría, pero no tiene atribuciones para exigir y controlar la aplicación de estas, salvo a sus asociados,

³ El G20 o Grupo de los Veinte es un foro internacional de gobernantes y presidentes de bancos centrales, que tiene como objeto discutir políticas relacionadas con la promoción de la estabilidad financiera internacional, siendo uno de los escenarios de deliberación más importantes del mundo, en materia de políticas económicas y sociales. Fue fundado en 1999 y está integrado por 20 países industrializados y emergentes de todos los continentes.

quienes, además, deben someterse a las regulaciones del Código de Ética del Colegio.

Adicionalmente, existen organismos supervisores y colaboradores del Estado⁴ que le pueden exigir esta aplicación a las entidades que están bajo su vigilancia. También, las universidades e instituciones de educación que imparten carreras de contabilidad y auditoría consideran, en sus programas de estudio, los tópicos referidos al estándar IFRS. Todo lo anterior puede generar conflictos de intereses y cierta desorganización en la formación de contadores. De lo anterior, se desprende que se hace estrictamente necesario expedir normas jurídicas que exijan el uso y aplicación de normas técnicas de contabilidad para todo tipo de empresa. Sobre esta base, el contador público, en Chile, tendrá un marco regulatorio preciso para su accionar profesional.

Este aspecto motiva la reflexión sobre la forma y conveniencia de vincular estos propósitos al proceso de formación de los futuros profesionales de contabilidad y auditoría. El cambio de modelo contable en Chile – migración de PCGA a IFRS – requiere actualizar los conocimientos de quienes se han titulado y ejercen la profesión desde antes de la adopción de las normas IFRS (2009), y mejorar las competencias de los futuros titulados, quienes están llamados a liderar los proyectos de convergencia a estándares de información financiera internacional.

De todas maneras, la formación en contabilidad y auditoría se ha acomodado a la nueva realidad, lo cual exige profundas transformaciones y cambios. Esta vinculación al servicio de los grandes capitales, y las fuerzas productivas y financieras, ha hecho que la contabilidad, desde su particular visión, participe con su desempeño en la materialización de las políticas neoliberales, donde tal fenómeno “ha terminado por imponerse como un hecho evidente y completamente inevitable, tanto en la vida académica como en la vida cotidiana” (Quijano, Martínez y Gracia, 2002, p. 88).

⁴ Comisión del Mercado Financiero (CMF), que supervisa a sociedades anónimas y compañías de seguros; Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF), que supervisa a bancos y otras instituciones financieras; Superintendencia de Salud (SDS), que fiscaliza a ISAPRES (entidades privadas de salud en Chile); y Superintendencia de Pensiones (SDP), que fiscaliza a Administradores de Fondos de Pensiones.

Formación y educación contable

Se considera la necesidad de distinguir entre los conceptos de formación y educación como elementos básicos para entender la estandarización de las prácticas contables, y tener en cuenta las principales directrices que considera el modelo de educación promovido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La educación es un concepto que ha tenido una relación clara con la institución, sea esta entendida como hecho social, acciones o valores (Durkheim, 1976, como se citó en Quiceno, 2002, p. 89). La formación, por su parte, es un concepto íntimamente vinculado con el sujeto, el hombre y la subjetividad (Gadamer, 1993, como se citó en Quiceno, 2002, p. 89).

La educación es considerada la herramienta para generar seres humanos cualificados capaces de interpretar el mundo, que se revelan y se descubren unos a otros, identificando sus habilidades, aprovechando al máximo todas sus aptitudes y avanzando en su autorrealización. Los individuos deben acceder y comprender las formas de conducta correctas y valorar las acciones, además de razonar, decidir, etc. **Una buena educación es necesaria para poder comunicarse eficazmente con otras personas**, y es esencial para colaborar y conectar diferentes ideas y disciplinas que permitan llevar a cabo un proyecto. Entendida como una actividad institucionalmente organizada, por medio de la educación, la persona se preocupa por obtener un título que lo acredite para conectarse con el mundo laboral; bajo esa premisa, ocupa parte de su vida asistiendo a instituciones educativas en varios niveles (básico, medio, técnico, profesional y postgrado), con el objetivo de aprender e instruirse en una destreza, ya sea técnica o profesional.

Por otro lado, el concepto de formación hace referencia a la **acción, al efecto o proceso de formar, de dar forma**. Representa el **proceso de aprendizaje**, de adquisición de conocimientos y habilidades que un individuo es capaz de asumir y recibir. Incluye los conocimientos formativos adquiridos para el estudio y análisis de la historia, para mejorar tecnológicamente, para fijar valores y enseñanzas adecuadas, entre otros muchos aspectos. En síntesis, la formación abarca los diferentes ámbitos de la vida de manera integral, incluso más allá de la educación formal, aunque en relación con ella. Históricamente, la mejora en la formación ha generado impactos en el desarrollo económico y social de los países. De acuerdo con Giraldo (2008),

el principal interés de la persona es por su vida misma, realiza actividades que lo lleven a conocerse a sí mismo, la transformación de su ser, de forma

autónoma, creativa, crítica, individual y colectiva y por permitir que cada uno se dé forma, es decir, se autoconstruya como individuo para reflexionar, entre otras cosas, sobre la sujeción cultural de la que ha hecho parte en su proceso de educación (p. 11).

En un estudio realizado por las académicas Gladys Soto y Silvia Ferrada (2005), de la Universidad de Santiago de Chile, se menciona que los interesados en emplear profesionales de contabilidad y auditoría ponen el énfasis en las competencias de carácter técnico que estos deben poseer. También se mencionan cuestiones de carácter ético e intelectual, que, de ser desarrolladas con profundidad, deben llevar a estos profesionales a una visión social e interdisciplinaria, basada en una comprensión desde diversos puntos de vista, con ejes singulares representados por espacio, tiempo, órdenes sociales y jerarquía. La contabilidad, como disciplina de conocimiento, busca responder a estas dimensiones, en especial desde su vinculación con el desarrollo social, pues, si se considera desde el ámbito de la información y el control, “se interrelaciona necesariamente con las nuevas formas comunicadoras y controladoras del orden global” (Calvo, 2006, p. 210).

De lo anterior, se infiere que la formación de contadores y auditores debe atender a las nuevas condiciones que propone un contexto globalizado, puesto que la sociedad está convencida, hoy más que nunca, de que la profesión contable es esencial para el buen funcionamiento del mercado financiero y de capitales, y, en consecuencia, para el de la economía (Del Valle, 2008, p. 8).

Una verdadera educación contable requiere procesos de formalización que acrediten al nuevo profesional y que, principalmente, este conducida por una estructura de valores, análisis reflexivo de la sociedad en que interactúa y desarrollo de un pensamiento crítico para asumir los retos de esa sociedad. “Es menester configurar nuevos escenarios y formas de concebir una educación y formación contable más humana y acorde con las paradojas e incertidumbres del mundo actual, que esté de parte de la libertad, la verdad, la vida, y la dignidad humana” (Freire, 2007, p. 27). En este marco, las estructuras de conocimiento, las teorías y las disciplinas mismas requieren reconocer la complejidad de esta situación y no constituirse en doctrinas que busquen simplificar en demasía esta realidad.

Changmarín (2020), al respecto, señala que 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, así como en las normas internacionales de información completas y para Pymes, normas internacionales de auditoría, el Código de Ética de la IFAC, las normas de control de calidad, y la analítica de bases de datos distribuidas (BDD) (p. 99).

Lo expresado en el párrafo anterior es la base de la educación contable actual, obedece a lo expresado en los programas de estudio y se ajusta a los perfiles de egreso, que responden a lo tradicional, a lo que exige la IFAC. Sin embargo, en la formación profesional de contadores y auditores, la investigación debería consolidarse como un eje curricular, que permita la generación de un cambio de actitud en el individuo y, además, enriquezca la discusión y creación de conocimientos.

Estandarización de los procesos de educación contable y replanteamiento de competencias

Los cambios acontecidos en la economía mundial han requerido precisar cuestiones serias en el campo de la educación universitaria y, más concretamente, en el ámbito de la educación contable, puesto que la necesidad de comprender y transformar las realidades que preocupan a los sujetos han sido apuestas ineludibles de las comunidades académicas, máxime cuando la educación formal universitaria y la educación impartida por fuera de los claustros universitarios han sido las que se han atribuido el proceso de desarrollo de esta, en la mayoría de las sociedades. “De esta manera, pensamos que es clara la necesidad de complementar nuestras formas académicas convencionales de percepción y entendimiento de la contabilidad. Un buen camino, sería consolidar una reflexión que problematice el papel de la contabilidad en el orden moral” (Gómez, 2003, p. 38).

Lo anterior, en el contexto general de la educación universitaria, tiene profundas repercusiones en las dinámicas de la educación contable, debido a que el modelo de implementación se relaciona estrechamente con la idea que tanto los empresarios como los dueños de los grandes capitales establecen como bandera de lucha para la aplicación de sus políticas de mercado.

En general, la educación universitaria –y con gran ímpetu la educación contable– se enfoca en las necesidades de la empresa y su discurso instrumental, lo que impide un verdadero enfoque hacia la responsabilidad social, de la disciplina, de la profesión y de los profesionales que la integran. Esto ha implicado indiferencia entre los agentes contables y de la disciplina

misma por la influencia en lo social, político y económico de su entorno y del mundo que habitan, además, un ausentismo violento respecto a las teorías y modelos que dilucidan el devenir de la disciplina y de los problemas que debe resolver.

Es tiempo de comenzar a revertir esta situación, lo cual implica resolver los problemas, gestionar la información y manejarla de forma que se pueda obtener lo necesario para establecer alternativas de solución. Los modelos educativos hoy –especialmente los universitarios– deben adherirse a las transformaciones de la sociedad, en un intento de liberarse de las condiciones opresoras que se establecen en representaciones, mitos y símbolos que impulsan a los grandes capitales a mantener un conjunto de condiciones que prevalecen en un momento histórico determinado, en contraposición a las necesidades de la mayoría de la población.

Los centros y los agentes en la educación universitaria tienen el compromiso de asumir y trazar el camino por donde debe moverse la educación superior, en cada país; además de revelarse, hacer que las cosas se impregnen con sentimientos, imágenes y los deseos del individuo. Es decir, poner al servicio de la sociedad la capacidad de sentir, manifestar y proponer alternativas para la construcción de una educación más crítica, de calidad, al servicio de las comunidades.

Lo anterior se contrapone a que los organismos supranacionales, y también nacionales, buscan homogeneizar los procesos educativos, en favor del capital financiero mundial, recalcando la visión técnico-instrumental para el profesional contable, donde el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones se vincula al crecimiento de capital financiero y productivo, en detrimento de los intereses de carácter social. En síntesis, puede decirse, según Álvarez (2002), que “la contabilidad como saber estratégico siempre ha estado al servicio del capital y del poder económico; y ahora se la quiere poner al servicio del gran capital transnacional” (p. 179), ocultando los procesos inequitativos de la distribución y circulación de la riqueza.

Por ello, no debe extrañar que haya sido la IFAC quien desarrolló una propuesta de educación para contadores profesionales, la cual cuenta con una amplia aceptación mundial. Las temáticas sugeridas en las normas de la IFAC son amplias, dirigidas a regular distintos temas de la educación profesional de los contadores. De los estándares, se resalta la importancia del marco conceptual, que trata de forma general las distintas visiones y perspectivas, y busca servir de base para la elaboración, desarrollo y entendimiento de los Estándares Internacionales de Educación. Es a partir

de esta base que los programas de contaduría, en conjunto, propondrán el horizonte para la profesión. Atendiendo a lo expresado en la misión de la IFAC (2008), tal organismo pretende servir al “interés público” y fortalecer la profesión contable “al establecer normas profesionales de alta calidad, fomentar su cumplimiento, favoreciendo su convergencia internacional, y manifestándose sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más relevante” (p. 2), contribuyendo así al desarrollo de economías internacionales.

Un sistema educativo debe ser adecuado, de manera que permita y destaque la importancia de la formación para la investigación, una formación que considere el desarrollo del pensamiento crítico, puesto que no considerar este aspecto implica condenar al estudiante a una marginalidad de conocimientos. En la actualidad, la educación sigue la tendencia a ser repetitiva e informativa, por lo que queda planteado el desafío, para el caso de la contabilidad, de afrontar la formación profesional desde una perspectiva que, si bien contenga este componente técnico, a la vez considere y desarrolle la capacidad para analizar y resolver los fenómenos complejos que, desde su particular punto de vista, afectan a la sociedad en su conjunto.

En la formación universitaria, el pensamiento crítico representa una competencia relevante, valorada como una forma superior de razonamiento, una competencia transversal a los sistemas educativos (Almeida y Rodríguez, 2011, p. 19). Este consiste en un proceso cognitivo complejo, que permite evaluar, procesar analítica y reflexivamente, enjuiciar, y aceptar o rechazar información producida en contextos sociales o en trabajos científicos. Se caracteriza por el desarrollo de la razón y la evidencia, es decir, un pensamiento elaborado que depende de la propia persona que busca un objetivo, dando como resultado habilidades de interpretación, análisis, evaluación e inferencia; que permita la explicación de situaciones con base en evidencia conceptual, metodológica, criteriológica o contextual. Desarrollar esta habilidad es una de las tareas pendientes de la educación en un contexto donde el incremento exponencial de información y la dificultad para identificar fuentes confiables hacen que esta habilidad se torne más relevante que nunca.

Las competencias declaradas en los programas de formación de contadores y auditores, tanto técnicas como de carácter genérico, deben, en esta etapa del proceso educativo, ser los agentes generadores de esta capacidad. Quien la adquiere, se convierte en un profesional que impulsa la fuerza del cambio, y su influencia puede ubicar a los profesionales de estas áreas del

saber en un nivel de desarrollo más crítico de la función empresarial, de modo que sean generadores de conocimiento que obliguen a las entidades a alcanzar un mayor valor en cuestiones como la responsabilidad social empresarial, o aspectos como la creciente corrupción, que se manifiesta por el mayor interés en lo material y, cada vez menos, en el ser humano. Según Soto y Ferrada (2005), el desafío educativo en materia contable “debe ser enfrentado con conocimiento experto y, a la vez, con mayor apertura hacia el trabajo interdisciplinario, internalizando claramente su misión para enfocar sus tareas hacia la disminución de los riesgos en auditoría” (p. 4).

La investigación estimula el pensamiento crítico y la creatividad, tanto de académicos como de estudiantes. Es importante recordar que, mediante la investigación, se podrá formar el recurso humano profesional de alta calidad, teniendo en cuenta que la investigación es de importancia vital en los estudios de pre y postgrado. No es posible tener estudiantes y profesionales de buen nivel si no se investiga, si no se conoce la realidad del entorno donde desarrollamos nuestras actividades cotidianas, pues corremos el riesgo de creer solo en lo que escuchamos y, así, castigamos a una sociedad que espera más de los profesionales.

Por otra parte, temas que han sido preferidos en investigaciones funcionales pueden ser objeto de trabajo de investigadores críticos, con un alto potencial para la denuncia y análisis profundo. Temáticas de la contabilidad financiera, mercados financieros, contabilidad de gestión, procesos tributarios, auditoría, entre otros, son un campo fértil para el trabajo crítico, en el marco de develar los procesos en los que concretamente opera la racionalidad del capital, y la incorporación de la vida humana y natural.

Ante un escenario como este, se hace pertinente la pregunta: ¿qué tipo de contabilidad necesitamos y queremos? Esta implica la complementación de las miradas y esfuerzos que se han venido realizando por consolidar nuestra identidad disciplinar o, incluso, académica (Gómez, 2007, p. 38).

Necesidad de ir más allá del ámbito empresarial

Hoy en día resulta imprescindible fomentar la realización de investigaciones en el ámbito contable y de auditoría, aplicando métodos científicos, de manera que esta práctica se constituya en una competencia en la formación de los profesionales en contabilidad y auditoría. La producción científica debe generar nuevos conocimientos que permitan aprovechar los

resultados de la función empresarial, realizar una crítica social y resolver problemas que, a través de la disciplina, se puedan presentar. Que no se “investigue por investigar”, lo cual implica detener el proceso de expansión mecánica de la dinámica y preceptos ontológicos, epistémicos y metodológicos de la contabilidad del valor de cambio a otras realidades o procesos sociales (Gómez, 2007, p. 42).

La investigación se entiende como un proceso donde se identifica un problema, ya sea de carácter social, económico, físico o natural, mediante el cual el investigador demuestra el porqué de este fenómeno, o las causas y consecuencias pasadas y futuras para tomar medidas remediales, pues “la investigación es un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno” (Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 4).

Probablemente, muchas instituciones de educación superior realizan investigación a nivel estudiantil, también hay otros casos en que esta actividad está lejos de constituir un elemento importante en la formación de profesionales, por eso se hace necesario fomentarla. En el caso de estudiantes de contabilidad y auditoría, es preciso para que cumplan con las expectativas de las empresas, se proyecten más allá del ámbito de su quehacer profesional y lo sitúen como un real aporte al desarrollo de la sociedad.

El objetivo central es que los profesionales de contabilidad y auditoría trabajen no solo con base en las normas establecidas, puesto que, bajo esta premisa, el trabajo tiene sus límites. Adicionalmente, hay que buscar los espacios para la investigación y el trabajo crítico, indagando tópicos relevantes para problematizar y aspectos para proponer, que, a su vez, resulten validados mediante los métodos de la investigación científica. Ir en esta dirección, a trabajar, con organizaciones sociales en general, en propuestas alternativas de organización del trabajo y de producción. Allí hay un campo muy fértil, donde los aportes de la investigación contable pueden tener un impacto relevante.

La contabilidad no se circunscribe exclusivamente al ámbito de los valores de cambio (expresiones financieras), ni tan solo a unidades empresariales. Afirma que, si las ciencias solo buscan instrumentalizar los objetivos sociales, se pregunta, ¿por qué la perspectiva científica de la contabilidad se empecina en la satisfacción de los intereses del propietario privado en la forma del inversor de capital?, ¿acaso la sociedad está constituida solo por inversores?, y ¿la fuerza de trabajo?, y ¿los pequeños propietarios no necesitan contabilidad

y control de orden no financiero?, ¿acaso estos no toman decisiones? (Gómez, 2003, p. 118).

Otro aspecto por considerar, en la proyección de profesionales de contabilidad y auditoría para la investigación, tiene estrecha relación con la innovación. En la nueva economía, innovar consiste en obtener beneficios utilizando los recursos del conocimiento (Burgos y Balcázar, 2015), por ende, profesionales preparados en generación del conocimiento aseguran competitividad a la empresa. Rangel, Aguilera y González (2015) lo expresan claramente cuando señalan que, “desde esta premisa, parte de la competitividad de la empresa se puede explicar a partir del potencial innovador que la creación, transferencia, integración y aplicación de conocimientos aportan a la organización” (p. 108).

Conclusiones

Históricamente, la formación de los contadores ha estado ligada al quehacer empresarial y a las normas emitidas por la IFAC, que se basan en la experiencia de los responsables de la elaboración de normas y de los reguladores en jurisdicciones de todo el mundo, lo que, técnicamente, podría considerarse apropiado desde esa perspectiva, pues la contabilidad ha cimentado su crecimiento y desarrollo en el comercio y, en la actualidad, de acuerdo con el desarrollo industrial y empresarial.

Sin embargo, este mismo desarrollo genera hoy en día la urgente necesidad de incluir competencias en investigación, de manera que se agregue valor en la formación de contadores, porque así se forja un profesional capaz de aportar a la empresa, al crecimiento de su profesión y, en este mismo orden, hacer frente a los retos y demandas de la sociedad. Por lo tanto, se asume la necesidad de incorporar las normas, pues aportan elementos sustanciales que muestran a la contabilidad como una disciplina que busca transformar realidades sociales, económicas, políticas y culturales desde una mirada crítica y reflexiva.

Es a través de la investigación que el proceso de aprendizaje se refuerza, lo cual implica cambios en el ámbito educativo que no son sencillos de implementar, y para que estos sean efectivos se requiere la interacción de todos los actores involucrados, principalmente las universidades, como instituciones formadoras de profesionales y generadoras del nuevo conocimiento,

quienes deben prestar la máxima atención a la formación desde el pregrado. Lo anterior implica articular acciones tendientes a mejorar la calidad de la formación que conduciría a mejores prácticas de la contabilidad y a un mejoramiento del entorno empresarial. Por su parte, los docentes, al estar capacitados en su materia y tener las competencias didácticas para llegar al alumno, también deben asumir un desempeño activo en la producción científica, ya que de esta forma se motivará a los estudiantes.

Lo anterior debe ser desarrollado desde la transversalidad de los programas académicos, con la finalidad de que puedan dar respuesta a los cambios constantes que vive la sociedad. Se requiere, de manera efectiva, garantizar los insumos necesarios para que los alumnos puedan pensar críticamente y reflexionar sobre las situaciones que deban enfrentar. Incorporando competencias investigativas se puede lograr que el estudiante se sienta apto para crear conocimientos.

La metodología de la investigación científica debiera impartirse en un momento adecuado, de manera que permita al estudiante apropiarse de las herramientas necesarias para emprender una investigación científica. Así, este tipo de práctica se presenta beneficiosa para el estudiante, especialmente en contextos donde existe escasa cultura investigativa o donde la formación tiene objetivos que no se ajustan a cánones investigativos. Además, cambia su percepción de la vida, su desempeño y su aporte a la comunidad.

Este proceso de cambios y transformación permitirá a los estudiantes mejorar su proceso de aprendizaje, pero, sobre todo, lograr la generación de conocimiento útil y pertinente. Además, cabe señalar que la presente reflexión quiere aportar en mantener un debate respecto del diseño de un nuevo modelo educativo que pueda emplearse en la formación de contadores, con la finalidad de contribuir de manera permanente a la formación de profesionales que puedan explicar y comprender fenómenos sociales, ambientales y culturales, así como el mismo conocimiento contable, otorgando espacio a campos como la contabilidad social, teoría, epistemología e investigación contable.

En el desarrollo de este trabajo, se ha resaltado el convencimiento y la importancia que la educación universitaria, en especial de los profesionales de la contabilidad y auditoría, contenga un componente en investigación. Esta es la base de la educación, pues enseña a desarrollar pensamiento crítico, comprender y crear nueva información, conocimientos y desarrollar tecnología. Permite, además, formar profesionales creativos y dispuestos a innovar.

Referencias

- Aldana, T. (2010). *Educación para la ciudadanía y educación ambiental: una articulación necesaria*. Trabajo presentado en el Congreso Iberoamericano de Educación, Buenos Aires, Argentina. Recuperado de http://www.ficad.org/lecturas/lectura_cuatro_unidad_ocho_eca.pdf
- Aldas, H., Almache, E. y Vidal, T. (2014). Las competencias investigativas y su importancia en la formación del licenciado en Cultura Física. *Mendive*, 12(48). Recuperado de <https://mendive.upr.edu.cu/index.php/MendiveUPR/article/download/734/733#:~:text=Por%20estas%20razones%2C%20formar%20competencias,%2C%20valores%2C%20motivaciones%3B%20pues%20el>
- Almeida, L. y Rodríguez, A. (2011). Critical thinking: Its relevance for education in a Shifting society. *Revista de Psicología*, 29(1), 175-195. Recuperado de http://www.scielo.org.pe/scielo.php?pid=S0254-92472011000100007&script=sci_abstract&tlng=en
- Álvarez, H. (2002). Adopción o armonización de la normatividad contable. *Cuadernos de Administración*, 28, 137-180. <https://doi.org/10.25100/cdea.v18i28.135>
- Burgos, J. y Bonisoli, L. (junio, 2016). *La investigación contable un aporte predictivo para las finanzas empresariales: competencias y razonabilidad para su tratamiento*. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*. Recuperado de <https://www.eumed.net/rev/caribe/2016/06/investigacion.html>
- Burgos, J. E. B., & Balcázar, M. I. L. (2015). Innovación: Tensiones teóricas en su abordaje. *Yachana Revista Científica*, 4, 37-48. <https://doi.org/10.1234/ych.v0i0.78>
- Calvo V., A. P. (2006). La globalización y su relación con la contabilidad. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 14(1), 203-215.
- Cañas Vallejo, S. Y., Castaño Pérez, V. Y. y Tamayo Ramírez, H. A. (2011). El contador público y su proceso de formación ética y social. *Revista Visión Contable*, 9, 97-106. Recuperado de <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/357>
- Cárdenas-Pérez, A. (2019). Reflection on the Interdisciplinary Practice of Accounting with the Economy. *Global Journal of Management and Business Research: B Economics and Commerce*, 19(4), 54-62.

- Cardona, J. y Zapata, M. (2006). *Educación contable: Antecedentes, actualidad y prospectiva*. Medellín: Universidad de Antioquia
- Carvajal, Y. (2010). Interdisciplinariedad: Desafío para la educación superior y la investigación. *Revista Luna Azul*, 31, 156-169.
- Castillo Muñoz, C., Córdoba Martínez, J. X. y Villarreal, J. L. (2014). Estándares internacionales de educación (IES) en contabilidad y aseguramiento: nuevos retos de la profesión contable. *Tendencias*, 15(2), 118-135. <https://doi.org/10.22267/rtend.141502.45>
- 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>
- Congreso Nacional de Chile (1958). Ley 13011. Crea una institución con personalidad jurídica denominada Colegio de Contadores. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_chl_ley13011.pdf
- Congreso Nacional de Chile (1865). *Código de Comercio*. Recuperado de <https://www.leychile.cl/navegar?idNorma=1974>
- Corrales-Reyes I. E. y Dorta-Contreras A. J. (2018). Students' scientific production: A proposal to encourage it. *Medwave*, 18(1), e7166. <https://doi.org/10.5867/medwave.2018.01.7166>
- Cruz, I. (2009). Breve evolución de los sistemas educativos latinoamericanos: necesidad de la educación para el desarrollo sostenible. *Revista Iberoamericana de Educación*, 49(7). <https://doi.org/10.35362/rie4972048>
- Del Valle, F. (2008). La profesión contable: su rol en la sociedad. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 36.
- Federación Internacional de Contadores (2008a). *Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación*. New York: IFAC.
- Federación Internacional de Contadores (2008b). *Informe anual de la IFAC de 2008*. Recuperado de <https://www.ifac.org/publications/2008-ifac-annual-report>
- Freire, P. (2007). *La educación como práctica de la libertad*. México D. F.: Siglo XXI Editores.
- Giraldo G., G. (2008). *Prólogo. Unidad gremial: una alternativa para la construcción de un proyecto de nación*. Trabajo presentado en XX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública, ASECUIVA-FENECOP, Cali, Colombia.
- Gómez Villegas, M. (2003). Contabilidad: comentarios sobre el

- discurso científico y los determinantes morales. *Innovar*, 13(22), 109-120.
- Gómez Villegas, M. (2007). Pensamiento único y contabilidad: la posibilidad de la contabilidad como disciplina moral. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 15(2), 29-43. Recuperado de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=90915203>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6.^a ed.). México D. F.: McGraw-Hill/Interamericana.
- Martínez, G. (2005). Educación contable: nuevo contexto, nuevas tensiones, otro modelo. Trabajo presentado en el III Foro Colombiano sobre Educación Contable, Sogamoso, Colombia.
- Quiceno C., H. (2002). Educación y formación profesional. *Cuadernos de Administración*, 28, 87-98.
- Quijano V., O. B., Martínez P., G. L. y Gracia L., É. (2002). *Del hacer al saber. Realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia*. Popayán: Editorial Universidad del Cauca.
- Rangel, J., Aguilera, L. y González, M. (2015). La influencia de la innovación y la información financiera en la competitividad de la pequeña y mediana empresa manufacturera. *Revista Internacional de Administración & Finanzas*, 8, 105-120. Recuperado de <https://www.leychile.cl/navegar?idNorma=252733>.
- Rodelo Sehuanes, M., Chamorro González, C. y Archibold Barrios, W. (2021). Formación (en competencias) investigativa(s) en los estudiantes de contaduría pública: caso Universidad del Atlántico 2015-2019. *Revista Facultad De Ciencias Económicas*, 29(2), 67-85. <https://doi.org/10.18359/rfce.5165>
- Soto, G. y Ferrada, S. (2005). Competencias profesionales que requieren los auditores de estados financieros. *CAPIC Review*, 3, 33-41.
- Stiglitz, J. E. (2008). *El malestar en la globalización*. Madrid: Santillana Ediciones Generales.

Medición del impacto en la satisfacción de estudiantes respecto al modelo de aprendizaje híbrido. El caso del Centro Universitario de la Costa Sur (CUCSUR)

César Amador Díaz Pelayo^a

María del Rosario De la Torre Cruz^b

Información del artículo

Recibido: 12/05/2022

Aceptado: 1/10/2022

Clasificación JEL:

H52 - H75

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.n26a5>

Sugerencia de citación

• Díaz, C. & Torre, m. (2022). Análisis del Medición del impacto en la satisfacción de los estudiantes respecto al modelo de aprendizaje híbrido. Caso: CUCOSTA Sur. Revista Visión Contable, 26, pp. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a5>

Measurement of the impact on satisfaction of students regarding the hybrid learning model. The case of the Centro Universitario de la Costa Sur (CUCSUR)

Resumen

La medición de la satisfacción estudiantil contribuye a tomar decisiones en la gestión de la calidad educativa y coadyuva a mejorar el proceso educativo, en lo relativo a su modalidad. Así, esta investigación analiza los resultados de la medición y seguimiento de la satisfacción de estudiantes del CUCSUR, en el calendario escolar 2021, que tuvo como escenario el confinamiento por la COVID-19. Se utilizó una metodología cuantitativa, con un diseño no experimental, transaccional, descriptivo y correlacional, empleando un instrumento electrónico. Los resultados muestran el panorama de la calidad del aprendizaje en la modalidad híbrida; información que permite, a los diferentes cuerpos colegiados académicos, generar proyectos, estrategias y acciones que fortalezcan el proceso de mejora continua.

Palabras clave

Modelo híbrido, calidad educativa, estudiantes, sistema de gestión de calidad, mejora continua

Abstract

The measurement of student satisfaction contributes to making decisions in the management of educational quality, and to know how the university community is vital to know its perception and the way in which it helps to improve the quality of the educational process with respect to the teaching modality. The present investigation addresses the analysis of the measurement and monitoring of the satisfaction of users of the CUCOSTA Sur, in the 2021 school calendar, taking as a scenario the confinement due to the health contingency due to COVID-19. The methodology used was a quantitative approach, with a non-experimental, transactional, descriptive and correlational design, using an electronic instrument. The results allow obtaining an overview of the quality of learning in the hybrid modality; Analyzing in the different collegiate academic bodies, said information, making decisions and generating projects that contribute to continuous improvement, implementing projects, strategies and actions to achieve significant learning.

Keywords

Hybrid model, educational quality, students, quality management system, continuous improvement

^a Profesor de tiempo completo del Centro Universitario de la Costa Sur, Universidad de Guadalajara. Correo: cesaram@cucsur.udg.mx

^b Profesora de tiempo completo del Centro Universitario de la Costa Sur, Universidad de Guadalajara. Correo: rtorre@cucsur.udg.mx

Introducción

La medición de la satisfacción estudiantil con relación al proceso enseñanza-aprendizaje contribuye a tomar decisiones acertadas en la gestión orientada a la calidad educativa, puesto que dicha valoración ayuda a conocer cómo la comunidad universitaria, sea el caso de estudiantes o docentes, es vital para mejorar esta calidad, con respecto a la modalidad de enseñanza

Sin lugar a dudas, en la actualidad, la pandemia de la COVID-19 sigue generando conflictos y dificultades a los diferentes gobiernos del mundo, y en diferentes escenarios: civiles, relativos al sector salud y, por su puesto, aquellos relacionados con el sistema educativo. En este sentido, la Organización Mundial de la Salud (OMS) ha emitido una serie de medidas y recomendaciones para proteger la salud de las personas y disminuir la propagación de esta enfermedad, con el propósito de disminuir su curva de contagio o propagación, y evitar que se generen muchos casos en un periodo corto de tiempo, pues esto conllevaría al aumento desmedido en la demanda de los servicios sanitarios, y a su consecuente saturación y baja eficiencia en la atención.

En función de esto, ámbitos como el universitario han ajustado su funcionamiento. A dos años de la contingencia sanitaria por la COVID-19, la Universidad de Guadalajara emitió la circular n.º 4 en seguimiento a las acciones preventivas que se han llevado a cabo desde el 17 de marzo de 2020 para evitar la propagación de esta enfermedad, y considerando que, al 17 de marzo de 2022, fue declarado el retorno a la presencialidad, al señalar que el semáforo había cambiado a verde en la mayor parte de los estados de la República Mexicana. En dicha circular se estipuló que se prestarían los servicios esenciales para la operación administrativa y la atención de proceso relevantes a partir del 16 de marzo y hasta la conclusión del ciclo escolar 2020-A (que se extendió con modificaciones hasta el ciclo escolar 2020-B) (Universidad de Guadalajara, 2020).

Lo anterior implicó la modificación de la modalidad de enseñanza en la universidad, por lo tanto, dentro de este contexto resultó fundamental realizar la medición de la valoración del servicio que, en este caso, se aplica a los procesos administrativos certificados bajo el criterio de la norma ISO 9001 –pues otorga un indicador de satisfacción con respecto al alcance del Sistema de Gestión de Calidad–. Sin embargo, con base en los requerimientos actuales de dicha norma, que aborda los sistemas de gestión en organizaciones educativas, se añadió una dimensión en la que se evalúa la satisfacción con respecto a la implementación del modelo híbrido de aprendizaje, para conocer cuál ha sido

su efecto en el calendario escolar 2021-B en el CUCSUR y, de esta manera, analizar el impacto de la medición de satisfacción en los estudiantes.

De manera general, la calidad de un servicio se mide por la satisfacción que proporciona al usuario con sus requerimientos psicológicos y materiales (Sotomayor, 2002), por ende, es de suma importancia su aplicación en una institución de educación superior para conocer la satisfacción de quienes reciben los servicios, es decir, estudiantes, ya que al ser destinatarios de los esfuerzos universitarios, sus valoraciones basadas en percepciones, expectativas y necesidades, son indicadores de la eficacia de la gestión académica (Bogue y Bingham, 2003; González, 2006; Jiménez *et al.*, 2011; Marchesi y Martín, 1998; Sandoval, 2006; Vergara y Quesada, 2011). En este sentido, Salinas *et al.* (2008) determinan que: “la calidad de las instituciones educativas puede ser observada desde distintos puntos, sin embargo, es necesario interrogar al estudiante, pues es quien recibe la educación y las consecuencias de la calidad de la misma” (p. 39).

En palabras de algunos autores, la estructura de la economía del saber o de la nueva economía globalizada concibe a la educación cada vez más como un factor de producción de riqueza con base en el conocimiento y la creatividad. Desde el momento en que la educación está concebida como un bien comercial, la lógica del mercado está presente, con consecuencias posiblemente comparables a las de la producción industrial. En el mundo del *e-learning*, indudablemente, es oportuno informarse de los obstáculos que deben enfrentarse y, sobre todo, de tomar en cuenta la evaluación de los estudiantes hacia la modalidad utilizada.

Además, para mantener un papel de difusor autónomo de conocimientos, hay que optimizar los recursos disponibles y producir materiales pedagógicos de calidad. Con el fin de evitar discusiones acerca de si existen diferencias entre el *e-learning* y el aprendizaje a distancia o la educación a distancia, Carol A. Twigg (2001) escribió: “Unas pocas palabras acerca de la terminología están en orden [...], los términos educación a distancia, distancia la educación, el aprendizaje distribuido y el aprendizaje en línea se utilizan más o menos indistintamente [...] (p. 200).

Por eso, en este artículo nos proponemos realizar un análisis de la medición de la satisfacción de los estudiantes de los diferentes programas educativos que forman parte de la oferta académica del CUCSUR, para identificar las fortalezas y las principales áreas de oportunidad para incrementar esta satisfacción, y la retroalimentación sobre el logro de los aprendizajes significativos, en referencia a la implementación del modelo híbrido de aprendizaje.

Para esta medición se plantea, primero, una revisión general sobre el concepto de calidad, que por lo regular es subjetivo. Segundo, se recogen las teorías de los llamados precursores de la calidad, en las que se han inspirado la mayoría de las empresas reconocidas como líderes en este tema a nivel mundial, para el desarrollo, implantación y evaluación de su sistema de calidad total. Tercero, se analiza el concepto de modelo híbrido, los roles que cumplen estudiantes y docentes, y los diferentes métodos y modelos de aprendizaje. Por último, se exponen los distintos modelos de gestión de calidad, tanto en el nivel organizacional como en el campo de la enseñanza, finalizando con la medición de la satisfacción del usuario.

Marco teórico

La calidad educativa en México

El concepto de calidad ha sido estudiado ampliamente, a partir de la década del ochenta del siglo xx, por diversos autores (Evans y Lindsay, 2005; Montaña, 2003; Münch y Salazar, 2006; Sandoval, 2014), sin embargo, no existe una definición comúnmente aceptada (Sandoval, 2014). Se ha debatido, por ejemplo, si la calidad es una escuela, una corriente administrativa, un programa, un enfoque, una filosofía, una estrategia. En este artículo sostenemos que la calidad comprende todos los conceptos anteriores y los integra como una cultura o forma de vida de la organización.

En lo relativo a su aplicación en el contexto educativo, Gutiérrez (2005) afirma que la escuela de calidad es la que promueve el progreso de sus estudiantes en una amplia gama de logros intelectuales, sociales, morales y emocionales, teniendo en cuenta su nivel socioeconómico, su medio familiar y su aprendizaje previo. Un sistema escolar eficaz es el que maximiza la capacidad de las escuelas para alcanzar esos resultados.

La calidad educativa en ISO 9001

La calidad educativa es un tema que se aborda a nivel mundial con el fin de ayudar a las organizaciones a realizar sus tareas cotidianas en materia escolar para el logro de una satisfacción garantizada de los usuarios (Díaz *et al.*, 2007), que en el caso de este artículo comprende a alumnos, académicos, administrativos y usuarios externos de CUCSUR.

La norma ISO 9001, un proceso adaptado en la gestión educativa, establece los principales lineamientos para que una empresa de esta índole haga más eficiente su esquema administrativo y reciba los impactos del denominado concepto de calidad. La complejidad del problema aumenta a medida que incorporamos otros factores como la desarticulación entre niveles educativos, particularmente entre el secundario y la educación superior.

Se han planteado diversos argumentos a favor y en contra de la aplicación de los conceptos de la calidad en materia educativa, y más cuestionable ha sido en organismos públicos. Sin embargo, García *et al.* (2018) afirman que la certificación bajo esta modalidad es un hecho, y que aquellas organizaciones que han apostado por la calidad ven de manera cotidiana sus beneficios reflejados en: un cambio de actitud y percepción del trabajo cotidiano por parte del personal; la generación de una cultura de calidad (hábitos, costumbres y valores ligados al quehacer cotidiano); un esquema organizativo más eficiente, a partir de sistemas y procedimientos administrativos alineados y estandarizados; un impulso motivacional generado por el colaborador, como producto del liderazgo y el trabajo en equipo; una mejor percepción por parte de los segmentos de mercados servidos, potenciales y posicionados, así como la creación de una imagen renovada y competitiva; y un incremento en la calidad del mejor producto de una institución educativa: el servicio.

En la Agenda 2030 sobre Desarrollo Sostenible, de las Naciones Unidas, se estableció como uno de los objetivos garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos. En este contexto, la Organización Internacional de Normalización (ISO) ha publicado la norma ISO 21001, sobre el sistema de gestión para organizaciones educativas, abriendo un nuevo camino lleno de oportunidades (ISOtools, 2018), pues dicha norma, se convierte en una herramienta de gestión estratégica que utiliza el mismo lenguaje que los profesionales a quienes va dirigida, recogiendo requisitos específicos sobre los procesos educativos, como desarrollo del plan de estudios, proceso de admisión o métodos de evaluación (Gómez, 2020). Esa preocupación por cómo el conocimiento hace más fuerte a nuestra sociedad es uno de los principales indicadores de desarrollo y progreso de cualquier país.

Considerando lo anterior, Cano (2013) establece que una institución educativa de calidad es aquella en la que los recursos disponibles, los procesos que se llevan a cabo y los resultados conseguidos, se acomodan al modelo teórico ideal de perfecto funcionamiento en el ámbito educativo. Esto requiere que la institución, con la participación de todos los implicados e interesados,

defina su propio modelo de calidad. En esta línea, la utilización exclusiva de estándares externos para evaluar la calidad de una institución educativa, sin la aceptación explícita por la propia institución, no parece la vía de actuación más apropiada.

El proceso de mejora continua en la atención a los usuarios en tiempos de contingencia sanitaria

A medida que surgieron nuevos casos de la COVID-19, la mayoría de las organizaciones empezaron a trabajar de manera remota o en la modalidad de trabajo en casa, lo que puede generar falta de comunicación entre la organización y los usuarios, como es el caso de las instituciones educativas, específicamente de la Universidad de Guadalajara. Sin embargo, a partir de marzo de 2020, se han aplicado medidas emergentes, y se han emitido circulares que establecen los lineamientos para prevenir y contener la curva de contagios entre los miembros de la comunidad universitaria.

La implementación de este tipo de medidas se traduce en una cuarentena generalizada de la población, el aislamiento de las personas infectadas, el cierre de escuelas y universidades, y la detención de todas aquellas actividades que no fueran esenciales para el funcionamiento de la sociedad. Esto, con el objetivo de reducir la curva de contagios por COVID-19.

La satisfacción de los estudiantes en cuanto a la calidad universitaria

Pozos (2007, como se citó en Becerra y Ruiz, 2020), afirma que:

Los clientes son la razón de ser de cualquier organización y el hecho de tenerlos satisfechos significa haber alcanzado parte de los objetivos propuestos, por lo que ayudaría mucho si desde un inicio cada empresa adopta una filosofía de servicio con calidad, factor que podría formar parte de la misión de la empresa, para asegurar que en todos sus niveles esta filosofía es entendida y aplicada. (p.1)

Siguiendo lo anterior, la satisfacción estudiantil se puede conceptualizar como el bienestar que experimentan los alumnos por sentir cubiertas sus expectativas académicas, como resultado de las actividades que realiza la institución para atender sus necesidades educativas. Los estudios sobre satisfacción

estudiantil en las universidades, como indicadores para evaluar la calidad educativa, son particularmente importantes porque la satisfacción estudiantil mejora el rendimiento académico (Garbanzo, 2007), reduce la deserción, el cambio de carrera de los inscritos y, como señala Sinclair (2014), es un requisito para el éxito en el aprendizaje. A su vez, una comprobada calidad educativa fortalece la imagen y el prestigio de la institución.

En este sentido, Surdez *et al.* (2018) definen la importancia de la satisfacción estudiantil como indicador para la gestión de la calidad educativa y como objeto de estudio en el ámbito académico. Así mismo, varios autores han elaborado y validado instrumentos para medir satisfacción en estudiantes universitarios que a través de un análisis factorial con el método de rotación Varimax, determina seis dimensiones para medir esta satisfacción: atención del personal, aspectos académicos, empatía, aspectos complementarios, oferta académica y gestión. Un modelo adicional, validado con la técnica estadística de coeficiente de proporción de rangos y coeficiente de Alpha de Cronbach, compuesto de diez dimensiones: necesidades básicas, servicios ofrecidos, seguridad vital, igualdad de oportunidades, seguridad emocional, pertenencia, sistema de trabajo para la enseñanza, progreso personal, reconocimiento del éxito personal y satisfacción con la autorrealización.

Aprendizaje híbrido

El aprendizaje híbrido o *blended learning* consiste en incorporar, a la instrucción tradicional, formas de enseñanza multimedia basadas en recursos propios de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC). Algunos de estos recursos son: cursos en línea masivos y abiertos (MOOC por sus siglas en inglés), intranet, foros, redes sociales, entre otros (Duve, 2020).

La modalidad híbrida (presencial/en línea) es conceptualizada como la situación en la cual los estudiantes asisten al aula para tener sesiones de trabajo colaborativo y discusión guiadas por el instructor con base en el curso en la red. Lo anterior implica que los estudiantes deben leer los contenidos de las páginas del sitio Web [sic] y realizar las actividades y experiencias de aprendizaje programadas en el sitio Web [sic] del curso. (Rosales-Gracia *et al.*, 2008)

El aprendizaje híbrido también permite adaptarse a la realidad tecnológica actual y entiende las nuevas tecnologías como recursos provechosos para facilitar la apropiación de saberes. En esta línea, las distintas técnicas no se limitan únicamente a la transferencia unidireccional de información —como en el caso de los tutoriales en video—, sino que se basan en la combinación

de maneras de hacer y de herramientas para complementar el aprendizaje de forma constructiva y colaborativa, para apuntar a la construcción de conocimiento. Del mismo modo, al facilitar la comunicación entre agentes, en cuanto a tiempo y espacio, promueven el trabajo en comunidad (Universitat Pompeu Fabra, 2020).

Sumado a esto, los elementos tecnológicos permiten que los profesores puedan llevar a cabo sesiones presenciales y virtuales a través de una plataforma, lo que implica establecer diversos espacios y tiempos de interacción. Cuando el estudiante y el profesor comparten el espacio virtual en un mismo tiempo, se trata de una interacción sincrónica; cuando no se da en tiempo real, es una interacción asincrónica.

En esta dinámica, los docentes, además de constituirse como agentes de saber, se convierten en facilitadores del aprendizaje, pues están atentos no solo a dar sus clases, sino a responder preguntas y generar discusiones, y a promover un aprendizaje continuo a través de diferentes escenarios, lo que permite enriquecer sus saberes y desarrollar habilidades de comunicación sincrónica y asincrónica.

El docente en ambientes híbridos flexibiliza sus clases para adaptarlas a un entorno cambiante, pues en este modelo, todos aprenden de todos. El aprender se convierte en algo cotidiano, la clase en un escenario dialógico e interactivo, y el estudiante deja de ser un receptor y reproductor de la información. Así, el aula se transforma en un espacio para compartir conocimientos y temas relacionados con la vida real y la práctica docente.

Rol del docente

El modelo didáctico-tecnológico replantea el quehacer docente, ya que el profesor se apoya en la tecnología y en sus saberes didácticos. El uso de las tecnologías con fines didácticos y pedagógicos constituye uno de los propósitos de la formación docente en el mundo actual, por lo que se requiere un proceso de inmersión en su uso, y una comprensión plena de los procesos de transposición didáctica, así como del contexto del uso de las tecnologías. Se apropian de las TIC de diferente manera y las utilizan según sus necesidades, no obstante, es urgente generar una cultura digital amigable que permita transitar hacia nuevas posibilidades de uso.

Entre las principales características del rol docente se identificaron:

- *Sincrónico-asincrónico.* En un modelo presencial, el docente se encuentra con los alumnos en un lugar y tiempo establecido (salón y hora de

clase); en una modalidad híbrida, el docente puede encontrarse con los alumnos en diversos momentos, interactuar en el salón de clases, enviar un correo electrónico, hacer una tutoría virtualmente y comunicarse con los alumnos en diferentes horarios.

- *Buen comunicador-motivador.* Debe presentar las normas de cortesía para interactuar con sus alumnos, dependiendo de la herramienta de comunicación que use, que puede ser tan rápida e instantánea que facilite una conversación académica. Esta comunicación obliga al alumno a ser más claro en las preguntas y reconoce cuando los alumnos resuelven adecuadamente las problemáticas planteadas; se presenta una motivación extrínseca que alienta la mejora del alumno.
- *Diseñador pedagógico dinámico.* Se asume como experto en su disciplina o área de conocimiento, y utiliza eficientemente las TIC y las Tecnologías de Aprendizaje y del Conocimiento (TAC). En su práctica, crea escenarios y experiencias didáctico-tecnológicas de aprendizaje, promueve la participación en el uso de metodologías activas, y el aprendizaje significativo de sus estudiantes.
- *Experimentador de tecnología.* Al familiarizarse con el uso de las tecnologías, empiezan a buscar y promover aplicaciones móviles, juegos y material en línea que apoyen el aprendizaje y mejoren su curso.
- *Evaluador de procesos y de contenidos.* Se da mediante la retroalimentación que el docente hace al alumno de las tareas que realiza fuera de la escuela.
- *Implementador estratégico.* Viviendo los procesos de la planeación, el docente tiene la sensibilidad para detectar lo que no queda claro, y puede hacer algún ejercicio rápido o complementario para solucionar las dudas recurrentes de los alumnos.
- *Tutor-facilitador.* Acompaña a los estudiantes en el proceso de aprendizaje, siempre interesado en su desarrollo integral, y proporciona actividades motivantes de corte psicopedagógico.
- *Académico-colaborativo-creativo.* Se refiere a poder establecer comunicación con los colegas para compartir, crear, colaborar y realizar proyectos educativos en beneficio de los alumnos.

Rol del estudiante

Los estudiantes han tenido un papel activo en este cambio de modalidad, quizás porque antes de que iniciara la contingencia por la COVID-19 ya utilizaban los medios y herramientas como apoyo para su desempeño

académico. Ahora se debe potenciar ese papel activo y autoaprendizaje, como se menciona en las siguientes acciones, para promover su participación en el modelo híbrido, que esté caracterizada por la autorregulación y la autonomía.

- *Trabaja de manera sincrónica-asincrónica.* Se reúne con sus maestros y compañeros en tiempo real o diferido, en diferentes lugares, a través de diferentes medios.
- *Participa de manera colaborativa.* Se desarrollan habilidades de trabajo individual, en parejas y en equipo.
- *Es autónomo.* El proceso de aprendizaje se da mediante la construcción, interacción y resolución de los desafíos que enfrenta día a día.
- *Usa y domina la tecnología desarrollando habilidades de aprendizaje independientes.* Al trabajar de manera independiente, se desarrollan diferentes habilidades y se flexibilizan tiempos, espacios y recursos.
- *Busca y discrimina la información en la red.* Desarrolla criterios para valorar la información, resolver problemas y trabajar en situaciones diversas e inéditas.
- *Se vuelve crítico y reflexivo con un adecuado uso del lenguaje.* Al seleccionar y hacer uso de la información de manera autónoma, desarrolla su capacidad de expresión y razonamiento.

Metodología

Diseño de la investigación

Con el propósito de analizar el impacto de la medición de satisfacción de los estudiantes con respecto a la implementación del modelo híbrido de aprendizaje en el calendario 2021-B en el CUCSUR, se planteó el proceso de investigación en cuatro momentos secuenciados: revisión bibliográfica; lectura de revistas y artículos especializados; recolección de información de campo; y sistematización e interpretación del material a través de métodos estadísticos.

Se trata de una investigación no experimental y concluyente (Malhotra, 2008), puesto que es un proceso investigativo formal y estructurado, y se vale de un muestreo a conveniencia (cuota). El análisis de datos es de tipo cuantitativo, basado en la metodología propuesta por Hernández *et al.* (2014).

Asimismo, es de tipo transaccional o transversal descriptivo; y los datos se recolectaron en un periodo de tiempo único.

Población y muestra

Para efectos de la investigación conclusiva se aplicó un instrumento a la población estudiantil. El universo se encuentra compuesto de 2.202 estudiantes del ciclo escolar 2020-B, pertenecientes a los diferentes programas educativos del CUCSUR.

La técnica de muestreo utilizada fue probabilística, y la forma de encuestar a los estudiantes se ejecutó mediante el muestreo aleatorio por racimos (Hernández *et al.*, 2014). Para efectos de conocer la muestra que se aplicaría a la población estudiantil, se utilizó la formula correspondiente a la población finita, con un nivel de confianza del 95 % y un margen de error del 5 %, dando como resultado un tamaño muestral de 254 estudiantes.

Instrumento

El instrumento aplicado a la comunidad estudiantil se enfoca en medir la satisfacción de los usuarios frente a los servicios que ofrecen los procesos que forman parte del Sistema de Gestión de Calidad del CUCSUR y, en este sentido, se ha incorporado una dimensión más: la percepción de los estudiantes con respecto al modelo de enseñanza híbrido.

Dicha dimensión está enfocada en medir variables como: conocimiento de plataformas, motivación, colaboración, medio favorecedor del aprendizaje, desarrollo de competencias, uso de recursos didácticos y digitales, empatía hacia los estudiantes, organización para implementación del proceso, medidas de seguridad, entre otra. Estas se miden a través de una escala de Likert que expresa el nivel de satisfacción: deficiente, regular, bueno, muy bueno y excelente.

Validación

Según Hernández *et al.* (2014), la validez se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable pero, para medir un producto no tangible como la calidad en el servicio a los usuarios, la situación es más compleja, lo que hace necesario verificar el nivel de validez del mismo instrumento.

En este caso, se consideró la validez total que está conformada por la validez de contenido, de criterio y de constructo (Malhotra, 2008). Se llevó a cabo una prueba piloto del instrumento, para cada uno de los tipos de usuario, realizando 20 encuestas a los alumnos. El instrumento se aplicó de manera autoadministrada por vía electrónica, con el diseño de un formulario de Google Forms.

Posterior a ello, la información se codificó en el programa estadístico SPSS, en el que la confiabilidad fue demostrada al arrojar un resultado de 0.916 para alumnos, de acuerdo al Alpha de Cronbach, por lo que se usó la misma versión del instrumento.

En total se aplicaron 440 encuestas, cubriéndose el universo de estudiantes de los diferentes programas educativos del CUCSUR.

Análisis y discusión de resultados

Como una de las medidas del desempeño del sistema de gestión de la calidad, la organización debe realizar el seguimiento de la información relativa a la percepción del cliente con respecto al cumplimiento de sus requisitos por parte de la organización. Deben determinarse los métodos para obtener y utilizar dicha información. (9.1.2 Satisfacción del cliente, Norma ISO 9001:2015 Sistemas de gestión de la calidad - Requisitos)

En la siguiente tabla se muestra la ficha técnica de la metodología utilizada para llevar a cabo el proceso de aplicación de encuestas a los usuarios, realizado por la Unidad de Permanencia del proceso de Control Escolar.

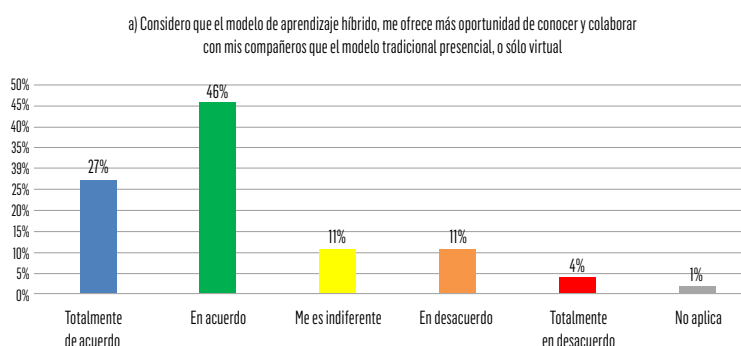
Tabla 1. Ficha técnica para la aplicación de encuesta	
Universo	Estudiantes de los diferentes programas educativos
Tamaño muestral	204 estudiantes
Diseño muestral	Muestreo aleatorio por cuotas
Trabajo de campo	Diciembre de 2021

Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

Evaluación de la calidad de la implementación del modelo híbrido

Como se observa en la figura 1, el 73 % de los estudiantes está de acuerdo en que el modelo híbrido da la oportunidad de conocer y colaborar con sus compañeros, en comparación con el modelo tradicional presencial, o en modalidad exclusivamente virtual. Para el 27 % esto no es así: el 11 % está en desacuerdo o le es indiferente, y el 5 % se encuentra totalmente en desacuerdo.

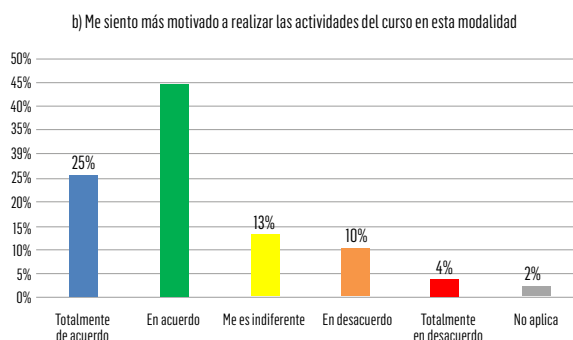
FIGURA 1. Consideraciones sobre modelo de aprendizaje híbrido



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

De la misma manera, el 70 % de los estudiantes se siente más motivado a realizar actividades del curso en esta modalidad, mientras que el 13 % manifiesta que le es indiferente, y el 14 % está en desacuerdo (ver figura 2).

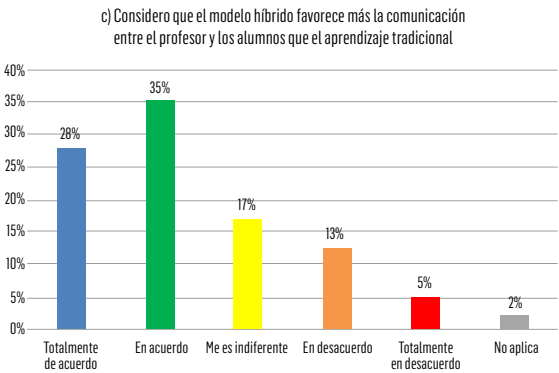
FIGURA 2. Motivación frente a actividades del curso



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

Así mismo, para el 63 % de los estudiantes el modelo híbrido favorece más la comunicación entre el profesor y los alumnos que el aprendizaje tradicional, para el 17 % es indiferente, y el 18 % expresa que está en desacuerdo o totalmente en desacuerdo, lo que significa que la mayoría de los estudiantes está a favor de la modalidad híbrida de aprendizaje (ver figura 3).

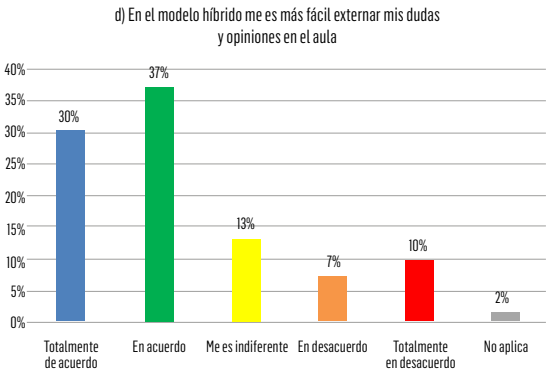
FIGURA 3. Comunicación en el modelo híbrido



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

Como se evidencia en la figura 4, esta opinión es respaldada por el 67 % de los estudiantes, que considera que en el modelo híbrido es más fácil expresar dudas y opiniones que de forma presencial. El 17 % considera estar en desacuerdo con esta opinión, y para el 13 % es indiferente.

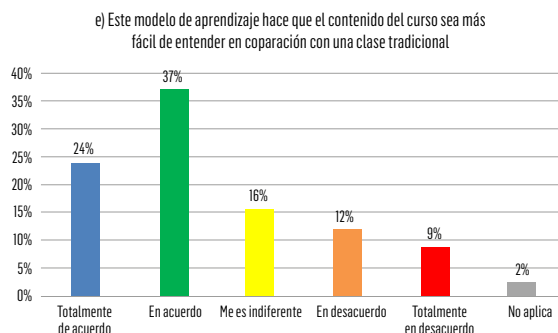
FIGURA 4. Expresar dudas y opiniones en el modelo híbrido



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

En este sentido, el 61 % de los alumnos considera que el modelo de aprendizaje híbrido permite que los contenidos de los cursos sean más fáciles de entender, en comparación con una clase tradicional, en tanto que el 16 % dijo ser indiferente y el 21 % estar en desacuerdo (ver figura 5).

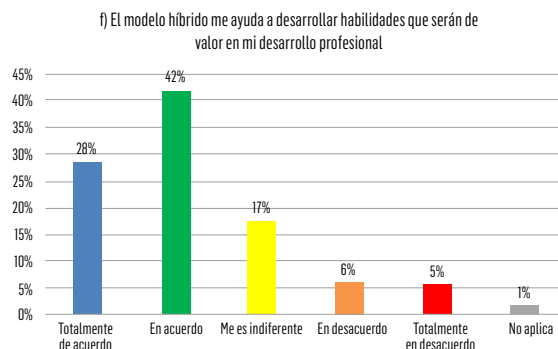
FIGURA 5. Modelo de aprendizaje y comprensión de contenidos



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

Con respecto a si el modelo híbrido ayuda a desarrollar habilidades para cualificar el desarrollo profesional, el 70 % está de acuerdo con esta afirmación, para el 17 % es indiferente, y el 11 % no está de acuerdo (ver figura 6).

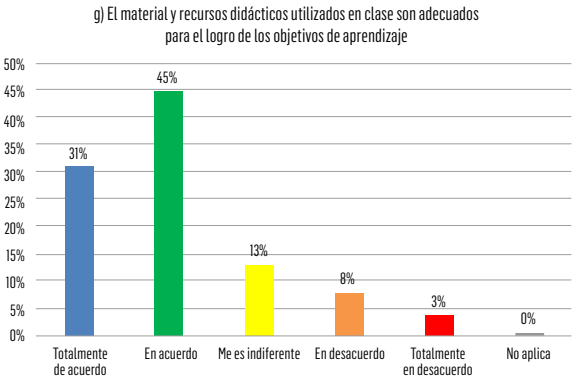
FIGURA 6. Desarrollo de habilidades profesionales en el modelo híbrido



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

La figura 7 muestra que el 76 % de las personas encuestadas está de acuerdo en que el material y los recursos didácticos utilizados en clase son adecuados para el logro de los objetivos del aprendizaje, el 13% es indiferente a esta opinión, y el 11 % no considera que sean los adecuados para el proceso enseñanza-aprendizaje en modalidad híbrida.

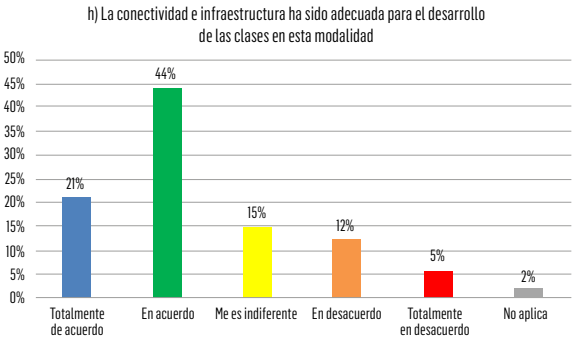
FIGURA 7. Material y recursos didácticos para alcanzar objetivos de aprendizaje



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

De igual manera, la figura 8 evidencia que el 65 % de los estudiantes está de acuerdo en que la conectividad e infraestructura han sido adecuadas para el desarrollo de las clases en esta modalidad, el 15 % es indiferente a esta situación, pero el 17% está en desacuerdo, al no contar con los insumos y recursos tecnológicos para el desarrollo adecuado de sus clases.

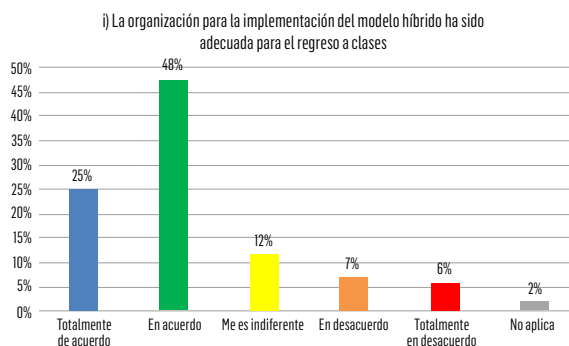
FIGURA 8. Conectividad e infraestructura en modalidad híbrida



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

En esta línea, el 73 % de los estudiantes considera que la organización para la implementación del modelo híbrido ha sido adecuada para el regreso a clases, mientras el 13 % de los estudiantes está en desacuerdo y en total desacuerdo, y el 12 % es indiferente a ello (ver figura 9).

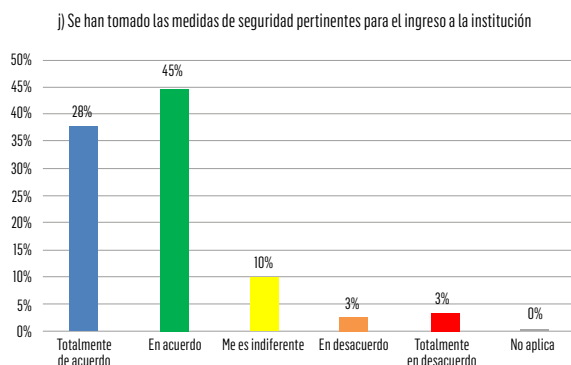
FIGURA 9. Organización para implementación del modelo híbrido



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

En cuanto a las medidas de seguridad que han sido tomadas para el ingreso a la institución, la figura 10 muestra que el 83 % de las personas encuestadas está de acuerdo y totalmente de acuerdo con dichas medidas, el 10 % manifiesta indiferencia, y el 6 % está en desacuerdo.

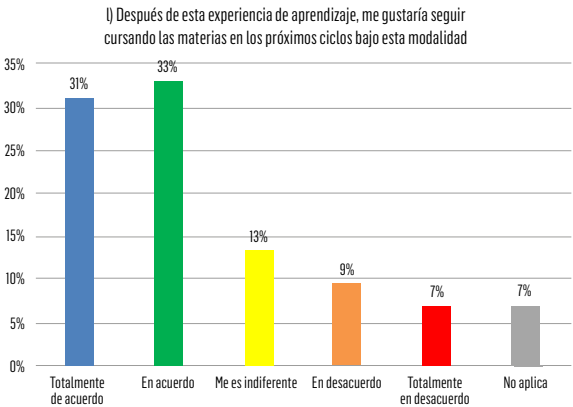
FIGURA 10. Medidas de seguridad para el ingreso a la institución



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

Después de esta experiencia de aprendizaje, el 64 % de los alumnos expresa que le gustaría seguir cursando las materias en los próximos ciclos bajo esta modalidad. Mientras que el 16 % opina lo contrario, al preferir regresar a la presencialidad, como se evidencia en la figura 11.

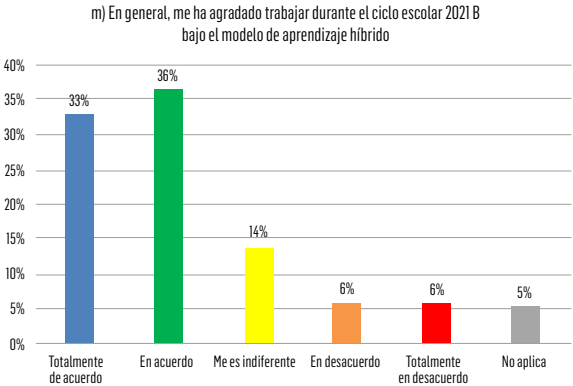
FIGURA 11. Tipo de modalidad preferida por estudiantes



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

De manera general, el 69 % de los estudiantes expresa que ha sido agradable trabajar durante el periodo de contingencia sanitaria, en específico en el calendario 2021-B, cuando se regresó a la modalidad híbrida. Sin embargo, el 12 % prefiere trabajar de manera presencial, y para el 14 % es indiferente (ver figura 12).

FIGURA 12. Agrado o desagrado frente al aprendizaje híbrido



Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

Lo anterior se expresa en la tabla 2, que hace referencia a la medición del indicador de satisfacción de los alumnos con respecto al modelo híbrido.

Tabla 2. Medición del indicador de satisfacción de los alumnos al modelo híbrido

Variables	1	2	3	4	5	6
¿En qué nivel consideras que se han cumplido los siguientes aspectos en la modalidad híbrida?	Totalmente de acuerdo	En acuerdo	Me es indiferente	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	No aplica
Considero que el modelo de aprendizaje híbrido me ofrece más oportunidad de conocer y colaborar con mis compañeros que el modelo tradicional presencial, o solo virtual	56	93	22	22	8	3
Me siento más motivado a realizar las actividades del curso en esta modalidad	52	91	27	21	8	5
Considero que el modelo híbrido favorece más la comunicación entre el profesor y los alumnos que el aprendizaje tradicional	57	72	35	26	10	4
En el modelo híbrido es más fácil externar mis dudas y opiniones en el aula	62	76	27	15	20	4
Este modelo de aprendizaje hace que el contenido del curso sea más fácil de entender, en comparación con una clase tradicional	49	76	32	24	18	5
El modelo híbrido me ayuda a desarrollar habilidades que serán de valor en mi desarrollo profesional	58	85	35	12	11	3
El material y los recursos didácticos utilizados en clase son adecuados para el logro de los objetivos de aprendizaje	63	91	26	16	7	1
La conectividad e infraestructura han sido adecuadas para el desarrollo de las clases en esta modalidad	43	90	30	25	11	5
La organización para la implementación del modelo híbrido ha sido adecuada para el regreso a clases	51	97	24	15	12	5
Se han tomado las medidas de seguridad pertinentes para el ingreso a la institución	77	92	21	6	7	1

Medición del impacto en la satisfacción de estudiantes respecto al modelo de aprendizaje híbrido.
El caso del Centro Universitario de la Costa Sur (CUCSUR)

Variables	1	2	3	4	5	6
¿En qué nivel consideras que se han cumplido los siguientes aspectos en la modalidad híbrida?	Totalmente de acuerdo	En acuerdo	Me es indiferente	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	No aplica
Me siento seguro con respecto a las medidas de seguridad y sanidad en la institución	76	90	21	5	9	3
Después de esta experiencia de aprendizaje, me gustaría seguir cursando las materias en los próximos ciclos bajo esta modalidad	63	67	27	19	14	14
En general, me ha agradado trabajar durante el ciclo escolar 2021-B bajo el modelo de aprendizaje híbrido	67	74	28	12	12	11
Total frecuencias	56.00	84.15	27.31	16.77	11.31	4.92
Total porcentaje	27.9	42.0	13.6	8.4	5.6	2.5
Suma (valor alto: totalmente de acuerdo, de acuerdo).	69.9		30.1			

Fuente: elaboración propia con base en la información de la encuesta de satisfacción de usuarios

El valor de satisfacción de los alumnos encuestados con respecto a la implementación del modelo híbrido en los ciclos escolares es de 69.9 % considerando estadísticamente el valor alto, que comprende los rangos de totalmente de acuerdo y de acuerdo.

Conclusiones y recomendaciones

Teniendo como base el objetivo general de esta investigación, que pretende analizar el impacto de la medición de satisfacción de los estudiantes con respecto a la implementación del modelo híbrido de aprendizaje en el calendario 2021-B en el CUCSUR; las cifras evidenciadas anteriormente nos demuestran que, a pesar del cambio de modalidad: de presencial a virtual, y luego la implementación de un modelo híbrido, los resultados con respecto a la satisfacción frente a este último, en el proceso de enseñanza aprendizaje, han sido positivos, con base en las evaluaciones hechas por los alumnos hacia los profesores, su evaluación cuantitativa resultado de las asignaturas, y con respecto a la satisfacción del proceso.

En este sentido, se indagaron y documentaron los principales modelos y reflexiones relacionados con la modalidad híbrida, sus elementos, roles del profesor y del estudiante, y las ventajas de su implementación como sustento teórico para la fundamentación de propuestas y acciones en esta línea.

De la misma manera, se realizó el diseño y la aplicación del instrumento para medir la satisfacción de los estudiantes con respecto a la implementación del modelo híbrido, que permitió obtener, con base en un escalamiento de Likert, la percepción de la satisfacción en tiempos de contingencia sanitaria por la COVID-19.

El resultado de la medición de satisfacción indica que los resultados son positivos, sin embargo, también permite identificar las principales oportunidades de mejora para garantizar la eficiencia y eficacia en el servicio educativo, con el propósito de garantizar el logro de un aprendizaje significativo. Los principales hallazgos relacionados con esto, reflejados en los informes de satisfacción, obedecen a factores como: capacitación y actualización del personal docente con respecto a sus competencias para impartir la docencia a través de plataformas virtuales de aprendizaje; cumplimiento de los horarios asignados en la programación académica para impartir las asignaturas en cada programa educativo; y fortalecimiento de estrategias para que los estudiantes que no tienen acceso a conectividad o a un equipo de cómputo puedan tener la información correspondiente a las clases impartidas.

Esta identificación de oportunidades de mejora deberá atenderse mediante planes de acción para determinar la causa, y trabajar en las estrategias que respondan a las quejas y sugerencias de los usuarios, para identificar en la próxima medición, si sus demandas fueron atendidas.

La opinión de los usuarios sobre la satisfacción o insatisfacción de sus necesidades, que se constituye como la medida de eficacia del sistema, deriva directamente de la calidad de un servicio, de sus características, o de la información que le proporciona. En este sentido, considerando el caso de estudio de esta investigación, la implementación de un modelo híbrido permitió cubrir las demandas para cumplir con el objetivo de lograr un aprendizaje significativo, en la medida en que los roles de los docentes y de los estudiantes se cumplieran conforme a lo establecido en sus participaciones, y se alcanzara un aprendizaje autogestivo, guiado por el profesor o facilitador, aprovechando los recursos tecnológicos para el establecimiento del modelo.

Referencias

- Becerra, Olga Lucía y Ruiz Torres, Sandra (2020). *El servicio y la experiencia del cliente en tiempos de pandemia*. Bogotá: Universidad Católica de Colombia. <https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/25736/1/ENSAYO%20MOVILIDAD%20T E C N I C A % 2 0 INTERNACIONAL.pdf>
- Bogue, E. Grady y Bingham Hall, Kimberly (2003). *Quality and Accountability in Higher Education: Improving Policy, Enhancing Performance*. Westport: Praeger.
- Cano Flores, Milagros (2013). Universidad Veracruzana. La Calidad en el ámbito de la educación. Encontrado en: <https://www.uv.mx/iiesca/files/2013/01/educacion2002-1.pdf>. Consultado en mayo del 2021
- Díaz, Esther Susana, Díaz Gómez, Darwin Andrés. (2007). Una aproximación psicosocial al estrés escolar. Educación y Educadores [en línea], 10. Encontrado en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=83410203>
- Duve, Alex (2020). ¿Aprendizaje híbrido? Qué debo saber como docente. Encontrado en: [//www.youtube.com/watch?v=cutTiQNcHXg](https://www.youtube.com/watch?v=cutTiQNcHXg) [Consultado en mes de año]
- Evans, James R. y Lindsay, William M. (2005). *Administración y control de la calidad*. Séptima edición. Ciudad de México: Cengage Learning.
- Garbanzo Vargas, Guiselle (2007). Factores asociados al rendimiento académico en estudiantes universitarios, una reflexión desde la calidad de la educación superior pública. *Revista Educación*, 1(31), 43-63. <http://revistas.ucr.ac.cr/index.php/educacion/article/view/1252>
- García, Fernando; Juárez, Saúl y Salgado, Lorenzo (2018). Gestión escolar y calidad educativa. *Revista Cubana de Educación Superior*, 37(2), 12-27. http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0257-43142018000200016
- Gómez, José Antonio (2020). ISO 21001, herramienta de gestión en el sector educativo. *AENOR. Revista de la Evaluación de la Conformidad*, 359. <https://revista.aenor.com/359/iso-21001-herramienta-de-gestion-en-el-sector-educativo.html>
- González López, Ignacio (2006). Dimensiones de evaluación de la calidad universitaria en el Espacio Europeo de Educación Superior. *Electronic Journal of Research in Educational Psychology*, 4(3), 445-468. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=293121929001>
- Gutiérrez Pulido, Humberto (2005). Introducción a ISO-9001: 2008.

- En H. Gutiérrez, *Calidad total y productividad* (pp. 75.94). México: McGraw Hill.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6a. ed. --.). México D.F.: McGraw-Hill.
- ISOtools (2018). Puntos clave de la ISO 21001:2018 para el Sistema de Gestión para Organizaciones Educativas. Encontrado en: <https://www.isotools.org/2020/06/12/puntos-clave-de-la-iso-210012018-para-el-sistema-de-gestion-para-organizaciones-educativas/> [Consultado en mayo 2021]
- Malhotra, N. (2008). Completion Time and Response Order Effects in Web Surveys, *Public Opinion Quarterly*, Volume 72, Issue 5, 914–934, <https://doi.org/10.1093/poq/nfn050>
- Marchesi, Álvaro y Martín, Elena (1998). *Calidad de la enseñanza en tiempos de cambio*. Madrid: Alianza.
- Martínez Rizo, Felipe (2008). Hacia un sistema nacional de evaluación educativa. Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación. Encontrado en: <https://prezi.com/p/ar73loxjp0bx/hacia-un-sistema-nacional-de-evaluacion-educativa/> [Consultado mayo 2021]
- Montaño Larios, José Jesús (2003). *ISO 9001.2000. Guía práctica de normas para implantarlas en la empresa*. Ciudad de México: Trillas.
- Münch Galindo, Lourdes y Salazar, Gabriel (2006). *Más allá de la excelencia y la calidad*. Ciudad de México: Trillas.
- Rosales-Gracia, Sandra; Gómez-López, Víctor; Durán-Rodríguez, Socorro; Salinas-Fregoso, Margarita y Saldaña-Cedillo, Sergio (2008). Modalidad híbrida y presencial. Comparación de dos modalidades educativas. *Revista de la Educación Superior*, 37(148), 23-29. https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-27602008000400002
- Salinas Gutiérrez, Agapito; Morales Lozano, Juan Antonio y Martínez-Cambor, Pablo (2008). Satisfacción del estudiante y calidad universitaria: un análisis explicatorio en la unidad académica multidisciplinaria agronomía y ciencias de la Universidad Autónoma de Tamaulipas, México. *Revista de Enseñanza Universitaria*, 31, 39-55. <http://institucional.us.es/revistas/universitaria/31/4SalinasGuti.pdf>
- Sandoval Estupiñán, Luz Yolanda (2006). El ser y el hacer de la organización educativa. *Educación y Educadores*, 9(1), 33-53. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=83490104>

- Sandoval López, Pablo (2014). *Administración Integral para la Calidad*. Guadalajara: Instituto de Administración de Calidad y Servicios, S. C. <https://vdocuments.mx/pablo-sandoval-lopezadministracion-integral-para-la-calidad.html?page=13>
- Sinclair, Jollean K. (2014). An empirical investigation of student satisfaction with college courses. *Research in Higher Education Journal*. <http://www.aabri.com/manuscripts/131693.pdf>
- Sotomayor, Ignacio (2002). Calidad y la productividad de las organizaciones en México. México: Editorial.
- Surdez Pérez, Edith Georgina; Sandoval Caraveo, María del Carmen y Lamoyi Bocanegra, Clara Luz (2018). Satisfacción estudiantil en la valoración de la calidad educativa universitaria. *Educación y educadores*, 1(21), 9-26. <https://educacionyeducadores.unisabana.edu.co/index.php/eye/article/view/7769/4721>
- Twigg, Carol, A. (2001). Tracking the Competition. Association for Computing Machinery. May 2001. 6-10. <https://doi.org/10.1145/375348.375969>.
- Universidad de Guadalajara (2020). Circular n.º # de la Secretaría General. <http://www.secgral.udg.mx/sites/archivos/circulares/Circular%2011%202020.PDF>
- Universitat Pompeu Fabra (2020). Aprendizaje Híbrido. Encontrado en: <https://www.upf.edu/es/web/usquid-etic/aprenentatge-hibrid> [Consultado en mayo 2021]
- Vergara Schmalbach, Juan Carlos y Quesada Ibargüen, Víctor Manuel (2011). Análisis de la calidad en el servicio y satisfacción de los estudiantes de Ciencias Económicas de la Universidad de Cartagena mediante un modelo de ecuaciones estructurales. *Revista Electrónica de Investigación Educativa*, 13(1), 108-122. <http://redie.uabc.mx/vol-13no1/contenido-vergaraquesada.html>

Metodologías activas para la enseñanza del presupuesto público en los programas de Contaduría Pública en Colombia¹

Martha Patricia Pinilla Sánchez^a

Elizabeth Oviedo^b

Información del artículo

Recibido: 09/08/2022

Aceptado: 31/10/2022

Clasificación JEL:

H52 - H75 - 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.n26a6>

Sugerencia de citación

• Pinilla, M., & Oviedo, E. (2022). Metodologías activas para la enseñanza del presupuesto público en los programas de Contaduría Pública en Colombia. Revista Visión Contable, 26, pp. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a6>

Active Methodologies for teaching of public Budget in Public Accountancy Programs in Colombia

Resumen

El propósito de este trabajo es presentar los aspectos relevantes de las metodologías activas en la enseñanza del presupuesto público, dirigidas a la formación de contadores públicos en Colombia. A partir de la revisión de la literatura y la normatividad relacionada con el tema, se evidencia que las metodologías activas permiten generar un aprendizaje significativo, relacionado con el presupuesto público, en estudiantes de Contaduría Pública. En este sentido, se advierte la necesidad que los docentes incluyan las metodologías activas dentro de su labor, para formar profesionales con autonomía, pensamiento crítico, trabajo cooperativo, habilidades comunicativas y creatividad.

Palabras clave

Presupuesto público, metodologías activas, gamificación, aprendizaje basado en problemas

Abstract

The purpose of this work is to present the relevant aspects of the active methodologies in the teaching of the Public Budget aimed at the training of Public Accountants in Colombia. From the review of the literature, it is shown how active methodologies allow generating significant learning for the teaching of the public budget in Public Accounting students. The need for teachers to include within their work, active methodologies to train professionals with autonomy, critical thinking, cooperative work, communication skills and creativity is noted.

Keywords

Public Budget, Active Methodologies, Gamification, Significant learning

¹ Este trabajo se deriva del proyecto de investigación "El currículo de los programas de contaduría pública del país", financiado por la Universidad Cooperativa de Colombia y auspiciado por la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública (ASFACOP); y del proyecto de investigación "Propuesta pedagógica basada en las metodologías activas para la enseñanza del presupuesto público a los estudiantes de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Minuto de Dios sede Lérída Tolima", de la Maestría en Educación de la Universidad Cooperativa de Colombia.

^a Estudiante de la Maestría en Educación de la Universidad Cooperativa de Colombia. Correo: martha.pinillas@campusucc.edu.co. ORCID: 0000-0003-0829-0703

^b Docente investigadora de la Universidad Cooperativa de Colombia. Correo: elizabeth.oviedo@campusucc.edu.co. ORCID: 0000-0003-4630-8046

Introducción

Una de las debilidades identificadas recientemente en los sistemas educativos tiene que ver con las escasas competencias que desarrollan los individuos en su formación profesional para enfrentarse a los espacios laborales. Esto se ha evidenciado en los estudiantes de Contaduría Pública en Colombia, pues los recién egresados de las universidades ingresan al campo laboral con competencias insuficientes, debido a las falencias existentes, tanto en los programas curriculares como en las metodologías de enseñanza que, generalmente, se plantean desde una pedagogía tradicional en la que se imparten los contenidos teóricos y se asume a los estudiantes como depositarios de información, y no como sujetos activos que pueden construir un conocimiento empírico para desenvolverse adecuadamente en el ambiente laboral.

Sumado a lo anterior, los estudiantes se están enfrentando a los grandes cambios y transformaciones contables, producto de la globalización financiera y la apertura de los mercados internacionales, ante lo cual la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) emitió las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para el sector privado, y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), que se conciben como un conjunto de normas que posee un enfoque económico por medio del cual buscan crear una estructura estándar para el análisis, manejo y presentación de la información contable de las organizaciones que permita establecer parámetros y medidas comparativas, así como de armonización de la información financiera a nivel global (García *et al.*, 2017).

En el contexto colombiano, se desarrollaron nuevas normativas para implementar y adoptar los estándares internacionales (Romero, 2013), que se llevaron a cabo por medio de la convergencia de las NIIF y las NICSP, y se establecieron como medidas de obligatorio cumplimiento, tanto para el sector público como para el privado, supervisados por los organismos gubernamentales como la Contaduría General de la Nación y los ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo.

De acuerdo con Romero (2013), para la implementación de estas normativas se establecieron cuatro líneas de acción, bajo el enfoque de herramientas gerenciales del Estado moderno: “la estructura administrativa del Estado, la planeación y el presupuesto público, el sistema de contabilidad pública y el control del Estado” (p. 12). Estas se regirían por medio de los principios normativos, guías contables y técnicas, como lo detalla la Ley 2063 de 2020, en el artículo 6.

Estos cambios produjeron transformaciones en los planes de estudios de la carrera de Contaduría Pública en las universidades públicas y privadas de toda Colombia. Sin embargo, no han sido suficientes para afrontar los diferentes retos que asumen los contadores públicos recién egresados al incursionar en el campo laboral, lo cual ha evidenciado falencias en los procesos educativos de formación contable, con respecto a la enseñanza de los nuevos parámetros financieros del presupuesto público.

Sumado a esto, en los programas de Contaduría Pública se ha evidenciado que otra de las fallas para enfrentar el campo del trabajo se encuentra en el desarrollo de las competencias profesionales sobre presupuesto público (Fuertes Díaz y Cúrvulo Hassán, 2019). Al respecto, se identifica que la práctica educativa para la enseñanza de esta nueva estructura del presupuesto público sigue centrada en una modalidad tradicional, basada en explicaciones magistrales y, en ocasiones, debido a la complejidad de esta nueva forma de presentar la información contable, este método de enseñanza queda obsoleto.

En línea con lo anterior, se ha evidenciado que, debido a estas prácticas educativas, los estudiantes no se sienten motivados para aprender sobre estos temas, por lo que se hace urgente y necesario que, además de adecuar los contenidos teóricos conforme a los nuevos planteamientos del presupuesto público de orden nacional y territorial, se establezcan nuevas estrategias de enseñanza que sean innovadoras, motivadoras y que llamen la atención de los alumnos.

En el contexto universitario de Colombia, se han venido gestando diversas acciones pedagógicas con el fin de satisfacer las demandas educativas, dirigidas a la incorporación de las metodologías activas en los espacios educativos en todos los niveles, sin embargo, para que estos planteamientos tengan un impacto, se hace necesario que los docentes los incorporen de manera apropiada en sus prácticas pedagógicas (Vesga y Vesga, 2012).

Por último, se ha observado que quienes deciden usar estas metodologías, las incorporan como complementos o simplemente como un recurso más, conservando el tablero o la pizarra como el recurso principal. Por consiguiente, los avances incorporados al sistema educativo colombiano han quedado en un lugar poco productivo, desde el que no se considera que los actuales estudiantes necesitan ser partícipes de la construcción de su conocimiento. Sin la debida orientación, dicha intención queda como un elemento aislado del proceso pedagógico.

Antecedentes

Uno de los antecedentes de este trabajo es la investigación realizada por Barocio *et al.* (2019) sobre el análisis de los métodos de aprendizaje de los estudiantes de Contaduría, que tuvo como objetivo identificar los diversos métodos de estudio a los que se exponen los estudiantes al momento de realizar las actividades extraclase, de forma autónoma e independiente, con el propósito de determinar las bases teórico-prácticas que permiten diseñar una guía de estudio orientada a minimizar las problemáticas de aprendizaje que presentan. Los resultados reflejan que las prácticas pedagógicas desarrolladas hasta el momento no han sido eficientes para promover en los estudiantes la autonomía del aprendizaje, en este sentido, solo el 10% de ellos, aproximadamente, señala que los métodos de enseñanza han sido excelentes, y la mayor proporción sugiere que han sido regulares.

Como conclusiones del estudio, las autoras expusieron que las metodologías de enseñanza y aprendizaje aplicadas en la carrera de Contabilidad, no cuentan con la efectividad necesaria para que los estudiantes desarrollen sus competencias profesionales, por lo que se hace necesario aplicar métodos innovadores que den respuesta a esta demanda y desarrollen habilidades prácticas, es decir, un aprendizaje real que se corresponda con las diversas técnicas de resolución de ejercicios necesarios en la profesión.

En este mismo orden de ideas, se encuentra la investigación llevada a cabo por Viloria (2020) sobre la enseñanza de las NICSP en un programa de Contaduría Pública del país, acreditado internacionalmente. En esta se planteó como propósito principal la integración de los métodos de enseñanza empleados en los diversos programas de Contaduría Pública a nivel nacional. Se desarrolló con una metodología de enfoque cuantitativo y de tipo descriptivo que empleó la técnica de análisis de contenido. Los resultados del estudio determinaron que solo el 50% de las universidades acreditadas internacionalmente ha actualizado sus planes de estudio conforme a las NICSP, no obstante, cuatro universidades sí las incorporan en la formación como espacios extras.

A pesar de esto, las metodologías aplicadas en la mayoría de los casos son tradicionales: clases magistrales, seminarios y trabajos en grupo, y las actividades más comunes son lecturas y análisis, destacando las estrategias de socialización, que se han convertido en una herramienta que permite a los estudiantes vivir nuevas experiencias de aprendizaje.

La investigación concluye que el análisis de los planes de estudio y estrategias de enseñanza permite comprender que, aunque los contenidos se encuentren actualizados, si las estrategias de enseñanza no se ajustan a las necesidades de los estudiantes, no logran ser comprendidos e interiorizados. Por esto, la autora sugiere transformar las prácticas pedagógicas a través de metodologías más actualizadas y llamativas para los estudiantes.

Otras de las investigaciones desarrollada en este ámbito, ha sido la presentada por Lancheros *et al.* (2020) sobre los efectos de la implementación de estrategias innovadoras aplicadas en los procesos de aprendizaje en el programa de Contaduría Pública de una universidad colombiana. En esta, se exponen las dificultades presentadas en los procesos de enseñanza y aprendizaje, específicamente en las metodologías empleadas en el aula de clases, que se han vuelto monótonas, poco interesantes y desmotivadoras, además de estar sujetas a bibliografía y autores que no se ajustan a la realidad.

Los resultados permitieron concluir que la inclusión de nuevas metodologías, que requieren el desarrollo de análisis por parte de los estudiantes, tiene gran efectividad, porque estas generan motivación, trabajo en equipo, voluntad para el aprendizaje, claridad de conceptos, comprensión de la temática, participación e integración durante el desarrollo de la clase, y proveen conocimientos reales del campo laboral.

Finalmente, se recoge la investigación de Marín (2017) que tuvo como objetivo identificar las fortalezas de la implementación de las metodologías activas en la enseñanza de los conocimientos contables. Para esta autora, “Las metodologías activas son comprendidas como los métodos, técnicas y estrategias utilizadas en el campo de la pedagogía por los docentes, para facilitar el aprendizaje del estudiante, mediante la diversificación de actividades, apoyados en la participación activa” (p. 8).

Además, la investigación describe y analiza las diversas metodologías activas, asunto que puede ser utilizado como insumo para la elaboración de propuestas educativas centradas en estas, que permitan a los estudiantes desarrollar sus competencias y habilidades, a través de la promoción de nuevos estilos de aprendizaje.

Concluye que los programas en el nivel universitario tienen como propósito la formación de competencias como autonomía, pensamiento crítico, trabajo cooperativo y multidisciplinar, habilidades comunicativas, actitud activa y participativa, creatividad, entre otras, que pueden alcanzarse a través de una adecuada implementación de las metodologías activas.

Marco teórico-conceptual

En este acápite se desarrollan los dos frentes temáticos de la investigación, en primer lugar, sobre la enseñanza y aprendizaje de las ciencias sociales, seguido de los apuntes teóricos sobre las metodologías activas:

Enseñanza y aprendizaje de las ciencias contables

La enseñanza se constituye como aquel proceso llevado a cabo por el docente, en el que se organiza la actividad cognoscitiva y formativa, con el propósito de que el estudiante llegue al aprendizaje (Meneses, 2015). En esta misma línea, de acuerdo con Nicoletti (2006), la enseñanza es comprendida como un sistema en el que interactúan diversas metodologías y procesos que permiten impartir un conjunto de conocimientos, principios o ideas de manera organizada, con el objetivo de que el estudiante desarrolle sus capacidades.

Desde el ámbito de la didáctica, la enseñanza se concibe como un proceso pedagógico orientado a la organización, planificación e implementación de diversas acciones que buscan consolidar la construcción del conocimiento. En este proceso, el principal responsable es el docente, quien se constituye como la base de la transmisión del conocimiento para el aprendizaje, sin embargo, esta no puede alcanzar sus objetivos e interacción si no se realiza de manera efectiva.

Ahora bien, haciendo énfasis en la enseñanza de la contabilidad en el nivel universitario, se identifica que ha estado centrada en métodos tradicionales, en los que se utiliza un modelo memorístico, el profesor es quien imparte el conocimiento, y se implementan actividades orientadas al desarrollo y práctica de registros contables (López Jara y Cañizares Roig, 2019), en las que el estudiante sigue siendo un sujeto pasivo.

En la actualidad, se reconoce que la enseñanza de la contabilidad requiere de procesos de reflexión y análisis en cada registro, transacción y estados financieros, con el propósito de que la información suministrada no sea solo para transmitir un conocimiento teórico, sino que permita desarrollar en los estudiantes las capacidades para tomar decisiones sobre estos, por ello, la creatividad del docente al planificar la práctica pedagógica resulta fundamental para la obtención de resultados adecuados de aprendizaje. En tal sentido, se hace necesario una planificación previa de los contenidos, actividades y recursos que pueden ser empleados, así como el conocimiento

de los estilos de aprendizaje de los estudiantes, para establecer las herramientas didácticas apropiadas para la construcción de un conocimiento significativo y realmente competente (López Jara y Cañizares Roig, 2019).

Para autoras y autores como Cardona Restrepo *et al.* (2016); Rocha Rodríguez y Martínez González (2016), y Carrizo (2016), la enseñanza de esta disciplina se encuentra relacionada más con una técnica que con una actividad intelectual, en correspondencia, el proceso pedagógico que se ha llevado a cabo hasta el momento ha restado significancia al proceso formativo del contador público, condicionando al estudiante a procurar un aprendizaje orientado por una secuencia de conceptos y procesos intelectuales y no por un adecuado ejercicio contable.

Por su parte, López Jara y Cañizares Roig (2019) señalan que las ciencias contables requieren de procesos de análisis y reflexión sobre los diversos registros contables, pues la información financiera resulta del interés de diversos sectores (accionistas, entidades financieras y fiscales, público en general, entre otros) y, en tal sentido, la enseñanza de la contabilidad debe estar orientada a desarrollar estas competencias.

En relación con estos aportes, Rincón Soto *et al.* (2015) consideran que los modelos pedagógicos empleados en la enseñanza de la contaduría pública, hasta el momento, se han abordado principalmente desde la reflexión y experiencia de cada docente, lo que visibiliza, entre otras problemáticas, que la actividad pedagógica se encuentra centrada en los contenidos que asigna el docente, quien debe cumplir con los requerimientos referidos en el currículo de la carrera en un tiempo establecido, condicionando el accionar de los individuos a tomar nota de los contenidos de manera rigurosa, para memorizarlos con la mayor precisión posible, y poder exponerlos en un examen, en tal sentido, la enseñanza de las ciencias contables se expresa como una articulación de conceptos para su reproducción.

En correspondencia, esta práctica ha exigido una transformación en la que se adapten nuevos modelos pedagógicos alternativos, que tengan un carácter constructivista, integrativo, cognitivo, estructural y activo, para que los estudiantes no solo adquieran un conocimiento sino que lo construyan, y desarrollen competencias para el ejercicio de su profesión (Rincón Soto *et al.*, 2015).

Dentro de estos modelos pedagógicos transformativos de la enseñanza de las ciencias contables, las metodologías activas juegan un papel importante pues permiten a los individuos tener experiencias empíricas sobre los contenidos que deben adquirir en su formación profesional, es decir, estas metodologías promueven el aprendizaje más que la enseñanza, y la construcción

de conocimientos se centra en las habilidades que el estudiante puede desarrollar para comprender los procesos que lleva a cabo en los análisis contables, entre los que tiene gran relevancia el presupuesto público.

En este sentido, Piñero Ramírez (2008) indica que la representación social forma un pensamiento social ya que surge del intercambio de pensamientos y acciones (comunicación) entre los integrantes de un grupo determinado, generando una forma de adquirir y expresar conocimiento, para lo que es fundamental que exista reciprocidad (docente-estudiante y estudiante-estudiante) de conocimiento y experiencias en el desarrollo del proceso de enseñanza.

En lo que respecta a la enseñanza del presupuesto, Gutiérrez Ramírez *et al.* (2016) lo definen como una herramienta que sirve para planificar sistemáticamente la previsión de los gastos y los ingresos relativos a una persona, institución o país. Además, se entiende el presupuesto público como aquel que elaboran el Gobierno nacional, las entidades públicas del orden nacional y territorial, y las empresas descentralizadas, para gestionar las finanzas de las diversas dependencias; y en el que se cuantifican los recursos que requieren la operación, inversión y servicio del gasto público.

Así, la elaboración del presupuesto público permite al Gobierno establecer prioridades y evaluar la consecución de sus objetivos. En definitiva, un presupuesto público es “Un instrumento de carácter financiero y económico, que permite a la autoridad estatal planear y programar los ingresos y gastos públicos, de tal modo que su evolución se aproxime en la mayor medida posible a las proyecciones realizadas” (Gutiérrez Ramírez *et al.*, 2016, p. 11).

En el proceso de formación del contador público, la enseñanza del presupuesto público ha sido uno de los programas o de las materias que más dificultades presenta, ya que las prácticas pedagógicas siguen atadas a procesos tradicionales en los que solo se transmiten conocimientos teóricos, sin promover el análisis, la reflexión y el intercambio de experiencias y conocimientos de los estudiantes.

En consecuencia, la enseñanza de esta materia está centrada en el análisis de las teorías y herramientas de contabilidad y presupuesto empleadas en el ámbito público, con el objetivo de establecer la relación entre las políticas públicas y el proceso del presupuesto público (García González, 2017). Su estructura conceptual comprende el análisis, preparación y ejercicio del presupuesto; las reformas presupuestarias, el manejo del presupuesto público y el proceso de aprobación; la naturaleza del presupuesto público y el desarrollo de políticas públicas en el presupuesto.

De igual manera, Piña Osorio y Cuevas Cajiga (2004) consideran que el conocimiento del sentido común y el científico son excluyentes, ya que son adquiridos y expresados en escenarios distintos, pero las representaciones sociales se centran en el conocimiento del sentido común (expresiones de la calle y la casa), y conllevan a intercambiar un conocimiento poco explorado, y que puede ser utilizado en el proceso de enseñanza, pues comprende un compendio de ideas, saberes y discernimiento que organiza, estructura e interpreta cada ser humano de acuerdo con su entorno social y su diario vivir, es decir, es un conocimiento práctico que permite al sujeto explicar una situación, idea o acontecimiento, y también le insta a actuar ante una problemática.

Metodologías activas

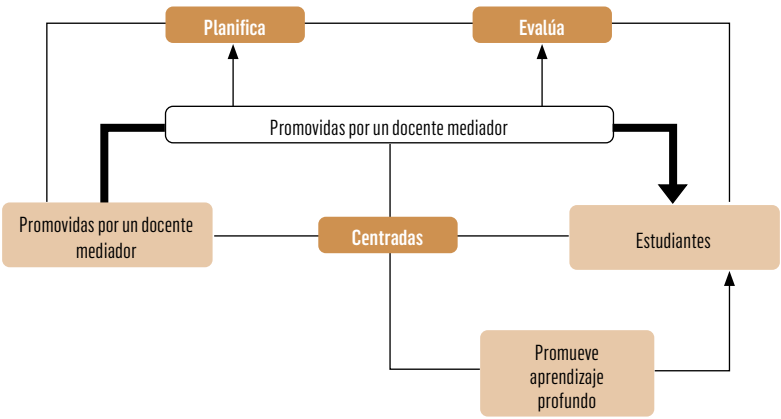
Se reconoce que son aquellas prácticas pedagógicas que proponen procesos de enseñanza dinámicos, participativos e interactivos, cuyo propósito está orientado a un aprendizaje para la vida. En este tipo de metodologías, el estudiante debe enfrentarse a una información que le posibilite, a través del análisis y la síntesis, generar un nuevo conocimiento por sí mismo (Quintero, 2018).

Hoy en día, se ha evidenciado un gran crecimiento de estos modelos de aprendizaje en todos los niveles educativos, con el propósito de transformar la práctica pedagógica tradicional por una de carácter más activo, en la que el estudiante sea el protagonista de la construcción de su conocimiento. Las metodologías activas también favorecen la adaptación del proceso pedagógico a las diversas necesidades y características de los estudiantes, y a la variedad de los propósitos de enseñanza (Quintero, 2018). De acuerdo con Granados Romero *et al.* (2020), estas “Otorgan a los estudiantes protagonismo, dotándolos de mayor motivación, participación, cooperación, autonomía y, sobre todo, haciéndolo[s] más consciente[s] de su aprendizaje, pudiendo utilizar este fuera del aula” (p. 346).

Por su parte, Silva Quiroz y Maturana Castillo (2017) describen las metodologías activas como métodos, técnicas y estrategias empleadas por el docente para transformar el proceso de enseñanza en acciones que fomenten la participación activa de los estudiantes, y que conlleven a un aprendizaje significativo, es decir, se fundamentan principalmente en el desarrollo de actividades más que en el de contenidos, lo que implica plantear ejercicios formativos bajo la propuesta constructivista.

Estos autores señalan también que las metodologías activas inducen a un proceso formativo sistemático (ver figura 1) en el que el docente adquiere un rol mediador, que incentiva el desarrollo del proceso de aprendizaje profundo, facilitando la participación, cooperación creatividad y reflexión sobre la actividad que se lleva a cabo.

FIGURA 1. Proceso sistémico de las metodologías activas



Fuente: Silva Quiroz y Maturana Castillo (2017).

En ese sentido, el empleo de estas metodologías conlleva a centrar el proceso pedagógico directamente en el estudiante, desarrollando un mayor nivel de compromiso, favoreciendo la autonomía y generando competencias que le permiten aprender a aprender, en colaboración con su grupo de trabajo. Esto implica que las metodologías activas entregan el rol protagónico al estudiante para fortalecer su aprendizaje colaborativo y autónomo, favoreciendo el desarrollo de habilidades de orden superior como el autoaprendizaje, el razonamiento, las habilidades metacognitivas, el pensamiento crítico, entre otras, que no serán útiles solo para la vida académica sino también para el ejercicio profesional (Silva Quiroz y Maturana Castillo, 2017).

El proceso de aprendizaje centrado en las metodologías activas se fundamenta en el desarrollo de las actividades y permite que los estudiantes tengan mayor implicación en la construcción de conocimiento; se acerquen

a un aprendizaje basado en la colectividad, es decir, cooperativo y colaborativo; desarrollen autonomía académica y puedan tomar decisiones sobre los elementos relevantes de su aprendizaje; fortalezcan competencias relacionadas con procesos de búsqueda, selección y manejo de información; y reciban una formación y conocimientos para la vida (Silva Quiroz y Maturana Castillo, 2017).

En resumen, estas metodologías promueven un aprendizaje centrado en el estudiante, en el que se transforma la práctica de la enseñanza, pasando de la transmisión de conocimiento a una fundamentada en la construcción de este, y centrada en el autoaprendizaje. Todas generan gran variedad de oportunidades para llevar a cabo una práctica educativa activa y significativa en la que se promuevan el razonamiento y la experiencia. Para efectos de esta investigación, se considerarán las prácticas de estudio de caso, ABP y gamificación.

Aspectos metodológicos

Se trata de un trabajo de corte cualitativo, basado en la revisión documental: bibliográfica y normativa, para comprender, de manera integral, la relevancia de las metodologías activas y su consecuente uso en la enseñanza del presupuesto público en Colombia.

Para la revisión bibliográfica se utilizaron bases de datos académicas especializadas como Scopus, Redalyc y Dialnet, mientras que, para la revisión normativa, se acudió a bases de datos jurídicas de libre acceso.

Resultados

En el proceso de búsqueda de material jurídico se encontró un conjunto de normatividad relacionado con el presupuesto público en Colombia. En ese sentido, se llevó a cabo un compendio normativo (ver tabla 1) que comprende desde directrices establecidas en la Constitución Política, hasta leyes, decretos, resoluciones y circulares sobre el tema.

Tabla 1. Normatividad legal vigente sobre presupuesto público	
Normatividad	Objeto o descripción
Constitución Política de Colombia de 1991	Título XII. Del régimen económico y de la hacienda pública Capítulo II. De los planes de desarrollo Capítulo III. Del presupuesto Capítulo IV. De la distribución de los recursos y de las competencias Capítulo V. De la finalidad social del Estado y de los servicios públicos
Ley 111 de 1996	Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto.
Ley 715 de 2001	Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros.
Ley 819 de 2003	Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones.
Ley 1473 de 2011	Por medio de la cual se establece una regla fiscal y se dictan otras disposiciones.
Ley 1483 de 2011	Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal para las entidades territoriales.
Ley 1530 de 2012	Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías.
Ley 2159 de 2021	Por la cual se decreta el presupuesto de renta y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 01 de enero al 31 de diciembre de 2022.
Decreto 115 de 1996	Por el cual se establecen normas sobre la elaboración, conformación y ejecución de los presupuestos de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y de las Sociedades de Economía Mixta sujetas al régimen de aquellas, dedicadas a actividades no financieras.
Decreto 568 de 1996	Por el cual se reglamentan las Leyes 38 de 1989, 179 de 1994 y 225 de 1995 Orgánicas del Presupuesto General de la Nación.
Decreto 630 de 1996	Por el cual se modifica el Decreto 359 de 1995 (sobre reglamento del Programa Anual Mensualizado de Caja, reservas presupuestales y cuentas por pagar).
Decreto 4730 de 2005	Por el cual se reglamentan normas orgánicas del presupuesto.
Decreto 1957 de 2007	Por el cual se reglamentan normas orgánicas del presupuesto y se dictan otras disposiciones en la materia.
Decreto 4836 de 2011	Por el cual se reglamentan normas orgánicas del presupuesto y se modifican los Decretos 115 de 1996, 4730 de 2005, 1957 de 2007 y 2844 de 2010, y se dictan otras disposiciones en la materia.
Decreto 2674 de 2012	Por el cual se reglamenta el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación. (Especialmente lo establecido en el artículo 6).
Decreto 1068 de 2015	Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público.

Normatividad	Objeto o descripción
Resolución Reglamentaria Orgánica No. 0048 de 2021 de la Contraloría General de la República	Por la cual se modifica el plazo para la aplicación del Régimen de Contabilidad Presupuestal Pública (RCP) a los particulares que manejen fondos o bienes públicos, se adopta la versión 3.0 del Catálogo Integrado de Clasificación Presupuestal (CICP), se prorroga el término para el reporte de la programación y ejecución del presupuesto ordinario y del presupuesto del Sistema General de Regalías, para el primer y segundo trimestre de la vigencia 2021, y se autoriza la apertura de la plataforma CHIP de las categorías CGR Presupuestal, CGR Regalías y CGR Personal y Costos de la vigencia 2020.
Circular Externa n.° 43 de 2008 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Asunto: reservas presupuestales y vigencias futuras, para entidades territoriales.
Circular Externa n.° 05 de 2009 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.	Asunto: vigencias futuras para proyectos y su financiación, para entidades territoriales.
Circular conjunta n.° 01 de 2010 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Procuraduría General de la Nación y la Contraloría General de la República	Asunto: vigencias futuras, para entidades territoriales.

Fuente: elaboración propia

Por su parte, la revisión de literatura determinó la importancia de innovar el proceso educativo e implementar metodologías activas en los programas de Contaduría Pública. Sobre los esfuerzos didácticos que se llevan a cabo en la enseñanza del presupuesto público no se han encontrado referentes directos, no obstante, el trabajo más reciente en materia de los procesos pedagógicos de las ciencias contables es el presentado por Rincón *et al.* (2015) en el que destacan que estos procesos se han centrado en la transmisión de información y requieren ser transformados por metodologías activas que promuevan el desarrollo de competencias para un adecuado ejercicio profesional.

Labrador Piquer y Andreu Andrés (2008) sostienen que las metodologías activas ayudan a la adquisición de conocimientos especializados, promoviendo la participación activa del estudiante y el interés por su propio aprendizaje, transformando la práctica pedagógica en un vehículo que facilita la construcción autónoma del conocimiento y la producción de aprendizajes significativos.

Según Paños Castro (2017), las metodologías activas comprenden un conjunto de metodologías innovadoras fundamentadas, principalmente, en el aprendizaje constructivista, entre estas se pueden mencionar: el ABP, la gamificación, el aprendizaje por proyectos, el aula invertida, entre otros.

En este orden de ideas, se evidencia que la mejor manera de potenciar los procesos de enseñanza y aprendizaje de esta nueva modalidad de presupuesto público es incentivando a los estudiantes con metodologías que activen su pensamiento crítico y su participación, como en el caso del ABP y los estudios de caso.

De acuerdo con Hernández *et al.* (2012), las metodologías activas para la innovación en el aprendizaje pueden entenderse como aquellas herramientas de carácter pedagógico que incentivan procesos cognitivos en los estudiantes, que permiten la generación de nuevas formas y estrategias mentales para lograr la construcción de un conocimiento, y sobre las que el individuo es capaz de tomar decisiones, aspecto que tiene gran relevancia para el análisis y la interpretación del presupuesto público.

En tal sentido, es necesario considerar que la implementación de las metodologías innovadoras debe contar con una adecuada orientación y unos elementos metodológicos para potenciar los procesos cognitivos y de pensamiento de los estudiantes, llevándolos a desarrollar la construcción del conocimiento en el entorno con el que más se identifican, y en concordancia con las capacidades que han construido de manera intuitiva en el transcurso de su vida (Quintero, 2015).

A partir de lo anterior, y para profundizar sobre algunas de las metodologías activas utilizadas en la enseñanza, en la tabla 2 se hace una compilación de algunas de estas, los autores o autoras que las propusieron, y sus características.

Tabla 2. Metodologías activas

Metodología activa	Autor o autora	Características
Aprendizaje basado en problemas (ABP)	Morales Bueno y Landa Fitzgerald (2004)	• Estrategia de enseñanza-aprendizaje centrada en el estudiante. • Inicia con un problema real o realístico. • Busca la solución en grupos de trabajo, promoviendo una cultura de trabajo colaborativo. • El problema planteado debe ser retador, interesante, complejo y motivador para los estudiantes. • La complejidad del problema debe estar controlada por el docente (facilitador del aprendizaje), para evitar que los estudiantes se dividan el trabajo y se limiten a desarrollar solo una parte. • Estimula la adquisición de habilidades para identificar problemas y ofrecer soluciones adecuadas, promoviendo el pensamiento crítico. • Conduce a los estudiantes a tomar decisiones o a hacer juicios basados en hechos y en información lógica y fundamentada.
Gamificación	Oliva (2016)	• Es una estrategia didáctica de enseñanza-aprendizaje. • Propone una manera lúdica de enseñar, que lleva al estudiante a reinventar la manera de aprender. • Fomenta la concentración, participación y dedicación de los estudiantes, ya que capta su atención. • Genera clases motivantes, innovadoras y utiliza las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) en el aula. • Cuenta con un mecanismo motivador que incluye puntajes, niveles, desafíos, premios y clasificaciones. • Se evalúa continuamente a los estudiantes sin que ellos lo sepan. • Conduce a los estudiantes a ser críticos, analíticos y reflexivos. • Genera una retroalimentación inmediata para incentivar al estudiante a seguir participando, y motivarlo a profundizar sus acciones en función de alcanzar las metas de aprendizaje establecidas. • El estudiante es el protagonista del hecho educativo. • Genera un mayor empeño del docente para relacionar la didáctica con las tecnologías.
Estudio de casos	Wassermann (1999)	• Los estudiantes aprenden a comunicar las ideas. • Se analizan problemas complicados de modo más crítico. • Mejora la capacidad de tomar decisiones acertadas. • Los estudiantes se vuelven más curiosos y su interés por el aprendizaje se incrementa. • Aumenta el respeto por las opiniones, actitudes y creencias de los demás compañeros.

Metodología activa	Autor o autora	Características
		• Genera motivación por material de estudio extraclase. • Los temas de discusión en clase continúan fuera del aula. • Disfrutan más de las clases, ya que se vuelven interesantes.
Aprendizaje cooperativo	Johnson <i>et al.</i> (1999)	• Es una estrategia de enseñanza cooperativa, en la que los estudiantes trabajan juntos por alcanzar un objetivo común, generando una interdependencia positiva. • El trabajo conjunto maximiza su propio aprendizaje y el de los demás; los estudiantes se ayudan, respaldan, y felicitan entre sí. • El estudiante asume su responsabilidad y hace responsables a los demás de realizar un buen trabajo. • Todos los integrantes dirigen el proceso, son líderes. • Se les enseñan prácticas interpersonales y grupales, para funcionar como parte de un grupo y poder manejar los conflictos de manera constructiva. • Se realiza evaluación grupal para determinar qué acciones son positivas o negativas y tomar decisiones al respecto y, de esta manera, mejorar el proceso de aprendizaje y la eficacia del grupo.
Aprendizaje basado en proyectos	Larmer y Ross (2009 como se citaron en Sánchez, 2013)	• Es un conjunto de tareas de aprendizaje basado en la resolución de problemas. • Los estudiantes generan preguntas, debaten ideas, diseñan planes, investigan para recolectar datos, realizan conclusiones, exponen sus resultados y generan un producto final. • Los estudiantes adquieren autonomía y responsabilidad en su aprendizaje. • Su principal característica es que implica tareas basadas en la investigación, la lectura, la escritura, el debate y las presentaciones orales, que son un reto intelectual.

Fuente: elaboración propia

A partir de estas generalidades, se describirán en profundidad las tres metodologías priorizadas en la construcción de este artículo: estudio de casos, ABP y gamificación.

Estudio de casos

El estudio de casos es una metodología fundamentada en analizar, gestionar, buscar soluciones y tomar decisiones eficaces frente a una problemática planteada, que puede ser real o simulada (Jiménez Cortés, 2015). Su objetivo consiste en enfrentar a los estudiantes a una situación real de su futura profesión (Labrador Piquer y Andreu Andrés, 2008).

De acuerdo con Paños Castro (2017), esta metodología permite desarrollar competencias en el estudiante como el pensamiento crítico, la resolución de problemas, el trabajo cooperativo y en equipo, la toma de decisiones, el análisis crítico y reflexivo, la comunicación oral y escrita, la planificación, la visión de futuro, el razonamiento, la autonomía, entre otras.

El estudio de casos como estrategia didáctica promueve el desarrollo de las competencias cognitivas y se consolida como una herramienta eficaz para el proceso de enseñanza, que revela las habilidades que tienen los docentes de hoy en día para innovar en los ambientes de aprendizaje, y genera en los estudiantes el interés por la temática, reforzando y fortaleciendo el proceso de enseñanza al modificar las acciones de la práctica docente por la implementación de estrategias didácticas de aprendizaje. Además, impulsa el desarrollo cognitivo por medio del aprendizaje y la participación de los estudiantes al interactuar en contextos reales o simulados, y al aplicar técnicas de análisis, interpretación, argumentación y toma de decisiones hacia la solución de problemas (Martelo *et al.*, 2017).

De acuerdo con Delgado Benítez (2018), el estudio de caso consiste en un análisis integral y complejo de un hecho problema o situación de la vida real, con la finalidad de interpretarlo, analizarlo, conocerlo, generar hipótesis a partir de este, contrastar datos, resolverlo y construir conocimientos en el proceso. Esta ha sido una de las metodologías más aplicadas para aprender sobre hechos reales, principalmente si se requiere argumentar sobre situaciones causales complejas y aportar contribuciones valiosas. En tal sentido, se puede señalar que se adapta a la realidad y adquiere características específicas, en consonancia con el contexto en el que se desarrolla y la finalidad por la cual se lleva a cabo.

El estudio de casos no posee una estructura metodológica estándar para su implementación, ya que una misma situación o estudio puede derivar en diferentes modalidades, estrategias, planteamientos y percepciones, por tanto, resulta primordial que se especifique el tema sobre el cual se desea trabajar, pues su diseño dependerá de la dinámica que emerja.

Es importante considerar, cuando se aplica esta metodología y surgen preguntas o interrogantes que dan inicio al proceso analítico, el establecimiento de proposiciones teóricas y de unidades de análisis, con el objetivo de que el estudiante se oriente hacia el verdadero propósito pedagógico (Delgado Benítez, 2018).

Guíñez *et al.* (2017) señalan que existen múltiples definiciones respecto a los estudios de casos, no obstante, destacan tres elementos fundamentales que caracterizan esta metodología: presenta situaciones reales o que evidencian un fenómeno empírico; deben existir variedad de datos o información para el análisis; implica toma de decisiones por parte del estudiante, en función de plantear soluciones a una problemática.

En este sentido, es necesario que la situación que va a trabajarse desde esta metodología se adapte, sin dejar de ser estimulante y motivadora para el alumnado pues esto es clave para lograr un aprendizaje significativo, por ello, un buen estudio de casos debería ser “Verosímil o creíble, provocador, generador de curiosidad, conciso, sin exceso de narrativa y tecnicismos; cercano, en contextos del entorno más próximo; y ambiguo” (Guíñez *et al.*, 2017, p. 46).

Aplicando correctamente esta metodología, el aula de clases se convierte en un laboratorio de exploración que se aproxima lo más posible a la realidad laboral, y que plantea soluciones a situaciones comunes de la profesión.

Aprendizaje Basado en Problemas (ABP)

Es concebido como “Un tipo de metodología activa de enseñanza, centrada en el estudiante, que se caracteriza por producir el aprendizaje del estudiante en el contexto de la solución de un problema auténtico” (Marra *et al.*, 2014, p. 221).

Esta metodología tiene su fundamentación en la obra de John Dewey, quien subraya la importancia del aprendizaje por medio de la experiencia en el mundo real, donde los estudiantes pueden encontrar situaciones problemas que estimulan su aprendizaje, por medio del razonamiento que se establece en la búsqueda de soluciones y la aplicación de elementos que los ayudan a comprobar su conocimiento. También, se sustenta en la teoría sociocultural de Lev Vygotsky, quien resalta la importancia de la participación del estudiante en el contexto sociocultural, a través del que intercambia ideas y pensamientos con el propósito de resolver problemas (Eggen y Kauchak, 2009).

Marra *et al.* (2014) especificaron un conjunto de características que describe el ABP. Se enuncian algunas de estas: los contenidos y el desarrollo de las competencias son organizadas en función de problemas reales; el aprendizaje se centra en el estudiante, permitiéndole el desarrollo de sus procesos cognitivos y afectivos al investigar y resolver el problema planteado; la autodirección que demanda de los individuos el asumir responsabilidades para identificar los propósitos de aprendizaje, planificar el proceso de búsqueda, y procesamiento e integración de información; la autorreflexión que genera en los estudiantes la comprensión y la construcción del conocimiento, así como el ajuste de estrategias para mejorarlo; el aprendizaje colaborativo que promueve la interacción, el intercambio y la discusión entre los estudiantes con el propósito de construir un conocimiento colectivo; y el andamiaje docente, en el que su rol se fundamenta en orientar y facilitar el proceso de aprendizaje, guiando el razonamiento, la búsqueda, la integración de información y facilitando el trabajo en equipo.

En adición a esto, de acuerdo con Lino Carmona (2015), esta metodología enfrenta al estudiante a un complejo entramado de situaciones que debe asumir con autonomía, valiéndose de las habilidades sociales para construir nuevos significados y para la resolución de problemas de la vida real. Se destaca el fomento de la inteligencia emocional que permite a los individuos desarrollar la capacidad para expresar adecuadamente sus emociones, comprendiéndolas, aceptándolas y gestionándolas de manera efectiva, aportando un ajuste socioacadémico al estudiante.

Para Díaz Barriga Arceo y Hernández Rojas (2010), existen tres fases para la implementación del ABP. La primera es una fase de preparación que se consolida a través de la identificación de los hechos y elementos que se construirán, como situación problemática, definición clara de los objetivos, y elaboración de las instrucciones y procedimientos de evaluación.

La segunda corresponde al establecimiento de la situación entre los estudiantes, incluye la presentación y explicación de la situación problemática, así como de los instrumentos que serán empleados para su evaluación, la conformación de los equipos de trabajo, la identificación de la problemática y sus posibles soluciones, la indagación de los conocimientos previos y de lo que necesita aprender el estudiante, y de lo que se propone en la metodología.

La tercera fase es de resolución de problemas y comprende el planteamiento de los objetivos; el establecimiento y desarrollo de las actividades en equipos para la búsqueda, selección y aplicación de la información que permitirá determinar las acciones a seguir en la búsqueda de soluciones a la

problemática; el planteamiento y desarrollo de las estrategias de solución; y la exposición de los resultados obtenidos.

Para Eggen y Kauchak (2009) la implementación del ABP en el aula se desarrolla en cinco etapas. En la primera se plantea e identifica la pregunta que llama la atención y genera un desafío para los estudiantes, despertando su interés y curiosidad.

En la segunda etapa se genera la hipótesis. Luego de establecido el interrogante, el estudiantado estará listo para iniciar el proceso que le permitiría dar respuesta. En este sentido, generar una hipótesis se establece como una tentativa de respuesta que provoca la activación cognitiva, a través de la exploración de los conocimientos previos, y el inicio en la construcción de esquemas mentales que posibilitarán pensar en alternativas para resolver el problema.

La tercera etapa corresponde al acopio de la información. El planteamiento de la hipótesis permite orientar la búsqueda de la información clave para plantear alternativas de solución de la problemática, promoviendo la metacognición. Esta fase se considera relevante pues estimula en el estudiante el desarrollo de las habilidades para organizar la información a través de esquemas, cuadros, gráficos, entre otros.

La evaluación de las hipótesis constituye la cuarta etapa. En este momento los estudiantes deben tener la capacidad de asumir su responsabilidad para evaluar las hipótesis planteadas por medio de los datos obtenidos, que en muchos casos pueden llegar a ser contradictorios. Esto significa una experiencia compleja para los estudiantes y requerirá una mayor comprensión y reflexión de su parte para comprender los hechos que ocurren en la vida real, permitiéndoles enfrentar situaciones ambiguas que demanden conclusiones tentativas, pero que garantizan una mayor competencia para involucrarse en el mundo real.

Por último, está la etapa de generalización que implica el razonamiento que permite generalizar los resultados en función de la información obtenida. Esta etapa ofrece oportunidades para que el estudiante reflexione sobre el proceso que ha llevado a cabo para construir un nuevo conocimiento y se plantee acciones para transferirlo a otras actividades, tanto del aula como de la vida cotidiana.

Finalmente, Luy-Montejo (2019) detalla que algunas de las ventajas del aprendizaje basado en problemas son: la motivación que incita al estudiante a interactuar con el contexto real en la búsqueda de soluciones a través de la interacción con su grupo; el establecimiento de conexiones sustantivas entre la información que ya posee el individuo y los conocimientos

que va construyendo durante la resolución de problemas, lo que deriva en un aprendizaje significativo reforzando su interés por la indagación; mayor retención y transferencia del conocimiento, pues se realiza a través de acciones prácticas en las que el individuo actúa de manera autónoma, siendo protagonista de la construcción de su aprendizaje; estimula el pensamiento crítico, reflexivo y creativo que implica la adquisición de habilidades para la identificación de problemas y la búsqueda de soluciones; promueve la integración de conocimientos y el aprendizaje cooperativo y colectivo, así como un proceso sistemático, integral y dinámico que permite la integración de diversas disciplinas; promueve el desarrollo de las habilidades sociales a través de la interacción el trabajo en equipo, el intercambio de ideas y el compartir de experiencias; impulsa la evaluación formativa y la reflexión, a través de la autoevaluación y la coevaluación, que permiten identificar y corregir los errores para el restablecimiento de estrategias en función de alcanzar las metas personales.

La gamificación

Se fundamenta en el empleo de elementos de diseño de videojuegos, en contextos diversos a la recreación, para hacer que la actividad sea más divertida, atractiva y motivadora (Deterding, 2012). Así mismo, Burke (2012) plantea que la gamificación permite el desarrollo de habilidades y comportamientos en el área al que está destinado el juego.

Estos conceptos pueden resumirse en el postulado de Kapp *et al.* (2001) quienes sostienen que la gamificación se refiere a la implementación de mecánicas de juegos en ámbitos no lúdicos con el propósito de estimular y motivar la cooperación, la competencia y el desarrollo de capacidades entre los jugadores. Por su parte, Ortiz-Colón *et al.* (2018) agregan que la gamificación se sustenta en la motivación, que consiste en despertar el interés y el entusiasmo de los individuos para contribuir con sus capacidades y habilidades a una misión colectiva.

En el ámbito educativo, la gamificación se constituye como una metodología pedagógica que involucra los juegos en el proceso formativo con el objetivo de generar mejores resultados en la construcción de conocimientos, la ejecución de acciones concretas, la mejora de habilidades y el desarrollo de capacidades (Hierro y Marín, 2013). Según Carolei *et al.* (2016), la gamificación se encuentra relacionada con un proyecto

didáctico contextualizado y de transformación del proceso de enseñanza y aprendizaje.

Para Ortiz-Colón *et al.* (2018), esta metodología favorece los intereses de los estudiantes, lo que permite trabajar mediante proyectos en grupo, tomar decisiones, cooperar y competir, sintiendo que la educación recibida es atractiva. Esto se logra por medio de diversas técnicas y dinámicas de juego, pero es importante que exista una interacción controlada entre los objetivos de aprendizaje, el interés que muestra el estudiante y el proceso lúdico.

Así pues, la gamificación se ha convertido en una herramienta pedagógica que transforma el proceso enseñanza-aprendizaje en una actividad inmersiva en la que los estudiantes construyen su conocimiento por medio del disfrute y la diversión, a partir de la sensación de que están involucrados directamente en una acción.

Hunter (2017) señala que, en este proceso, el docente presenta nuevos escenarios y situaciones para que los alumnos respondan interpretando datos y simbologías, para ello, puede plantearse el aprendizaje mediante preguntas y retos, buscando que los estudiantes cumplan con los objetivos de conocimiento establecidos en el currículo, y el resultado final deberá enfocarse en estructuras que el estudiante elabora con los datos recogidos.

Gallego *et al.* (2014) manifiestan que la gamificación se vincula estrechamente con el ABP involucrando a los estudiantes en proyectos complejos cercanos a la realidad, en línea con las necesidades demandadas en el contexto pedagógico, y propone actividades en las que el individuo juega un papel protagónico, además de involucrar procesos de aprendizaje colaborativos y cooperativos.

En definitiva, tomando en cuenta los planteamientos de Prósperi *et al.* (2016), los principios fundamentales de la gamificación se basan en cautivar, motivar y aprender por medio de la experiencia, implicando la participación y exposición del individuo. Además, esta metodología se encuentra fortalecida por la implementación de la tecnología como elemento fundamental para el desarrollo de la actividad, potenciando la adaptabilidad instructiva. Así, la gamificación se encuentra signada por el trabajo cooperativo y las TIC como elementos de soporte que estimulan la motivación intrínseca de los individuos, convirtiéndola en elemento de satisfacción sobre las demandas pedagógicas de los estudiantes, lo que se reflejará en mayores niveles de compromiso, autonomía, deseo de competencia y aprendizaje.

Conclusiones

Los cambios normativos en materia contable obligan a innovar en los procesos pedagógicos de la enseñanza del presupuesto público, por lo cual, los docentes deben implementar nuevas estrategias de enseñanza en el aula (sea en modalidad presencial o virtual), a través de las metodologías activas, con la finalidad de generar un aprendizaje significativo en los estudiantes y mejorar su desempeño académico para la adecuada inserción en el campo laboral de la contaduría pública.

La implementación de estas metodologías también contribuirá en la formación de profesionales autónomos, con pensamiento crítico, capacidad para trabajar en equipo, comunicación asertiva, innovadores y creativos; capaces de enfrentar los problemas sociales.

Referencias

- Barocio Torres, A. I., Camacho Gudiño, C. y Silva Vázquez, P. (2019). Análisis de métodos de aprendizaje de los estudiantes de la Licenciatura en Contaduría. *Global Conference on Business and Finance Proceedings*, 14(2), 227-233. <https://acortar.link/vePKie>
- Burke, B. (2012). *Gamification 2020: what is the future of gamification?* Encontrado en: <https://www.gartner.com/en/documents/2226015#:~:text=Summary,personal%20development%20and%20customer%20engagement> Consultado en noviembre del 2021.
- Cardona Restrepo, Lelia Marcela, Varón Gómez, María Camila, Bonilla Solórzano, Ingrid Tatiana y Rincón Soto, Carlos Augusto (2016). El “ser docente” en contabilidad. *Libre Empresa*, 13(2), 103-123. <https://doi.org/10.18041/libemp.2016.v13n2.26207>
- Carolei, Paula, Munhoz, Gislaine, Gavassa, Regina y Ferraz, Luci (2016). Gamificação como elemento de uma política pública de formação de professores: vivências mais imersivas e investigativas. *SBC – Proceedings of SBGames*. 1253-1256. <http://www.sbgames.org/sbgames2016/downloads/anais/157758.pdf>
- Carrizo, Walter (2016). Contabilidad y profesión: la evolución de la profesión de contador público y de las instituciones de enseñanza de la contabilidad en la República Argentina (1794-1960). Particularidades de la región patagónica. *De Computis: Revista Española de la Historia de la Contabilidad*, 12(23), 6-29. <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v12i23.10>
- Congreso de la República de Colombia (2001). Ley 715 de 2001. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4452>
- Congreso de la República de Colombia (2003). Ley 819 de 2003. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=13712>
- Congreso de la República de Colombia (2011). Ley 1473 de 2011. https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/ley_1473_2011.htm
- Congreso de la República de Colombia (2011). Ley 1483 de 2011. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=44949>
- Congreso de la República de Colombia (2012). Ley 1530 de 2012. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=44949>

- gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=47474
- Congreso de la República de Colombia (2020). Ley 2063 de 2020. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=149698>
- Congreso de la República de Colombia (2021). Ley 2159 de 2021. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=173408>
- Constitución Política de la República de Colombia [Const]. Arts. 339-370. Julio 7 de 1991 (Colombia). <http://www.secretariassenado.gov.co/constitucion-politica>
- Contraloría General de la República de Colombia (2021). Resolución reglamentaria orgánica n.º 0048 de 2021. <https://acortar.link/PehdTx>
- Delgado Benítez, Natalia (2018). *Estudio de casos como metodología innovadora de la economía en alumnos de 1º de Bachillerato* (Tesis de maestría), Universidad Católica de Murcia, Murcia. <http://repositorio.ucam.edu/bitstream/handle/10952/3837/Natalia%20Delgado%20Benitez.pdf?sequence=1>
- Deterding, Sebastian (2012). Gamification: designing for motivation. *Interactions*, 19(4), 14-17. https://www.researchgate.net/profile/Sebastian-Deterding/publication/244486331_Gamification_Designing_for_motivation/links/0a-85e53a049814673c000000/Gamification-Designing-for-motivation.pdf
- Díaz Barriga Arceo, Frida y Hernández Rojas, Gerardo (2010). *Estrategias docentes para un aprendizaje significativo. Una interpretación constructivista*. Ciudad de México: McGraw-Hill.
- Eggen, P. D., y Kauchak, D. P. (2009). *Estrategias docentes. Enseñanza de contenidos curriculares y desarrollo de habilidades de pensamiento*. Fondo de Cultura Económica.
- Fuertes Díaz, Marta Lucía y Cúrvulo Hassán, José Obdulio (2019). Contexto de desarrollo de la educación superior contable en Colombia. En Marta Lucía Fuertes Díaz (Ed.), *Oportunidades, necesidades y tendencias de la educación contable en Colombia* (pp. 23-54). Universidad Nacional Abierta y a Distancia. <https://doi.org/10.22490/9789586516327>
- Gallego, Francisco, Villagrà, Carlos, Satorre, Rosana, Compañ, Patricia, Molina, Rafael y Llorens, Faraón (2014). Panoràmica: *serious games, gamification* y mucho más. *ReVisión*, 7(2), 13-23. <https://rua.ua.es/dspace/>

- bitstream/10045/37972/1/148-1324-1-PB.pdf
- García González, José Héctor (2017). *Presupuesto Público. Guía didáctica del facilitador*. Ciudad de México: Universidad Latinoamericana. http://practicaprofesionales.ula.edu.mx/documentos/ULAONLINE/Maestria/ MAP/ACC574/Guias_blended/ACC574_F_Guia_BD.pdf
- García Carvajal, Santiago, Dueñas Casallas, Robinson y Mesa Torres, Antonio Hernando (2017). Una interpretación estratégica de las NIIF para pymes en Bogotá. *Revista Logos, Ciencia & Tecnología*, 9(1), 141–154. <https://doi.org/10.22335/rclct.v9i1.371>
- Granados Romero, John Fernando, Vargas Pérez, Catalina Vitelia y Vargas Pérez, Renán Alexander (2020). La formación de profesionales competentes e innovadores mediante el uso de metodologías activas. *Universidad y Sociedad*, 12(1), 343–349. <http://scielo.sld.cu/pdf/rus/v12n1/2218-3620-rus-12-01-343.pdf>
- Guíñez, Nataly, Cornejo, Edinson, Olguín, Constanza y Ceballos, Paulina (2017). Percepción de los estudiantes sobre la metodología estudio de casos. *RAN - Revista Academia y Negocios*, 3(2), 45–54. <https://acortar.link/JS5Va4>
- Gutiérrez Ramírez, Lucero, Téllez Benavides, Rosario y Galindo Castellanos, Yamil (2016). *Presupuesto municipal: una mirada didáctica*. Ciudad: OTI Impresos.
- Hernández Ruiz, Rubén, Pérez Juárez, Ma. del Rayo Isabel y Acosta Morales, Estela (2012). *Gestión del aprendizaje: referente innovador para la formación de académicos en la universidad veracruzana* [presentación de la conferencia]. II Congreso Internacional de Educación Superior, UNACH, México. <https://www.uv.mx/formacionacademica/files/2019/07/x4-referente-innovador.pdf>
- Hierro, Esther y Marín, Imma (2013). *Gamificación: El poder del juego en la gestión empresarial y en la conexión con los clientes*. Barcelona: Ediciones Urano.
- Hunter, David (2017). *Zombie-Based Learning: Geography Taught in Zombie Apocalypse*. Kickstarter. Encontrado en: <https://www.kickstarter.com/projects/hunterd/zombie-based-learning-geography-taught-in-zombie-a?ref=discovery&term=Zombie-Based%20Learning>. Consultado en noviembre de 2021.
- Jiménez Cortés, Rocío (Coord.) (2015). *Educación emprendedora: Programa TALOS para el desarrollo de la iniciativa emprendedora*

- en *Ciencias de la Educación*. Barcelona: Editorial Octaedro.
- Johnson, David W., Johnson, Roger T. y Holubec, Edythe J. (1999). *El aprendizaje cooperativo en el aula*. Buenos Aires: Editorial Paidós SAICF.
- Kapp, Karl M., Latham, William F. y Ford-Latham, Hester (2001). *Integrated Learning for ERP Success. A Learning Requirements Planning Approach*. City: CRC Press.
- Labrador Piquer, Ma. José y Andreu Andrés, Ma, Ángeles (Eds.) (2008). *Metodologías activas*. Valencia: Editorial UPV.
- Lancheros Juzga, Astrid Andrea, Velásquez Castro, Angie Lizeth y Marlio Laisea, Luis (2020). *Efectos en el proceso de aprendizaje generado por el uso de hechos reales a través del relato de historias en la formación del estudiante del programa contaduría pública de la Universidad Cooperativa de Colombia de Villavicencio* (Tesis de pregrado), Universidad Cooperativa de Colombia, Villavicencio. <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/28426>
- Lino Carmona, Rosa Ma. (2015). *Afronta-t: una experiencia innovadora con el alumnado de la facultad de Psicología de la Universidad de Málaga* (Tesis de doctorado), Universidad de Málaga, Málaga. https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/13811/TD_LINO_CARMONA_Rosa_Maria.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- López Jara, Ana Alexandra y Cañizares Roig, Marlene (2019). Diagnóstico sobre la metodología para la enseñanza de la Contabilidad en la Universidad Católica de Cuenca, Sede Macas. *Revista Cubana de Educación Superior*, 38(1). http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0257-43142019000100005
- Luy-Montejo, Carlos (2019). El Aprendizaje Basado en Problemas (ABP) en el desarrollo de la inteligencia emocional de estudiantes universitarios. *Propósitos y representaciones*, 7(2), 353-383. <http://dx.doi.org/10.20511/pyr2019.v7n2.288>
- Marín Ruiz, Ana María (2017). *Metodologías activas de aprendizaje* (Tesis de pregrado), Universidad de San Buenaventura Colombia, Medellín. http://bibliotecadigital.usbcali.edu.co/bitstream/10819/7265/1/Metodologias_Activas_Aprendizaje_Marin_2017.pdf
- Marra, Rose, Jonassen, David. H., Palmer, Betsy y Luft, Steve (2014).

- Why Problem-Based Learning Works: Theoretical Foundations. *Journal on Excellence in College Teaching*, 25(3-4), 221-238. https://www.albany.edu/cee/assets/Why_Problembased_learning_works.pdf
- Martelo, Raúl, Herrera, Kathy C., Meza-Andrade, Lina M., Gómez-Cotes, Carlos M. y Redondo-Cujia, Gustavo J. (2017). El estudio de casos como estrategia didáctica para el desarrollo de competencias cognitivas en estudiantes de Teoría General de Sistemas. *Revista Espacios*, 38(55), 2. <http://www.revistaespacios.com/a17v38n55/17385502.html>
- Meneses, Gerardo (2015). *El proceso de enseñanza-aprendizaje: el acto didáctico*. Universitat Rovira I Virgili. Encontrado en: <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/8929/Elprocesodeensenanza.pdf>. Consultado en noviembre de 2021.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2008). Circular externa n.º 43 de 2008. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=35004&dt=S>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2009). Circular externa n.º 05 de 2009. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=43565&dt=S>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público; Procuraduría General de la Nación y Contraloría General de la República (2010). Circular conjunta n.º 1 de 2010. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=43584>
- Morales Bueno, Patricia y Landa Fitzgerald, Victoria (2004). Aprendizaje basado en problemas. *Theoria*, 13, 145-157. http://campus.usal.es/~ofeees/NUEVAS_METODOLOGIAS/ABP/13.pdf
- Nicoletti, Javier Augusto (2006). Fundamento y construcción del acto educativo. *Docencia e Investigación: revista de la Escuela Universitaria de Magisterio de Toledo*, 31(16), 257-278. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2250538>
- Oliva, Herberth Alexander (2016). La gamificación como estrategia metodológica en el contexto educativo universitario. *Realidad y Reflexión*, 16(44), 108-118. <https://acortar.link/F6MGYx>
- Ortiz-Colón, Ana-M., Jordán, Juan y Agredal, Míriam (2018). Gamificación en educación: una panorámica sobre el estado de la cuestión. *Educação e Pesquisa São Paulo*, 44, 1-17. <http://dx.doi.org/10.1590/S1678-4634201844173773>

- Paños Castro, Jessica (2017). Educación emprendedora y metodologías activas para su fomento. *Revista Electrónica Interuniversitaria de Formación del Profesorado*, 20(3), 33-48. <http://dx.doi.org/10.6018/reifop.20.3.272221>
- Piña Osorio, Juan Manuel y Cuevas Cajiga, Yazmín (2004). La teoría de las representaciones sociales. Su uso en la investigación educativa en México. *Perfiles educativos*, 26(105-106), 102-124. http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0185-26982004000100005&script=sci_arttext
- Presidencia de la República de Colombia (1996). Ley 111 de 1996. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=5306>
- Presidencia de la República de Colombia (1996). Decreto 115 de 1996. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7215>
- Presidencia de la República de Colombia (1996). Decreto 568 de 1996. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74867>
- Presidencia de la República de Colombia (1996). Decreto 630 de 1996. https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Inversiones%20y%20finanzas%20publicas/Decreto_630_1996.pdf
- Presidencia de la República de Colombia (2005). Decreto 4730 de 2005. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=18712>
- Presidencia de la República de Colombia (2007). Decreto 1957 de 2007. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1376884>
- Presidencia de la República de Colombia (2011). Decreto 4836 de 2011. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=45148>
- Presidencia de la República de Colombia (2012). Decreto 2674 de 2012. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51199>
- Presidencia de la República de Colombia (2015). Decreto 1068 de 2015. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=72893>
- Prósperi, Carlos, Sabarots, Gustavo y Villa, Mauricio (2016). Uso de la gamificación para el logro de una gestión empresarial integrada. *Revista Perspectivas de las Ciencias Económicas y Jurídicas*, 6(2),

- 83-97. <http://dx.doi.org/10.19137/perspectivas-2016-v6n2a05>
- Quintero, K. (2015). *Metodologías activas en el contexto educativo latinoamericano* (Tesis de maestría), Universidad Santa María, Ibagué.
- Quintero, K. (2018). *Procesos de enseñanza transformativos en la educación del siglo XXI. Una mirada compleja a las metodologías activas*. Ciudad: UPEL.
- Piñero Ramírez, Silvia L. (2008). La teoría de las representaciones sociales y la perspectiva de Pierre Bourdieu: una articulación conceptual. *CPU-e, Revista de investigación Educativa*, (7), 1-19. <https://www.redalyc.org/pdf/2831/283121713002.pdf>
- Rincón Soto, Carlos Augusto, Lemos de la Cruz, Jorge Eduardo y Sánchez Cabrera, Samuel Alberto (2015). *Estrategias para la enseñanza de la contabilidad*. Ciudad de México: ECOE Ediciones.
- Rocha Rodríguez, Maritza Viviana y Martínez González, Ingrid Viviana (2016). Historia de la educación contable en Colombia: la aparición de las primeras escuelas y facultades de Contabilidad. *Activos*, 14(26), 101-122. <https://doi.org/10.15332/25005278/3973>
- Romero Romero, Enrique (2013). *Presupuesto público y contabilidad gubernamental* (sexta edición). Ciudad: ECOE Ediciones. <https://www.ecoedediciones.mx/wp-content/uploads/2017/04/Presupuesto-p%C3%BAblico-y-contabilidad-gubernamental-6ta-Edici%C3%B3n.pdf>
- Sánchez, J. (2013). *Qué dicen los estudios sobre el Aprendizaje Basado en Proyectos*. Encontrado en: https://www.estuaria.es/wp-content/uploads/2016/04/estudios_aprendizaje_basado_en_proyectos1.pdf. Consultado en octubre de 2021.
- Silva Quiroz, Juan y Maturana Castillo, Daniela (2017). Una propuesta de modelo para introducir metodologías activas en educación superior. *Innovación Educativa*, 17(73), 117-131. <http://www.scielo.org.mx/pdf/ie/v17n73/1665-2673-ie-17-73-00117.pdf>
- Vesga, Luz del Sol y Vesga, Juanita del Mar (2012). Los docentes frente a la incorporación de las TIC en el escenario escolar. *Revista Historia de la Educación Latinoamericana*, 14(19), 247-263. <https://doi.org/10.19053/01227238.1994>
- Viloria de la Torre, María Isabel (2020). *Enseñanza de las normas internacionales de contabilidad sector público en los programas de contaduría pública acreditados internacionalmente en Colombia*

(Tesis de pregrado), Universidad
de la Costa, Barranquilla.
[http://repositorio.cuc.edu.co/
handle/11323/7123](http://repositorio.cuc.edu.co/handle/11323/7123)

Wassermann, R. (1999).
Resource Bounded Belief
Revision. *Erkenntnis* 50,
429–446. [https://doi.
org/10.1023/A:1005565603303](https://doi.org/10.1023/A:1005565603303)

Ética y realidad económica: dilemas entre lo justo y lo legal para los contadores públicos.

Discusión de algunos casos en la ciudad de Medellín¹

María Alejandra Agudelo Vélez^a
Ana María Londoño Cossío^b

Información del artículo

Recibido: 06/09/2022

Aceptado: 31/10/2022

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.n26a7>

Sugerencia de citación

• Agudelo, M. & Londoño, A. (2022). Ética y realidad económica: dilemas entre lo justo y lo legal para los contadores públicos. Discusión de algunos casos en la ciudad de Medellín. Revista Visión Contable, 26, PP. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a7>

Falta

Resumen

Este artículo expone la forma en que los contadores públicos se encuentran inmersos entre lo justo y lo legal, debido al dilema que representa la ética y la situación económica del país. Es así como se puede identificar, a medida que avanzan los artículos, una serie de situaciones que podrían ser la causa de ese dilema, como lo son: la preparación profesional de las universidades, en donde se enfocan mayormente en aspectos técnicos y dejan a un lado vertientes humanísticas, como lo es la enseñanza de la ética en la profesión contable. Así mismo, se evidencia una desconexión entre la teoría y la práctica, debido a la gran proliferación de normas en materia contable y tributaria existente en el país, generando desactualizaciones en los recién egresados; además, anteponer el interés particular al correcto ejercicio profesional, es una de las consecuencias de la situación económica que enfrenta el país. Por su parte, la alta carga impositiva a la que son sometidas tanto las grandes como las medianas y pequeñas empresas influye en el quebrantamiento de los códigos de ética por parte del Contador Público, al anteponer su propia visión de justicia ante la legalidad.

Palabras clave

Ética, situación económica, justicia, legalidad

Abstract

This article exposes how public accountants find themselves immersed between what is fair and what is legal due to the dilemma represented by ethics and the economic situation of the country: The professional preparation of universities, where they focus mainly on technical aspects and leave aside humanistic aspects such as the teaching of ethics in the accounting profession. Likewise, there is a disconnection between theory and practice due to the great proliferation of accounting and tax regulations in the country, causing recent graduates to be out of date, and putting private interests before the correct professional practice is one of the consequences of the economic situation facing the country; On the other hand, the high tax burden to which large, medium and small companies are subjected influences the breach of the codes of ethics by the Public Accountant by putting his own vision of justice before legality.

Keywords

Ethics, economic situation, justice, legality

¹ Artículo derivado del trabajo de grado para optar el título de Contadora Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, elaborado durante los periodos 2021-1 y 2021-2

^a Estudiantes de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo: maria.agudelo6487@unaula.edu.co. ORCID: 0000-0001-8266-9119

^b Estudiantes de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo: ana.londono6421@unaula.edu.co. ORCID: 0000-0002-3875-1681

Introducción

La ética es un componente fundamental en la formación universitaria del estudiante de contaduría pública, ya que la contabilidad no solo es un ejercicio técnico, sino una praxis donde los aspectos cognoscitivos, morales y habilidades prácticas se fusionan ineludiblemente, afirmación compartida por diversos autores (Cañas, Castaño y Tamayo, 2011; Contreras y Arango, 2010; Giraldo, 2013; Mateus y Bohórquez, 2016).

Uno de los grandes problemas que se evidencia en la enseñanza de la ética, es que en las universidades su currículo se centra exclusivamente en la preparación técnica de la profesión, ante lo cual Estanislao Zuleta (2006) plantea que “la educación tal como existe reprime el pensamiento, transmite datos, conocimientos, saberes y resultados de procesos que otros pensaron, pero no enseña ni permite pensar” (Zuleta, 2006, citado por Cañas, Castaño y Tamayo, 2011, p. 103). De manera semejante, Ortiz, Mármol e Issa (2012) afirman que los docentes no han explotado suficientemente las potencialidades axiológicas del contenido de sus áreas y que, por el contrario, ha predominado la transmisión de la información sin proveer un pensamiento reflexivo y crítico. Según los autores (2012):

La función de los profesores universitarios no puede estar enmarcada solamente en comunicarles a los estudiantes conocimientos técnicos ni desarrollar en éstos competencias y habilidades profesionales, sino que también deben dedicarse a la formación ética y al fortalecimiento de los valores morales en los estudiantes (p. 6).

Por otro lado, se plantea que otro de los grandes problemas es no saber si introducir la ética dentro del currículo o asignarle una materia aparte, por lo que Carolina Contreras y Diego Arango (2010) afirman que la ética ha sido vista como una asignatura más, a la que no se le ha dado la trascendencia que merece, por lo que en muchas ocasiones los alumnos no comprenden su dimensión. En tal sentido, Gregorio Giraldo (2013) indica que la ética del contador público, más que un componente del currículo es una variable compleja que permite estructurar o fundar el pensamiento de los estudiantes y futuros contadores. Esto nos permite identificar la importancia de implantar la ética en los procesos de formación para ayudar al estudiante a actuar y desarrollar criterios racionales para su acción.

En todo caso, se debe considerar que la ética es una construcción cultural que viene adherida al estudiante antes de ingresar a la universidad, debido a la formación en el hogar y los vínculos que se ejercen en la sociedad. En tal sentido, Wilfrido Mateus y Carlos Bohórquez (2016) sintetizan que "la familia, la sociedad y las universidades, son los tres escalones definitivos para la formación integral y profesional del Contador Público, permitiéndole al ser humano aportar valores éticos a la sociedad" (p. 36). Es entonces donde se muestra una perspectiva más cultural respecto a la concepción que se tiene de los ámbitos involucrados en la formación conceptual del contador público en cuanto a la ética y la responsabilidad social, y en los que este debe desarrollar las herramientas que le permitan actuar de forma asertiva y tomar decisiones en los que se vea reflejada la preocupación por el entorno y el bienestar común.

En contraste, el pensamiento humano ha "evolucionado" a un punto de ser tan utilitarista, que piensa que debe sacar provecho de todo y a toda costa, incluso pasando por encima del mismo bienestar humano y de la calidad de la vida en todo el planeta. La educación ha ido reflejando esta concepción para potenciar los beneficios económicos, maximizando el capital y la riqueza (Amézquita et al., 2014; Cañas, Castaño y Tamayo, 2011; López, 2013; Pamies, 2006). Además, se evidencia que en el ejercicio de practicar la profesión, la tendencia es limitarse a generar y crear hechos que van enfocados a reflejar aspectos económicos en donde se ven notoriamente plasmados los intereses particulares, dejando a un lado criterios tan indispensables como la ética y la responsabilidad social, así como "el entorno socioeconómico somete al profesional contable a un mundo de ilusiones, de oportunidades que conducen a la miseria y al poder" (Cañas, Castaño y Tamayo, 2011, p. 104). Por lo tanto, consideramos que se le debe prestar total atención al vínculo que puede existir entre economía y ética en relación con las prácticas contables.

Adicionalmente, se encuentra que el aspecto económico se ve altamente reflejado al momento de que el contador ejerza las prácticas que le corresponden, y si bien hemos mencionado que la universidad forma parte fundamental en la formación profesional del contador, esta lo hace de manera teórica. Según Cañas, Castaño y Tamayo (2011) si se analizan cuáles son los retos de la profesión contable en la economía actual, nos damos cuenta de que la teoría y la práctica están desligadas respecto a las nuevas disposiciones legales de la educación y las habilidades mínimas que debe desarrollar un profesional. Esto conlleva atribuirle a la universidad la

responsabilidad de las prácticas inapropiadas del contador, cuando este no logra reunir las habilidades mínimas que debe tener para satisfacer dicha realidad económica.

Así pues, se deben tener en cuenta los recientes acontecimientos en materia económica, ya que la actual pandemia generada por el coronavirus SARS-CoV-2 (COVID-19) trajo consigo cambios significativos en las distintas estructuras económicas y sociales a nivel mundial, de manera más profunda en un país como Colombia, donde la situación económica aún antes del virus ya era compleja. Esta crisis paraliza incluso más la posibilidad de abordar las reformas estructurales que necesita la región para que su economía sea más productiva y competitiva, por lo que la magnitud del impacto es bien significativa. A esto se le suma que el sistema de gobierno de la región presenta graves problemas de funcionamiento y debilidad política, a lo que Carthaus (2020) opina que “la más grande amenaza no es el virus en sí mismo” (citado por Alzate, 2020, p. 1), “sino las decisiones que se tomen a nivel político, industrial, económico y ambiental que se deriven de esta emergencia sanitaria” (Alzate, 2020, p. 1), tanto actualmente como una vez se supere tal condición de pandemia.

Según una encuesta realizada por la jefe de investigaciones económicas de la Cámara de Comercio de Medellín (Ospina, 2016), la ciudad presenta ventajas competitivas para la movilidad empresarial, respecto a otros lugares del país, tales como accesibilidad a los clientes y proveedores, proximidad a empresas del mismo sector, existencia de empresas de servicios conexos a su actividad, accesibilidad a la información sectorial, equipamientos urbanos y sociales, infraestructuras tecnológicas, entre otras. Esto genera competitividad entre empresarios, dando como resultado un mercado cada vez más exigente, en el que, para ganar reconocimiento, los profesionales contables se ven presionados por sus empleadores a realizar inadecuadas prácticas contables, en donde su ética moral y profesional se ve vulnerada.

Al igual, se considera importante mostrar el “*ethos*” propio del paisa que no constituye, en modo alguno, una condición natural o genética de este pueblo hacia la creación de empresa: se trata más de una condición cultural. En esta misma línea Calle y Correa (2002) afirman que la idea de la existencia de un “*ethos*” antioqueño, da lugar a un específico modo de ser y a un legado histórico el cual, a modo de una profunda estructura mental inconsciente, orienta, dirige y “pone destino” a la acción emprendedora de aquél. Por ello, Medellín se toma como mejor opción para el desarrollo de nuestra investigación, de ahí la orientación de este trabajo.

Por su parte Calle y Correa en su trabajo *El ethos antioqueño: Soporte moral para la creación, desarrollo y conservación de empresas* establecen que “ese *ethos* del antioqueño es una compleja estructuración, gracias a la cual se distingue del resto de los colombianos” (2002, p 4). Además, encontramos posturas similares de ver el *ethos* antioqueño, pues se trata de una formación de naturaleza social e histórica, en cuya configuración ha intervenido una pluralidad de factores, por lo que en el momento haremos hincapié en la disposición anímica y el temple espiritual, como elementos distintivos del pueblo antioqueño al momento de enfrentar las situaciones de crisis por las que ha atravesado y atraviesa el país.

De los anteriores elementos, se infiere que no se le está prestando la debida importancia al tema del contexto económico y social en relación con las prácticas contables. En síntesis, las decisiones que el profesional toma en torno a las prácticas contables se le atribuyen en un gran grado a la formación que recibieron, tanto en sus hogares como en su paso por la universidad. Sin embargo, autores como Contreras y Arango (2010) y Cañas, Castaño y Tamayo (2011), entre otros, reconocen que un factor que actualmente incide en la crisis de ética de la profesión es la situación económica que atraviesa el país, lo que nos llevó a preguntarnos: ¿Cuál es el vínculo que existe entre las concepciones legales de ética profesional y la realidad del ejercicio profesional contable en el contexto económico actual entre contadores públicos de Medellín?

Para abordar esta relación entre las concepciones de ética profesional y la situación económica en la cual se dan las prácticas contables el trabajo se ha desarrollado en tres partes. En la primera parte del trabajo se bosqueja, a grandes rasgos, la responsabilidad que tiene la universidad con la formación ética del estudiante planteando, desde diversos autores, cuáles han sido los problemas que se atribuyen a dicha formación, sus causas y cuáles son las posibles soluciones a estos problemas. En un segundo momento, se discute la incidencia del rol ejercido por el Estado regulador en el desempeño económico de la estructura empresarial colombiana. En la tercera parte, se esboza el concepto de ética profesional desde diferentes fuentes, evidenciando un dilema entre las razones de justicia y las de legalidad al momento del ejercicio profesional. Se discute como caso significativo el cumplimiento de las obligaciones tributarias como escenario de tal dilema.

Finalmente, con base en datos de campo obtenidos en aplicación de encuestas y entrevistas a un grupo de profesionales contables en la ciudad de Medellín, se identifican y analizan percepciones que se tienen acerca

de dilemas que surgen entre la dimensión ética-legal de la profesión y la realidad del ejercicio profesional del contexto económico, que los somete a realizar ciertas prácticas contables que pueden atentar contra su independencia como profesionales y sus deberes éticos.

Este trabajo, que hoy se presenta en la revista Visión Contable, surgió como preocupación durante la etapa estudiantil de las autoras, y fue plasmada en el desarrollo del trabajo de grado del que se comparten, en el presente documento, las reflexiones teóricas y el análisis de datos de campo que se han considerado más relevantes para aportar a la discusión sobre el tema ético y profesional, a partir de la experiencia específica de observar el tema en nuestra ciudad. Esperamos que sirva como invitación a continuar discutiendo y ejerciendo las cuestiones éticas de la profesión siempre con la mejor calidad y vocación de servicio a la sociedad.

1. Responsabilidad de las universidades en la formación ética de los estudiantes

Como bien es sabido, es indispensable la ética como un componente fundamental en la formación de los estudiantes de contaduría. Al respecto López y Aguirre señalan que “someter la vida profesional a la ética se volvió más y más necesario, sobre todo para resolver conflictos de intereses entre miembros de la profesión o para evitar que socialmente la profesión fuera perdiendo prestigio por faltas graves a la sociedad” (López y Aguirre, 2007, p. 5). En esa misma línea Antonio Bolívar (2005) argumenta que “la formación para el ejercicio profesional es por naturaleza, una actividad moral; en el sentido de no ser sólo un ejercicio técnico, sino una práctica donde los aspectos cognoscitivos, morales y habilidades prácticas se fusionan ineludiblemente” (p. 4).

Así mismo Vallaey (2006) menciona que la universidad debe “asumir cada vez mejor su rol de formación superior integral con fines éticos” (citado por Douglas e Izarra, 2016, p. 29). Por lo tanto, se están tomando una serie de medidas como es la incorporación de la ética a todo el currículo universitario, pero estas medidas, aunque apuntan en la dirección correcta, no parecen ser suficientes y por tal motivo la comunidad académica y profesional no se ve satisfecha con la enseñanza de la ética en las universidades.

Muchas instituciones tienen muy presente la importancia de la incorporación de principios y valores en cada una de las áreas a las que se dirigen,

pero el problema radica en que “no todas tienen claro el derrotero moral y ético en el cual deben inducir a “bregar” a sus hoy estudiantes, mañana egresados” (López y Aguirre, 2007, p. 5). Así mismo, López y Aguirre (2007) afirman que las instituciones no saben si incluir uno o más cursos de ética por separado o si integrar el tema a todo el currículo, lo que implicaría otros dos problemas como el hecho de que muchos de los docentes no se sienten con el suficiente entrenamiento o motivación para enseñar ética, y la falta de tiempo para cubrir temas éticos en los cursos, o lo otro sería hacer una integración combinada de ambos acercamientos.

El estudio realizado por Jairo Orlando Villabona, el entonces coordinador del Programa de Contaduría Pública de la Universidad Nacional de Colombia (2009), arrojó como resultado que la profesión de la contaduría pública se encuentra en lo que se considera “un problema latente”, debido al exceso de facultades de contaduría sin un alto nivel académico (citado por Correa López, 2017, p. 30). Lo anterior puede ser una de las causas que reflejan las falencias en la formación de los estudiantes: el exceso de facultades sin la capacidad académica para enseñar se vuelve —quizás— el foco principal tratándose de la enseñanza de la ética, por lo que esta se basa en el deber ser, es decir, que parte de modelos referentes y marcos conceptuales, los que en la práctica de la profesión poseen una disyuntiva de acuerdo con los principios y valores de cada profesional (Correa López, 2017).

Otros autores como Martínez et al (2002), sugieren que uno de los problemas de la enseñanza de la ética en las universidades radica en la falta de reformas en el plan de estudio. De igual forma el problema se extiende al debatir si la enseñanza debe ser teórica o aplicada y cuáles son las estrategias de enseñanza más idóneas.

Por otro lado, se plantea otro de los grandes problemas y es “el peligro de una educación superior exclusivamente vocacional, orientada solo a la preparación profesional” (Bolívar, 2005, p. 6); por lo tanto, las instituciones de educación superior plantean metas dirigidas a complacer el mercado: un mercado de acumulación, concentración de riquezas y centralización del poder. Lo que podemos ampliar con más precisión a lo dicho por Amézquita et al (2014), quienes afirman que “en un ambiente social como el que se vive actualmente donde los mayores esfuerzos redundan en buscar la maximización de la riqueza, incluso muchas veces en contravía de principios y normas legalmente establecidas” (p. 5). De este modo, se evidencia que la educación en las universidades se enfoca en enseñar conocimientos

contables, económicos y de legislación de su profesión, y no a profundizar en conocimientos éticos y de valores que permitan la construcción de un profesional íntegro.

Esto es peligroso en la medida en que hablar de formación en la universidad no puede limitarse a la actividad de formar profesionales. Según Douglas e Izarra,(2016) entenderla de esa manera significaría desconocer el potencial de transformación que la actividad universitaria implica, ya que se considera que todas las personas (estudiantes, docentes, administrativos y personal de servicio) que desarrollan su actividad en una universidad son formados por ella , y de esta manera “las personas aprenden continuamente de la institución en la que viven, y no sólo en los momentos explícitos de enseñanza” (Douglas & Izarra, 2016, p. 29).

Reanudando el tema de las universidades que complacen al mercado, Pamies (2012) plantea que a pesar de que la ética y la responsabilidad social ha ido adquiriendo un mayor grado de conciencia en el mundo empresarial y en la sociedad en general, se evidencia que en el ejercicio de practicar la profesión, la tendencia del profesional es limitarse a generar y crear hechos que van netamente enfocados a reflejar aspectos económicos y a tomar decisiones que involucren solo criterios económicos, dejando a un lado criterios tan indispensables como la ética y la responsabilidad social (2012). Igualmente, Rodrigo López (2013) complementa argumentando que se ha contribuido en las universidades a reducir la identidad profesional a su dimensión económica. Esto muestra una perspectiva en donde la educación en el ámbito empresarial está centrada únicamente en las preocupaciones financieras, fomentando así a la ética individualista y a los intereses particulares por parte de los estudiantes.

Así pues, podemos inferir que las universidades y las instituciones educativas en general, tienen la responsabilidad, no sólo de proporcionar a los estudiantes las oportunidades necesarias para desarrollar sus habilidades en el ámbito de los negocios, sino también de ayudarles a comprender los poderosos efectos que las decisiones y acciones que se toman en la empresa pueden tener en la sociedad, así como los posibles daños colaterales que pueden causar. Por ende, se plantea actualmente —como se ha dicho en líneas anteriores— la discusión de cuál debe ser la mejor estrategia para incorporar la ética y la responsabilidad social en el currículo de las diferentes titulaciones.

Una de las causas que influyen en la formación ética de las personas en la educación superior, son los estándares morales y éticos del estudiante

que ya han sido establecidos por sus familias, escuelas, iglesias, pares y sus trabajos antes de llegar a la universidad (López y Aguirre, 2007, p. 9), a lo que Antonio Bolívar agrega que “los valores son los marcos preferenciales de orientación del sujeto, que se especifican y expresan en normas éticas o morales, como criterios o pautas concretas de actuación, y forman códigos morales, como conjunto de normas o principios y de leyes morales en una sociedad o profesión” (2005, p. 4). Por lo tanto, la vivencia de los años puede ser un factor crucial en la formación ética de los estudiantes.

En esta misma línea, Elvira Gonzales argumenta que, en temas éticos, la responsabilidad de las consecuencias de nuestros actos depende de la formación y condición moral y ética de cada individuo, y esta se va adquiriendo de acuerdo con nuestras experiencias (2013). De esta manera, se plantea que cada sociedad establece sus valores y estándares morales de acuerdo con la satisfacción de sus necesidades económico-sociales, por lo que la gran dificultad radica en quienes somos nosotros mismos.

Es importante reconocer con Amézquita et al (2014), que es relevante y corresponde a cada individuo la decisión de actuar atendiendo a principios éticos que regulan la profesión, pero además “es importante reconocer el rol de las Universidades en la orientación de los estudiantes hacia el correcto desempeño de su labor profesional desde la formación teórica, técnica y humanística” (p. 28). Podemos inferir que las universidades tienen un gran poder de transformación en las personas, tal y como lo plantean Douglas e Izarra (2016) en las líneas anteriores, al argumentar el potencial de transformación que la actividad universitaria implica.

López y Aguirre (2007) sugieren que los individuos utilizan diversos criterios morales para definir lo que es ético y lo que no. De esta forma, entra a colación otra de las causas del problema, que es el concepto de ética, que puede diferir o ser distinto entre todos los que componen el cuerpo universitario. No existe uniformidad en relación con la concepción de ética en las diferentes personas que integran la comunidad académica y, por ende, tampoco existe uniformidad en la forma en que esta se debe implementar (Douglas e Izarra, 2016). Por consiguiente, otra causa de dicho problema se le atribuye a la percepción de la ética que puede tener cada uno de los grupos que confirman la comunidad académica como los estudiantes, docentes y profesores.

Según lo anterior, López y Aguirre (2007) afirman que los mismos estudiantes se creen menos éticos que los otros dos grupos; así mismo, los profesores creen ser más éticos que los estudiantes y administrativos, los

administrativos creen que tanto ellos como los docentes son grupos muy éticos e igualmente creen a los estudiantes más éticos de lo que ellos mismos creen ser, esto se le atribuye en gran medida al concepto tan distinto que se le da a la ética en estas tres colectividades.

Por otro lado, una de las causas del problema es el compromiso ético de los contribuyentes de la universidad ya que, según López y Aguirre, al parecer los administradores y profesores perciben un compromiso institucional con la formación ética de los estudiantes, mayor que los mismos estudiantes (2007). En otro sentido, también se identifican posturas de indiferencia, es decir: “los profesores no le dan a la ética la misma importancia que posiblemente les den a las asignaturas más técnicas del currículo y por eso les da lo mismo que se enseñe de una forma o de otra” (López y Aguirre, 2007, p. 41). En esta misma línea, Martínez et al (2002) argumentan que se evidencia la carencia de motivación por parte de los profesores, para integrar aspectos técnicos como humanísticos al contenido de su área, debido a que estos no otorgan el suficiente tiempo o trabajo para analizar si lo enseñado es lo adecuado y si posee una lógica que promueva mejoras en la calidad y formación de nuevos profesionales (2002).

Con una postura similar, Antonio Bolívar (2005) afirma que “el liberalismo presente en la docencia universitaria, en grados mayores que en otros niveles educativos, ha hecho creer que la tarea se limita a transmitir el conocimiento” (p. 3), a lo que Rodrigo López complementa afirmando que se evidencia la carencia ante dilemas de la docencia en relación con problemáticas sociales, pues solo cumplen metas de aprendizaje sin nexos con una ciudadanía democrática, concentrándose de esta manera en lo que importa dentro de las aulas y no lo vivido fuera de ellas (2013).

De igual forma, Antonio Bolívar (2005) también señala que “no sólo faltan materias específicas dedicadas a la ética profesional, sino también hay una cierta ausencia en todas las asignaturas y en el ambiente de la facultad” (p. 106), y reafirma lo anterior, manifestando que la crisis del oficio de educar a la ciudadanía sería un reflejo de la falta de inducir un compromiso moral de los docentes con la formación de los alumnos y de la comunidad. Dicho lo anterior, el profesor universitario, como especialista en un área, puede considerar que su tarea es transmitir su conocimiento, alejado de cualquier compromiso ético. Esto presenta cierta contradicción dado que, por un lado, todos entienden que la ética es un componente fundamental en la formación de los alumnos pero, por otro lado, no se le otorgan la seriedad necesaria para la enseñanza de esta.

Otra posible causa la establecen Martínez et al (2002), al sugieren que son las realidades tan cambiantes a las que nos estamos enfrentando en estos tiempos, los que no permiten reformas en el plan de estudio. Es de notar que falta mucha investigación e innovación en las universidades colombianas, por lo que nos quedamos inmersos en antiguos modelos.

Según una encuesta realizada por Dolors Pamies (2012), un 70% de los estudiantes considera que su institución educativa los “prepara poco” en responsabilidad social empresarial (en adelante RSE), al igual que en conocimientos sobre ética y aspectos morales del management; por lo dicho, se reconoce por parte de los estudiantes la falta de criterios de ética y RSE en los itinerarios que manejan los procesos formativos en las universidades, y es notable la preocupación de los mismos estudiantes para que se les forme desde una perspectiva ética y moral, para poder reflejar un panorama más claro al momento de tomar decisiones en el ejercicio de la profesión que conlleve consigo una responsabilidad, y en donde se les concientice los grandes impactos que generan estas decisiones en la sociedad.

Dicho esto, se intenta plantear la postura propuesta por Tabora y Jiménez (2013), quienes sintetizan el enfoque que se tiene de la ausencia en el pensum de materias que fomentan criterios éticos, al indicar que:

Aunque en todas las universidades se logra identificar la enseñanza de la ética y disciplinas afines (humanística, responsabilidad social, responsabilidad civil, etc.), lo cierto es que en todas ellas se trata de una asignatura complementaria, prácticamente residual que no se constituye en un área fundamental de la formación del Contador Público (p. 70)

Esto, como se mencionó anteriormente, se debe a que la mayoría de las universidades tienen un enfoque netamente mercantilista, con el que sólo se busca responder a las necesidades y demandas del mercado en el área contable; esta formación no está respondiendo de una forma adecuada ante el cambiante entorno y las exigencias que salen al relieve al momento de ejercer la profesión.

Como perspectivas de posible solución, López y Aguirre (2007) proponen que se debe “fortalecer el contenido de los cursos de ética mediante el estudio de situaciones reales y relevantes” (p. 21), es decir, el análisis de casos o situaciones de su entorno, actualizados en tiempo y espacio. Esto lo expresa mejor Antonio Bolívar, al señalar que interesa incluir en los cursos situaciones reales (casos) que planteen dilemas éticos o socialmente controvertidos en el ejercicio de la profesión, como una estrategia que se ha

mostrado especialmente relevante para promover la reflexión y el desarrollo moral (2005).

De este mismo modo, Leyder Correa (2017) afirma que se debe introducir la cátedra de ética desde el primer semestre académico, con una modalidad teórica práctica donde se ponga al estudiante en situaciones de casos reales, y de este modo concientizar a los estudiantes, desde los primeros inicios de su formación, a inculcar la importancia de la ética y como se debe apropiarse ésta en la profesión contable, lo que complementa más ampliamente al afirmarse que “si no tomamos nota de lo cara que sale la falta de ética, en dinero y en dolor, el costo de la inmoralidad seguirá siendo imparable” (Cortina, citada por López, 2017, p. 36).

Se plantea otra posible solución, como lo es la inclusión de unos “contenidos de enseñanza y aprendizaje propios de la ética, que deben ser promovidos explícitamente, junto (y vinculados) con los académicos y científicos” (Bolívar, 2005, p. 20), de manera que la formación de los estudiantes no sólo responda a la realidad profesional sino también de la realidad ciudadana.

En esta medida, Pamies (2012) afirma que los estudiantes están de acuerdo con que invitar a expertos y líderes en RSE/Sostenibilidad para que realicen charlas, podría ser la mejor manera para incorporar más estudios de casos relacionados con los temas de ética y RSE por parte de los profesores de distintas materias. Así, se pretende plantear una estrategia para la integración curricular y muestra la importancia de combinar tanto las estructuras curriculares como las extracurriculares, con el fin de crear criterios que permitirá una verdadera integración de los valores de la ética y la responsabilidad social en los alumnos y fomentar un aprendizaje significativo. Partiendo de esta postura, Leyder Correa (2017) contribuye a lo dicho afirmando que se deben “implementar intercambios institucionales, en donde los estudiantes adquieran una visión más heterogénea de lo ético, que no puede ser analizado desde una sola perspectiva” (p. 32)

Otros autores afirman que no basta con integrar el tema de la ética a todos los cursos, sino que “se requiere tomar medidas más profundas encaminadas a capacitar a los docentes y promover el intercambio académico y la investigación en el ámbito local e internacional” (López y Aguirre, 2007, p. 45). Así mismo, Antonio Bolívar (2005) sugiere que “se debe reivindicar la dimensión moral de la docencia universitaria, como una dimensión complementaria” (p. 3).

Con un argumento similar, Elvira Gonzales (2013) plantea realizar labores de tipo formativo basado en la ética, que no solo corresponda a los

estudiantes en formación sino a los docentes y autoridades administrativas, que permitan distinguir efectivamente lo que es correcto y lo que no en sus labores profesionales, ya que la formación de ética en las universidades no solo debe ser vista como propia, sino también como colectiva. En esta misma línea, López y Aguirre (2007) plantean que si se quiere ser exitoso en la enseñanza de la ética “hay que identificar las posibles áreas de conflicto entre los diversos constituyentes de la universidad y diseñar estrategias acordes a las necesidades y percepciones de cada grupo” (p 44). Además, se requiere desarrollar “dimensiones proyectivas e introyectivas que incidan de forma directa en el potencial de la persona para construir su sistema de valores y actuar de acuerdo con él” (Martínez et al., 2002, p. 9).

Según Dolors Pamies (2012), los estudiantes son uno de los principales grupos de interés, de modo que conocer sus actitudes y percepciones podría ayudar a las universidades a comprender cómo integrar mejor los contenidos de ética y RSE en la formación que ofrecen (p. 5); se debe reconocer que los alumnos que se encuentran en proceso de formación serán los futuros directivos o funcionarios contables de las empresas, y conocer cuáles son sus actitudes y percepciones en relación con la ética y la responsabilidad social desde una perspectiva crítica hacia las universidades e instituciones, puede ser de vital importancia y puede convertirse en un aspecto clave a la hora formalizar una integración de estos criterios en los currículos.

A modo de síntesis se pretende que las universidades no solo formen profesionales y especialistas sino ciudadanos auténticos, libres y comprometidos con la realidad social que nos aqueja. Como referente ideal deberían realizarse evaluaciones permanentes acerca de los fines y objetivos de aprendizaje éticos y los medios y recursos disponibles para su consecución (Martínez et al, 2002). Sin embargo, ¿esto responde a las dinámicas del contexto social y económico? Se deja planteado para su posterior análisis en la sección de resultados.

2. Estado, regulación y estructura empresarial en Colombia

En una economía de mercado se entiende que el Estado, en ejercicio de sus potestades, puede intervenir ciertas actividades de la economía y la sociedad orientándoles hacia el interés general. El Estado hace uso de su poder coercitivo para intervenir la economía con propósitos tales como “corregir

fallos del mercado, [...] redistribuir el ingreso, mejorar la información disponible, garantizar la calidad de los bienes y servicios, proteger a los consumidores, promover la competencia” (Flórez, 2009, p. 18). Así, las leyes, los decretos y demás reglamentos legalmente constituidos definen las reglas del juego que orientan la conducta, tanto de los individuos y las empresas, por una parte, así como de las instituciones públicas. En este orden de ideas, la regulación “implica necesariamente una habilitación legal previa para ejercerla, la cual hace posible la creación de normas generales y específicas” (Pinzón, 2016, p. 10). La correcta aplicación de procesos regulativos favorece que el tejido empresarial se fortalezca y se disminuyan costos de transacción en el mercado.

No obstante, el uso de esta capacidad regulativa debe tener límites, de forma que no obstaculice el ejercicio de la autonomía de la voluntad privada que conduce a la creación y funcionamiento de las empresas. Surgen dificultades cuando se emiten tantas normas que se generan contenidos de redacción oscura o confusa, que no cubren los aspectos esenciales de la actividad económica o dan señales contradictorias. Se puede decir con Tanzi (2000) que “la calidad del sector público mejora cuando el número de leyes es relativamente pequeño, éstas se hallan claramente redactadas y por lo tanto no pueden ser objeto de interpretaciones conflictivas, son completas y no se contradicen unas con otras” (2000, p. 6).

En Colombia, según el Observatorio de Mejora Normativa, durante el periodo comprendido entre los años de 2002 a 2019, el poder ejecutivo expidió 7.242 decretos, de los que 3.304 correspondieron a aquellos de carácter sustancial, cuyo tema principal han sido arancelarios, tributarios, de migración y sobre relaciones internacionales (DNP, 2019). Es decir, en ese periodo se expidieron en promedio 362 decretos por año: en promedio, un decreto por día. La proliferación de normas, decretos y leyes puede ser una ruta a la confusión en los ciudadanos o el abuso por parte de los altos funcionarios, dado que “la reglamentación ha sido identificada por los investigadores interesados como una de las causas principales de corrupción, porque los burócratas a cargo pueden abusar de ella para obtener algún provecho personal” (Tanzi, 2000, p. 7).

Tal situación genera costos significativos por el cumplimiento de las obligaciones, dada la falta de certeza del marco normativo que se debe emplear: “por la naturaleza dinámica de las economías, no es raro encontrar una abundancia de reglamentación anacrónica, inútil o hasta perjudicial y una escasez de las reglamentaciones necesarias que se relacionan con las

nuevas actividades económicas” (Tanzi, 2000, p. 7). En este sentido, el exceso de regulaciones desarticuladas y sin un propósito claramente determinado, puede contribuir a la consolidación de una estructura empresarial ineficiente que debe enfrentar excesivos costos de transacción por el cumplimiento de múltiples regulaciones, muchas veces contradictorias entre sí.

Como esfuerzo reciente de optimización normativa, se emitió el 3 de marzo del 2021 la ley 2085, por medio de la cual, según anuncia en su encabezado, “se adopta la figura de la depuración normativa, se decide la pérdida de vigencia y se derogan expresamente normas de rango legal”. Mediante esta disposición se derogaron de forma expresa 444 decretos y leyes creados entre 1873 y 1996, por obsolescencia, y 164 decretos y leyes creados entre 1871 y 1991 por contravenir el régimen constitucional vigente, situación que nos hace pensar que se ha avanzado un poco en cuanto a la revisión de normas, mas no es suficiente.

También podrían mencionarse los decretos legislativos expedidos durante la emergencia ocasionada por el COVID-19 y que “tumbó” la Corte Constitucional por ser considerados inexecutable, y de los que podrían mencionarse como ilustración los siguientes:

Decreto 487, que planteaba la suspensión de términos en trámite de extradición durante el estado de emergencia; 558, que permitía la reducción temporal de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social; 567, que otorgaba funciones jurisdiccionales a los procuradores judiciales de familia para conocer de los procesos de adopción; 580, que generaba un descuento entre 40% y 80% en el servicio de agua, alcantarillado y aseo para estratos 1, 2 y 3 y la reconexión del servicio cuando no se tuviera, cobros sin intereses y congelación de tarifas; 797, que regulaba temporalmente la terminación unilateral de contratos de arriendo de local comercial para las actividades más afectadas por la pandemia; 802, que modificaba el Decreto 558; y 811, que fijaba las normas para que el Gobierno comprara acciones de empresas privadas que luego podrían ser enajenadas (Sentencia C – 145, 2020).

Según el Consejo Privado de Competitividad, aunque el gobierno colombiano ha venido desarrollando políticas que favorecen el desarrollo y el sostenimiento de las pymes, éstas no han sido completamente exitosas (citado por Heredia, 2016, p. 46). En síntesis, el desempeño de las empresas depende de innumerables factores macro y microeconómicos, por tanto, su desarrollo y crecimiento se ve incidido no sólo por los factores internos, sino por

el comportamiento general de la economía y, por consiguiente, la alta influencia que tiene el Estado como regulador con la proliferación de normas, el desarrollo de políticas confusas y las recurrentes cargas tributarias a las que son sometidas las empresas colombianas y específicamente las pymes, les crean barreras que afectan directamente al desarrollo normal de los negocios y pone en tela de juicio el concepto de un Estado equitativo y justo.

3. Ética contable: un dilema inmerso entre lo justo y lo legal

3.1 Las declaraciones éticas y las realidades profesionales

La ética es un elemento fundamental en toda actividad humana y, como se ha mencionado a lo largo del trabajo, es fundamental en el ejercicio de la profesión contable como actividad mediadora entre el Estado y la sociedad, “su quehacer está direccionado fundamentalmente a salvaguardar la fe pública en las actividades económicas y financieras, parte esencial de la vida de las personas” (Fernández y Campo, 2017, p. 3). Por lo tanto, la profesión contable atañe a la estabilidad económica y social de la comunidad.

En la modernidad, la ética se ocupa de reflexionar el accionar individual, se asocia a cuestionamientos clave tales como “¿qué debo hacer?” y “¿cómo debo actuar?”. Cada individuo está en la libertad de elegir de manera racional su curso de acción, que va ligado a alguna noción o sentido del “deber ser” de sus actuaciones. Pero adicionalmente, se encuentran unas formas de ética codificada, como sucede en el caso de las profesiones y oficios. Pueden darse conflictos entre ambas formas de manifestación ética. En este sentido, si por ejemplo queremos actuar de una manera que se considere justa y correcta dentro de la sociedad, ya sea porque culturalmente así siempre se ha hecho, porque así nos lo enseñaron en algún círculo social o por cualquier otro motivo del “deber ser”, pero en la norma está contraindicada esa acción, estaremos actuando de una manera antiética, desde la perspectiva de un código, aunque incluso a nivel de la conciencia no se considere una conducta incorrecta. Habrá que buscar formas de conciliar ambas dimensiones; así, en la ética kantiana, por ejemplo, la obediencia de las normas se basa en el deber por el deber mismo y no por un fin en sí (Fernández y Campo, 2017).

La normatividad en materia de ética del profesional de contaduría pública en Colombia está regulada por el código de ética profesional, este surge a partir de la ética de un “deber ser” expresado en la Ley 43 de 1990, que guía, desde un marco conceptual, el actuar del contador público en el ejercicio de su profesión en función de la sociedad. Allí se determina que el contador público deberá mantener incólume su integridad moral en el ejercicio profesional. El código de ética del profesional plantea diversos valores tales como la rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en toda circunstancia y así mismo, el deber de actuar con objetividad, lo que representa imparcialidad, desinterés y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de su actuar profesional (Ley 43 de 1990). Sin embargo, según Pinilla y Álvarez (2013), esta actuación se ve vulnerada en el momento en que el ser humano, como ser social, está determinado e influenciado por distintos factores, tales como la política, la ideología, la cultura, la economía, el grupo en el que se desenvuelve y la presión que éste ejerce (p. 133). Partiendo de esta noción de “presión social” se puede determinar que si bien la norma dice que actuemos con objetividad porque es el deber ser de un profesional determinado (el contable en este caso), esta se ve amenazada por diversas esferas que permean la sociedad, haciendo que los contadores arriesguen la imparcialidad y desinterés de sus acciones.

Habitamos un mundo influenciado por un capitalismo desbordante en donde la acumulación, concentración de riquezas y centralización del poder parece ser el objetivo. Fernández y Campo (2017) exponen que la ambición del poder económico ha permeado las distintas esferas de la sociedad, y en esta vía la práctica contable se encuentra envuelta en dilemas desestabilizadores que conducen a quebrantar los códigos de ética cuando los profesionales actúan por encima de sus valores. Lo anterior da lugar a conflictos éticos que rodean al contador y lo dirigen a cometer actos irregulares, que además de poner en riesgo su carrera profesional, generan inestabilidad en las actividades económicas de la organización, trayendo consecuencias en la sociedad.

Además del código ético incorporado en la ley 43 de 1990, debe recordarse que mediante la ley 1314 y sus normas reglamentarias compiladas en el decreto 2420 de 2015 se ha abierto el paso para aplicar en Colombia también el código de ética de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). De acuerdo con esta perspectiva, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja (IFAC,

2018, p. 15), sus acciones tienen efectos sociales significativos, por tanto, las personas que ejercen esta profesión deben dar muestra de sólidos valores morales, éticos y de responsabilidad. Sin embargo, la profesión contable no es impermeable ante la ambición del poder económico, y a pesar de la existencia de los códigos de ética, el sentido ético de labor contable podría verse afectado o infiltrado por otros intereses relegando su labor social esencial.

En este sentido la IFAC (2018) establece algunas circunstancias que originan amenazas de intereses propios para el profesional de la contabilidad (p. 31):

- Tener un interés financiero en la entidad para la que trabaja o recibir un préstamo o un aval de esta.
- Participar en acuerdos de remuneración que contienen incentivos ofrecidos por la entidad para la que trabaja.
- Tener acceso a activos de la empresa para su uso personal.
- Ofrecimiento, de parte de proveedores de la empresa, de obsequios o tratos favorables.

Al respecto, consideramos que para hacer una efectiva adopción del código de ética emitido por la IFAC, se debe tener en cuenta el contexto en el que se vive y las exigencias que este genera para el profesional ya que puede quedarse corto, ante las diversas situaciones complejas, dilemas éticos, problemática de corrupción y fraude, entre otras, a las que se puede exponer la profesión contable en Colombia y que pueden comprometer seriamente los valores éticos, especialmente cuando se detecta la presencia de factores que ejercen presión sobre las decisiones profesionales.

Otra problemática ética dentro de la profesión contable es la competencia desleal que realizan algunos colegas en su ejercicio, valiéndose de prácticas poco convencionales, generan un esquema facilista y mediocre en el desarrollo de las labores contables. Así pues:

Cada día, se presentan más casos de competencia desleal. Con más frecuencia los profesionales de la contaduría pública rebajan sus honorarios con el fin de obtener un contrato y ganarse la atención de un cliente, que ya le pertenece a otro contador o a una firma de contadores, muchas veces sin tener la competencia, experiencia, ni el perfil necesario para el cargo (Consejo Técnico de la Contaduría, citado por Varón, 2016).

Esta es una problemática que crece día a día, todo por un interés económico propio que gira en torno a una lucha de poderes que desmerita el valor y la importancia que tiene el trabajo que desarrolla un contador público, haciendo que esta profesión se vea cada vez más afectada y perdiendo su confianza y fe pública, en gran parte debido al mismo actuar de los profesionales.

Según Jenniffer Varón (2016), los irrisorios precios que cobran los profesionales por sus servicios lo hacen sin tener en cuenta el estudio de costos que se debe realizar previo a la presentación de una oferta, prestándose un servicio deficiente, ya que los honorarios que debe percibir el profesional no se ajustan al tiempo destinado a la realización de las labores contables. Lo anterior repercute en el profesional, quien presta un servicio con poca calidad. Mantener la confianza pública es el objetivo fundamental de los contadores: el público debe estar satisfecho de sus servicios, lo que implica una alta calidad profesional.

En su testimonio profesional, un colega manifiesta que considera que hay poca influencia de los empleadores para ejercer presión en los contadores, pues según él no considera que la independencia mental esté siendo afectada por la presión de los empleadores, sino más bien por la competencia tan desleal que existe en el gremio (Entrevista EE2, comunicación personal, 11 de diciembre de 2018). A esto se le complementa lo dicho por el Consejo Técnico de la Contaduría (2009), que ha manifestado que la competencia desleal lleva a la profesión a un estado de pauperización, pues se crea un mercado donde “el empresario contrata atraído por el bajo precio y no por la calidad del servicio que se le presta” (p. 9). Como quien dice, los contables se hacen así mismos una competencia “por lo bajo”.

El código ético de la profesión claramente establece que “ningún Contador Público podrá sustraer la clientela de sus colegas por medios desleales” (Ley 43 de 1990, art. 60) y que la buena fe y la lealtad hacen parte del respeto entre colegas (art. 37.9) para un correcto desempeño profesional. Sin embargo, el profesional contable está expuesto a situaciones en las que los intereses personales están por encima de los principios éticos, lo que conduce al quebrantamiento de los Códigos de ética, incluso a sabiendas de ello. Es notorio que los dilemas éticos no son ajenos a la profesión contable, que está constantemente hostigada por la ambición, y lo es aún más cuando sacamos a colación la afirmación de Pinilla y Álvarez (2013) al decir que “la avaricia desmedida por un beneficio económico ha hecho que muchas de las organizaciones, en algún momento de su existencia, hayan caído en prácticas no tan éticas a los ojos de la sociedad y las leyes” (p. 139).

De acuerdo con Fernández y Campo (2017) la corrupción no es una decisión ingenua, sino movida naturalmente por el egoísmo y la maximización de las preferencias e intereses personales. Discutiendo las prácticas corruptas, es común encontrar en las voces de la gente una justificación para estas, por el contenido injusto de las leyes. Se plantea el dilema acerca de si todo lo que está contenido en la ley es lo justo, o si todo lo justo está en la ley, como un elemento posible de debate acerca de la corrupción y sus efectos.

Desde la historia, Aristóteles define a la justicia como el hábito que dispone a los hombres a hacer cosas justas y por el cual obran justamente (Vargas, 2012, p. 208). Ahora bien, según tal autor “lo justo es lo legal y lo igual”: se puede deducir, según esta definición que todo lo que es legal de alguna manera, por ese hecho es justo. Contrario a esto, Diego Poole (2017), da una mirada divergente: lo justo no se puede delimitar a los aspectos legales, ya que plantea que la legalidad o lo legal es solo un indicio para la justicia. Por otro lado, y centrando el concepto en la actualidad, Gerardo Durango define la justicia como “el principio que está ligado a la toma de decisiones incluyentes, principalmente en y desde la esfera pública” (2011, p. 35), y relaciona para ello elementos de la política, el Derecho, la Economía y la Filosofía, entre otras disciplinas. Desde esta perspectiva, la justicia se relaciona con la toma de decisiones imparciales para los afectados o beneficiados por las normas, bien sean estas políticas, jurídicas o morales; es así como la justicia se convierte en un mecanismo público de solución de conflictos y a su vez delimita y armoniza aquellas pretensiones e intereses en conflicto propios de la vida social.

Entonces, la justicia no está solo en función de la ley, pero debe contemplar una parte importante en ella. A propósito de la justicia y su enunciación en leyes relacionadas con el ejercicio profesional, cabe recordar que el código de ética le asigna al profesional contable un rol significativo en la administración de justicia, enunciando que “el contador Público es auxiliar de la justicia en los casos que señale la Ley, como perito expresamente designado para ello” (ley 43 de 1990, art. 38), ámbito en el que es posible cumplir un importante aporte a la sociedad. Igualmente, el estatuto tributario invoca el “espíritu de justicia” por el cual “el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación” (art. 683).

3.2 La tributación, un campo de dilemas éticos en la profesión

Cabe resaltar la importancia de la dación de fe pública, entendida esta, según Contreras y Arango (2010) como “la delegación dada por el Estado para dar testimonio escrito en forma fidedigna de actos y situaciones indicados en las leyes” (p. 12), pero hay tanto o más importante, y es la gran responsabilidad de generar confianza pública, lo que implica un grado significativo de certeza que la sociedad deposita acerca de aquellos actos puestos a disposición del profesional contable. En este sentido, coincidimos con Panel Blanco al afirmar que la “fe pública es solo la forma, la esencia del contador es la confianza pública” (citado por Contreras y Arango, 2010, p. 12). De esta manera la confianza está íntimamente ligada a la buena fe que inspira la labor del contador. En este sentido:

Es absolutamente pertinente dar fe pública, de hecho, demuestra la importancia que tiene nuestra profesión para la sociedad, ya que no solo se trata de presentar o firmar declaraciones, o estados financieros, sino, garantizar al Estado Colombiano y a la sociedad en general, que lo que suscribimos es verídico, cierto y atiende a la realidad económica, haciendo que estos agentes confíen en nuestra profesión. (Entrevista EE1, Comunicación personal, 12 de diciembre de 2018)

Uno de los ámbitos profesionales relevantes en los que se ponen en juego tanto la fe como la confianza pública es en el cumplimiento de procesos tributarios. El contador, como garante de confianza pública, tiene la capacidad de identificar la brecha que existe entre los juicios éticos y morales que pueden trascender en la toma de una decisión, estos en algunas ocasiones pueden sobrepasar las disposiciones legales que enmarcan cada normatividad, siendo la ley una de las prioridades que debe saber sobrellevar. El ejercicio de la profesión contable parece generar dilemas o confrontaciones éticas entre lo legal y la forma en que se percibe lo justo en materia tributaria.

Si lo justo es lo proporcional, entonces una tributación justa implicaría una afectación proporcionada o imparcial a los diferentes contribuyentes, es decir, que los diversos contribuyentes sufran la misma o al menos una muy similar afectación por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Así, podría decirse que en materia tributaria caben orientaciones redistributivas, donde “lo justo implica considerar las circunstancias y las condiciones de las diferentes personas (Vargas, 2012, p. 213)”. Pero no hay

un criterio único o universal para considerar las razones de justicia de un hecho, en este caso en el ámbito de la tributación. La regulación profesional en materia tributaria puede chocar con otros criterios al momento de cumplir compromisos fiscales.

Ahora, podemos decir que el profesional, aun sabiendo esto, muchas veces no cumple a cabalidad la norma, ya no por un interés particular o con la finalidad de lucro como ya se mencionó, sino más bien asume una postura divergente, tal vez con base en una percepción de justicia diferente a la que está plasmada en la norma. Se manifiesta el dilema de lo justo y lo legal. ¿Hasta qué punto están dispuestos los profesionales contables, por alguna percepción de injusticia, a ignorar la aplicación estricta de una norma tributaria, o a darle una interpretación demasiado flexible, incluso teniendo el conocimiento de los riesgos disciplinarios y legales a los que puede tener lugar como profesional? Incluso puede haber riesgos más amplios, sociales, como la confianza en la profesión contable.

En algunos testimonios obtenidos de contadores públicos, estos afirman que las normas tributarias en Colombia son demasiadas complejas para su aplicación, y en muchas ocasiones perjudican a todos como profesionales (Entrevista EE1, Comunicación personal, 11 de diciembre de 2018) (Entrevista EE2, 4 de octubre de 2021). Así pues, en Colombia no se aplica muy bien este concepto de justicia debido a la realidad que nos aqueja al momento de expedirse leyes tributarias, las que no resultan ser muy justas; en la actualidad, la carga tributaria es pesada por tantos deberes formales de declaraciones, e induce a que “la desproporción de las cargas, obliga a las PYMES a cumplir un sin número de obligaciones, en las que en muchos eventos no tienen cómo soportar” (Entrevista EE1, Comunicación personal, 11 de diciembre de 2018).

Así, por ejemplo, en el caso del impuesto de renta se gravan las utilidades, y con ello la capacidad de los ingresos susceptibles de producir incrementos netos en el patrimonio (Art. 26 del estatuto tributario). Si bien es cierto, este es un impuesto de porcentaje fijo en el aporte, y de una u otra forma cumple con el principio de equidad y no resulta ser tan equitativo en relación con las MiPymes, dadas las utilidades comparadas con grandes empresas que pueden tener la posibilidad de mayores minoraciones y beneficios tributarios, por su mayor capacidad de acceso a análisis tributarios especializados que les proporcionan tal soporte. El impuesto de industria y comercio, por su parte, grava la base de acuerdo con los ingresos, siendo indiferente de la generación de utilidades o pérdidas; además, es un impuesto

que paga un grupo específico de comerciantes, a diferencia del impuesto de renta que sí es un impuesto general. Cubides (2015) afirma que cuando un sistema tributario se caracteriza por tener una estructura tarifaria muy alta, un grado de complejidad innecesario, un sistema de exenciones tributarias incoherente con la política económica del Estado, una base impositiva pequeña y gravámenes excesivos para ciertas inversiones, pone en riesgo la consecución de las metas de crecimiento económico, productividad, equidad y progresividad.

En el caso del IVA (impuesto sobre las ventas), se trata de un impuesto que a pesar de que no presenta la carga tributaria directa en las empresas, ya que estas funcionan como agentes pasivos recaudadores, recae en toda la población en general, siendo regresivo respecto a la capacidad de ingreso de cada persona, es decir, grava con una misma proporción por producto a la población rica y la más pobre, la empleada y la desempleada, generando inequidades sociales.

En síntesis, podemos decir que las irregularidades que cometen los contadores públicos —de forma consciente o intencional—, podrían darse, bien por la intromisión de ambiciones o intereses personales de un profesional en un momento dado, o por razones más “solidarias” y “altruistas”, al percibir injusticia en la aplicación de algún requerimiento normativo tributario, siendo estos caminos de dilema ético que los profesionales deciden en ocasiones tomar. Con base en datos obtenidos en encuestas a profesionales en ejercicio de la ciudad de Medellín se analizan estos asuntos en la sección 4.

4. Metodología y resultados

Análisis de percepciones acerca de dilemas entre la dimensión ética-legal y la realidad profesional del contexto económico

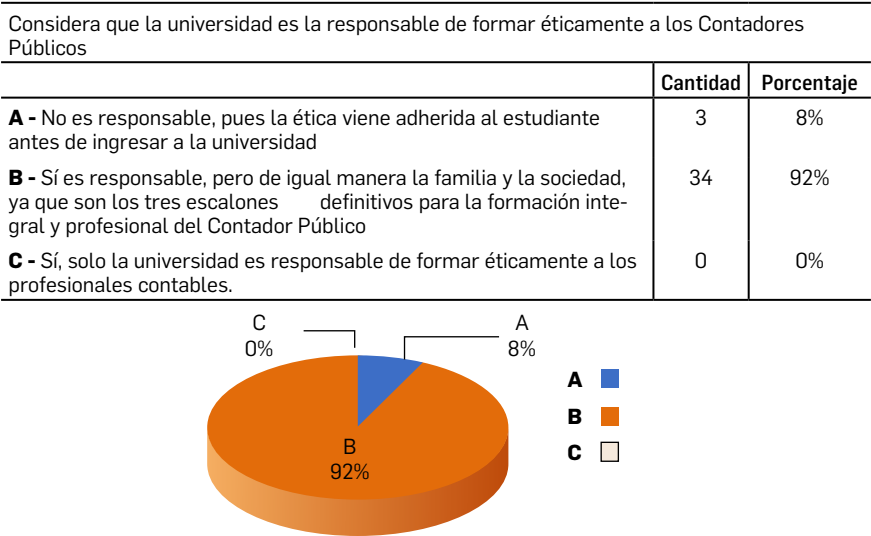
Se desarrolla una investigación basada en un análisis cuantitativo, mostrando las distintas percepciones de los profesionales contables de Medellín sobre las circunstancias que los conminan a realizar ciertas prácticas contables, dándole también un apoyo cualitativo al trabajo. Para este fin, se emplean herramientas tales como artículos, ponencias, conversatorios, encuestas y entrevistas con opiniones de personas directamente involucradas en este contexto. Así pues, para efectos del presente trabajo se recurre a la

investigación mixta, dado que a través de esta se integra el método cuantitativo y cualitativo, para así comprender de una mejor manera el problema sujeto de estudio.

4.1 Vínculo entre educación ética y realidad profesional

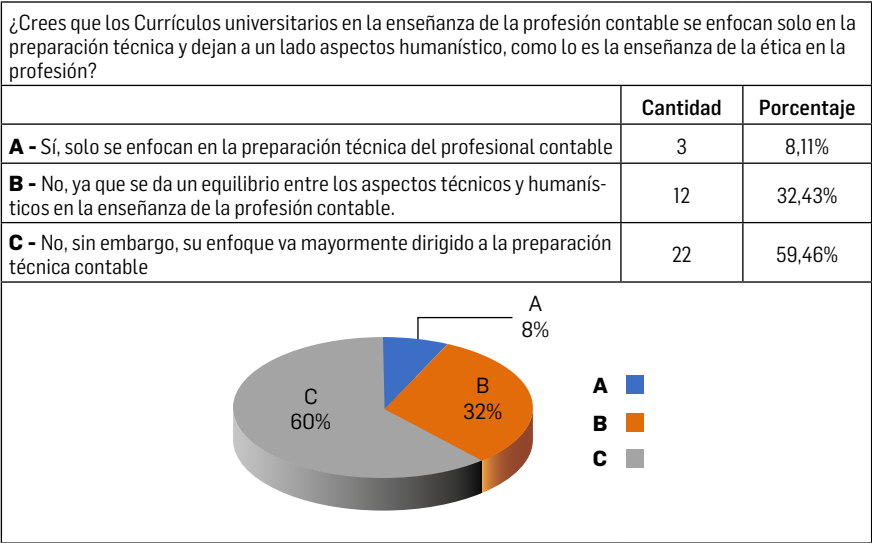
En este aspecto analizado, se detectan las principales percepciones acerca de cómo relacionan los colegas encuestados el papel formativo de la universidad en los aspectos éticos. Se plantea una primera premisa acerca de si la universidad es la responsable de formar éticamente a los Contadores Públicos; adicionalmente, se examina el grado de responsabilidad del proceso educativo contable en cuanto a los aspectos éticos. Un segundo aspecto indagado es la percepción acerca de si el currículo universitario da cuenta en forma equilibrada de las dimensiones éticas de la profesión, en relación con los aspectos de formación técnica. Se resume el resultado de ambos aspectos en las gráficas 1 y 2:

GRÁFICA 1. Responsabilidad de la universidad en la formación ética



Fuente: elaboración propia

GRÁFICA 2. Orientación del currículo universitario



Fuente: elaboración propia

La tendencia observada ratifica lo expuesto por Carolina Contreras y Diego Arango (2010) al plantear que el buen ejercicio profesional obedece en gran medida a la formación en el hogar, pero la Universidad como institución delegada para esta función, debe continuar con ese proceso, logrando así formar personas puestas al servicio de la sociedad. En la variable “responsabilidad de la universidad en la formación ética” se observa una negación casi absoluta a dejar solo en manos de la universidad la ética de los profesionales contables, y se puede notar una tendencia muy marcada (92%) al considerar que tanto la universidad como la familia y la sociedad son los responsables de la formación integral y profesional del Contador Público.

Esa tendencia es coherente con la percepción acerca de si los currículos solo enfatizan la formación técnica, donde solo un 8% considera que es así. En contraste, hay casi unanimidad en torno a que la formación que recibieron no descuidó los aspectos humanísticos y éticos, aunque se inclinó mayormente hacia la formación técnica requerida (59%). Entonces, a pesar de la incorporación de espacios curriculares en los que se enseñan y aprenden los aspectos éticos de la profesión, estos parecen no estar equilibrados en relación con el tiempo dedicado a las cuestiones técnicas que, según la percepción de estos profesionales, sigue aun prevaleciendo en la enseñanza de la profesión contable.

Por otra parte, debemos considerar la enseñanza de la profesión contable en contraposición a la realidad económica, como una variable a tener en cuenta en esta categoría, en la que se pretende establecer si las disposiciones legales en la enseñanza de la profesión contable están desligadas de las habilidades mínimas que debe desarrollar un Contador Público para enfrentar la realidad económica. A diferencia del aspecto anterior, con tendencias muy marcadas, en este caso las percepciones para la variable “Disposiciones legales de la enseñanza contable” están muy divididas (54% vs 46%) por el sí y el no (ver tabla 1, columna 1). La porción minoritaria, que en todo caso es significativamente alta (46%), considera que las disposiciones legales que se enseñan durante el proceso formativo sí tienen relación con la realidad económica, mientras que la mayoría de los encuestados consideran que la enseñanza de la profesión contable no supe las habilidades y necesidades que la realidad económica demanda (54%).

Tabla 1. Estadísticas aspectos profesionales

OPCIONES DE RESPUESTA	1. Disposiciones legales de la enseñanza contable		2. Presiones en el ejercicio profesional		3. Prevalencia del interés individual		4. Satisfacción en la remuneración	
	¿Considera que las disposiciones legales en la enseñanza de la profesión contable, están desligadas de las habilidades mínimas que debe desarrollar un C.P. para enfrentar la realidad económica?		Indique si ha recibido algún tipo de presión para ejercer de manera inapropiada, ilegal o no ética su labor como profesional contable		¿Ha vivido o conoce algún caso en el que haya prevalecido la búsqueda del interés personal sobre el profesional y que ello incidiera en el ejercicio de la profesión contable?		¿Consideras que la remuneración recibida por la prestación de tus servicios profesionales satisface tus expectativas económicas?	
SI	20	54%	14	38%	24	65%	9	24%
NO	17	46%	23	62%	13	35%	28	76%

Fuente: elaboración propia

Al contrastar este resultado con la literatura revisada al analizar los retos de la profesión contable en la economía actual, nos damos cuenta de que la teoría y la práctica están desligadas respecto a las nuevas disposiciones legales de la educación y las habilidades mínimas que debe desarrollar un profesional (Cañas, Castaño y Tamayo, 2011). En este asunto, pues, las percepciones

no son unánimes, y se identifica una porción significativa de desarticulación entre los conocimientos adquiridos, como producto de las disposiciones legales vigentes, en relación con su aplicación en la realidad económica.

Estos datos nos llevan de retorno a las reflexiones planteadas en la sección 2 acerca de qué tanto de lo que hacemos en la profesión contable responde a exigencias regulativas que se hacen la estructura empresarial pero que no consultan sus realidades o necesidades, generando así con algunos aspectos de nuestra labor unos costos transaccionales significativos que le quitan eficiencia al funcionamiento de las organizaciones. Pero la muestra tomada es muy incipiente como para dar conclusiones más definitivas para toda la profesión, se deja planteado a nivel de conjetura que pueda ser observada en otros estudios que se hagan al respecto con un mayor alcance, aunque es posible contrastar con algunos testimonios de las personas entrevistadas, donde se observan posturas que destacan de una parte un “excesivo” enfoque teórico, y, de otra, la proliferación normativa como factores de esa falta de vínculo entre lo académico y la realidad económica:

Muchas universidades se han enfocado más en aspectos investigativos y teóricos que a la misma práctica, entonces muchas universidades, no todas, se han quedado con la imagen antigua del contador, y no contadores que hagan análisis críticos de la norma, que sea integral, se le ha dado mucha prevalencia a muchas materias que se alejan de la práctica, para estar más en el ámbito académico e investigativo, lo cual es muy importante, pero los estudiante y futuros contadores necesitan estar empapados del día a día (Entrevista EE3, Comunicación personal, 12 de octubre, 2021).

La academia solo se ha dedicado a dar teoría poco profundizan en la práctica (Entrevista EE4, Comunicación personal).

Al momento del estudiante egresar de la universidad, si no ha practicado nunca su carrera, se va a encontrar con un mundo muy diferente al cual se vio enfrentado cuando estaba en la universidad, puesto que estamos en un país donde nos cambian las reglas de juego continuamente, es decir, a cada rato están sacando normas y a las universidades les cuesta mucho trabajo y muchos recursos económicos estar actualizando su pensum académico, ajustándolo a la norma [...]. Somos un país muy leguleyo, sacando normas para cualquier cosa y a veces son normas que ni siquiera se pueden aplicar

fácilmente, pues su aplicación costaría demasiados recursos (Entrevista EE2, Comunicación personal, 14 de octubre, 2021).

Es probable que una causa significativa de esa desconexión que se da entre la teoría y la práctica se pueda atribuir en cierta medida a las disposiciones legales, tanto en normas locales como en las internacionales que se implementan sin consultar la realidad empresarial y social. A modo de ejemplo, la adopción que se hace de normas traídas de contextos económicos y empresariales diferentes al nuestro, sin hacerles adaptaciones pertinentes, como podría ser el caso de la forma como se impusieron las NIIF en Colombia. En este aspecto hay posturas testimoniales fuertes que ven tal proceso de forma crítica:

Se trata de acomodar a la fuerza la realidad económica a los criterios internacionales, como el hecho, por ejemplo, de pertenecer a la OCDE, o el hecho de establecer las NIIF” (D. Martínez, comunicación personal, 12 de octubre, 2021)

No estamos preparados para aplicar NIIF, debido a que nuestro entorno económico es muy diferente a otros países que si las pueden aplicar plenas (Entrevista EE4, comunicación personal, 13 de octubre, 2021).

Hay indicios de un rechazo significativo de parte de algunos sectores profesionales hacia las normas contables por no ser acordes con la realidad económica que atraviesa el país y no se vinculan con la dinámica económica específica, debido a un proceso regulativo en materia contable basado en la adopción extensiva de tales estándares.

4.2 Prácticas de los profesionales contables

Presiones en el ejercicio profesional

Se indagó en las personas participantes si percibían que habían recibido algún tipo de presión para ejercer la profesión de alguna manera inapropiada. En las respuestas pudimos identificar dos tipos de tendencias, por un lado, hay quien afirma que no hay una influencia externa, pues es el contador quien debe tener y aplicar un carácter en el ejercicio de su profesión. Por otro lado, está la tendencia de quienes afirman que sí hay una influencia; ahora bien, en esta se presentan dos posturas: hay quienes dicen

que esta influencia se da por la falta de cultura tributaria en el país, y otros establecen que la influencia se da por la competencia tan fuerte que existe en el mercado laboral.

A pesar de que es una elección del profesional contable el dejarse influir o no por parte de presiones del entorno socioeconómico en su ejercicio profesional, en testimonios de las personas entrevistadas se plantea, por ejemplo, que “estamos en una economía donde la competencia es muy fuerte, entonces muchas veces uno tiene que ceder un poco en ciertas cosas para poder entrar en el mercado” (Entrevista EE2, Comunicación personal, 14 de octubre de 2021). Más específicamente, en materia tributaria se reflexiona acerca de la baja cultura tributaria como una influencia significativa:

No tenemos cultura tributaria empezando por el mismo Estado, porque las personas ven en el Estado que si paga impuestos no los va a ver reflejados para el beneficio de toda la sociedad y la corrupción es uno de los factores que hace que las personas no se motiven a pagar impuestos. Esto es un punto, y otro, porque de una u otra forma no hay cultura tributaria, no nos enseñan desde pequeños o desde lo poco a tributar (Entrevista EE3, Comunicación personal, 12 de octubre, 2021).

De lo anterior, podemos inferir que sí hay una influencia por parte del entorno socioeconómico hacia el profesional contable, y en contraste con la premisa establecida en la encuesta, nos da a entender que se presenta una contradicción, toda vez que, en las encuestas, el 62% de los encuestados establecieron que, de forma directa, ellos mismos no han experimentado una presión para ejercer de forma inapropiada, ilegal o no ética, su labor como profesional contable; es decir, para estos el entorno socioeconómico no es uno de los factores determinantes que influya en sus prácticas (ver tabla 1, columna 2), pero como lo pudimos observar en las entrevistas, hay argumentos significativos para afirmar lo contrario.

Ahora bien, al indagar por la variable “Prevalencia del interés individual”, se encuentran resultados divergentes respecto a la variable “Presiones en el ejercicio profesional”. En esta última, interesó identificar si las personas encuestadas conocían casos (ya no como pregunta directa o personal) en los que el profesional contable, por darle prioridad a algún interés individual, cometiera acciones que incidieran en la calidad de su ejercicio profesional, en cuyo caso una porción muy significativa de la mayoría (65%) se manifestó con respuesta afirmativa (Ver tabla 1, columna 3). De esto, se

infiere que los profesionales contables reconocen que dentro de su campo existe una tendencia muy fuerte a las acciones tomadas por interés propio según se expuso en el capítulo 3, con las preocupaciones y reflexiones éticas a lo que tal situación nos debería conducir. Entonces, comparada con la variable anterior, las personas encuestadas describen que en los casos de un ejercicio profesional inapropiado, ilegal o no ético, puede tener más incidencia el hecho de buscar el interés propio que una influencia externa del contexto socioeconómico.

Para completar este análisis se indagó acerca del nivel de satisfacción percibido en materia de remuneración económica (tabla 1, columna 4) que evidencia entre los encuestados un nivel de insatisfacción alto (76%). De forma adicional se consideró relevante establecer la posible correlación entre las variables “3. Prevalencia del interés individual” y “4. Satisfacción en la remuneración”, para ello se aplicó la prueba estadística chi cuadrada (χ^2) para analizar la posible relación entre las variables mencionadas, así:

Prueba de hipótesis según valores críticos de la distribución χ^2

Valor del índice χ^2 experimental	23,378
Grados de libertad (fila-1)*(columna -1)	1
Nivel de significancia	5%
Nivel de confianza	95%
Valor del índice χ^2 (tabla):	3,8415

Grado de intensidad, De Cramer

$$\phi_c = \sqrt{\frac{\chi^2}{N(k-1)}} = \sqrt{\frac{23,378}{37}} = 0,632 \rightarrow 0,8$$

Con una correlación muy significativa del 80% entre ambas variables, podemos inferir que los altos grados de insatisfacción que pueden llegar a sentir algunos Contadores Públicos respecto a la remuneración que reciben a cambio de la prestación de sus servicios profesionales, pudieran ser una causa posible de anteponer el interés particular al apropiado ejercicio profesional. Esto, lógicamente, no es justificable desde un punto de vista legal ni ético, pero es lo que se logra inferir en la muestra analizada.

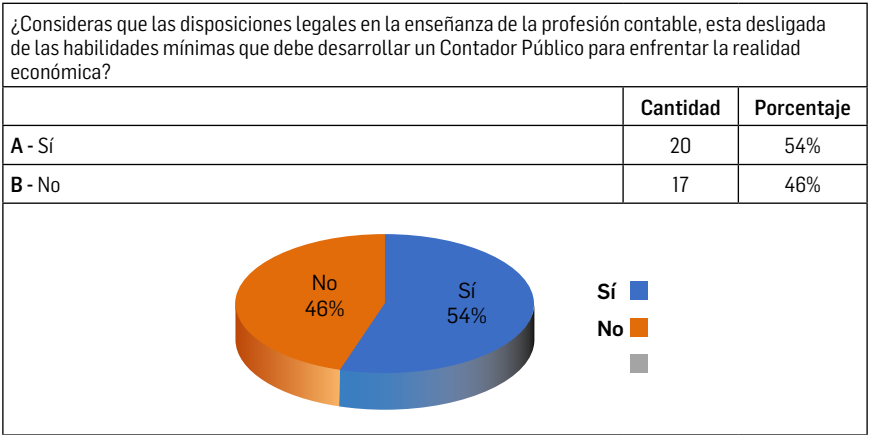
Pero el escenario puede verse también desde una perspectiva constructiva. Los profesionales entrevistados destacan que desde el ejercicio profesional cotidiano se pueden llevar a cabo acciones para atenuar las presiones recibidas en su ejercicio profesional. En primer lugar, está la formación de un

criterio y carácter que deben tener los contadores públicos y, por otro lado, “se tiene que estar capacitado permanentemente para no caer en un error legal por desconocimiento” (Entrevista EE4, Comunicación personal, 13 de octubre, 2021). Además, cada individuo está en la libertad de elegir de manera racional su actuar de manera ética, pero este debe estar siempre ligado en defensa del deber. Además, se plantea la capacitación constante permite tener las bases intelectuales para conocer y enfrentarse a la “maraña legislativa” que permita resolver de mejor forma las necesidades que se presentan en la realidad económica de las organizaciones. Este aspecto del volumen legislativo y su efecto profesional se amplía en las variables a continuación.

Proliferación de normas

Por otro lado, debemos considerar otra variable en esta categoría, como es la proliferación de normas en materia tributaria y regulación contable, ya que este factor incide directamente en la práctica del Contador Público. Ahora, veamos en la siguiente tabla cómo los Contadores Públicos rechazan rotundamente la premisa de que las normas tributarias y, en general, las que regulan la profesión contable sean claras para su aplicación:

GRÁFICA 3. Compendio de norma contables



Fuente: elaboración propia

Dicho lo anterior, podemos observar que el 70% de la población encuestada indica que el extenso compendio de normas tributarias que existe no es claro, y el constante cambio y actualización pueden llevar a que sean contradictorias, lo que dificulta su aplicación. En una postura más moderada, los encuestados afirman que, a pesar de que las normas son claras, su proliferación es un factor de riesgo para una correcta aplicación (30%).

Podemos inferir que el gran compendio de normas en materia tributaria y contable que se presenta en el país es uno de los motivos relevantes por el que los contadores públicos se sienten presionados en su ejercicio profesional, toda vez que su constante cambio hace compleja su aplicación y obliga al contador público a estar actualizado día a día, lo que en muchas ocasiones resulta imposible, puesto que los cambios y la creación de normas en materia tributaria y contable en Colombia se dan a diario. Acerca de la proliferación normativa como factor de riesgo o presión en el ejercicio de la profesión se plantea que:

Existe mucha inseguridad jurídica, porque hay muchas modificaciones en materia tributaria todos los días, la proliferación de normas es una presión importante porque es imposible que una persona tenga conocimiento de todos los cambios que se dan día a día. (Entrevista EE3, Comunicación personal, 12 de octubre, 2021)

La cambiante regulación normativa del país es una presión a la que se ve expuesto el contador público, porque el mismo desconocimiento de la norma te presiona para estar actualizado (Entrevista EE4, Comunicación personal, 13 de octubre, 2021).

Se confirma esta correlación al aplicar la prueba de correlación chi cuadrada (χ^2), entre las variables “compendio de normas contables” (gráfica 3) y “Presiones en el ejercicio profesional” (tabla 1, columna 2) el cual arrojó una intensidad de correlación del 76%, como lo podemos observar a continuación:

Prueba de hipótesis según valores críticos de la distribución χ^2

Valor del índice CHI χ^2 experimental	21,541
Grados de libertad (fila-1)* (columna -1)	1
Nivel de significacancia	5%
Nivel de confianza	95%
Valor del índice χ^2 (tabla):	3,8415

Grado de intensidad, De Cramer

$$\Phi_c = \sqrt{\frac{x^2}{N(k-1)}} = \frac{21,541}{37} = 0,582 \rightarrow 0,763$$

Adicionalmente, la gran proliferación de normas podría ser una de las causas para que la enseñanza en las universidades esté desligada de las habilidades mínimas que debe desarrollar un contador público a la hora de enfrentarse al campo laboral, puesto que al momento de que el estudiante egrese de la universidad, estará desactualizado porque la aplicación de la norma ha cambiado, ha sido declarado inexecutable, o ha sido derogada, lo que obliga al nuevo contador público a actualizarse. Acerca de este aspecto se quiso verificar el grado de correlación χ^2 entre las variables “Compendio de normas contables” y “Disposiciones legales de la enseñanza contable” (tabla 1, columna 1) encontrando un grado de correlación del 76% como se muestra a continuación:

Prueba de hipótesis según valores críticos de la distribución χ^2

Valor del índice CHI χ^2 experimental	21,541
Grados de libertad (fila-1)* (columna -1)	1
Nivel de significacancia	5%
Nivel de confianza	95%
Valor del índice χ^2 crítico (tabla):	3,8415

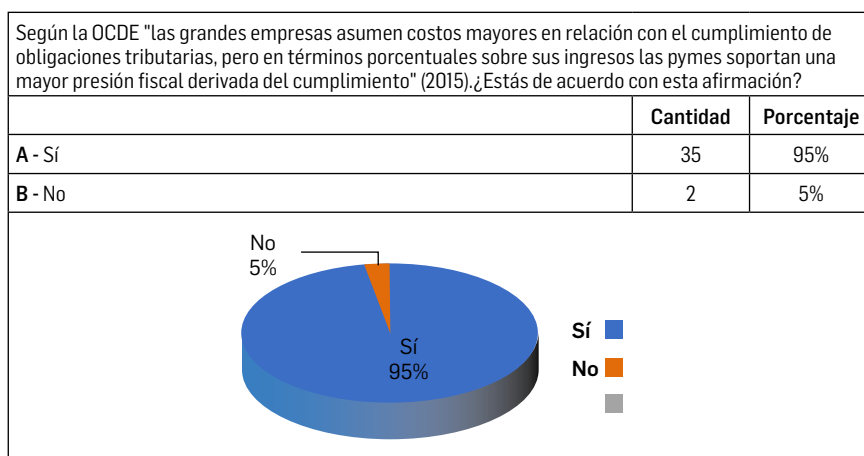
Grado de intensidad, De Cramer

$$\Phi_c = \sqrt{\frac{x^2}{N(k-1)}} = \frac{21,541}{37} = 0,582 \rightarrow 0,763$$

Presión fiscal

Habría que decir también que otros elementos importantes de analizar son la ética, la justicia y la legalidad en la dimensión tributaria, dado que un amplio conjunto de las prácticas profesionales se hace alrededor del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Se comenzó por indagar la percepción acerca de la presión fiscal que reciben las pymes, y en este aspecto los profesionales encuestados reflejan el amplio consenso de que este tipo de empresas tiene una mayor presión, tal como lo plantean algunos organismos internacionales, según se observa en la gráfica 4:

GRÁFICA 4. Presión fiscal en las pymes



Fuente: elaboración propia

Además, se quiso indagar si esta percepción de presión fiscal podría tener alguna incidencia en el quebrantamiento de los códigos de ética por parte del Contador Público, por anteponer su propia visión de justicia ante la legalidad, como una consecuencia de la presión fiscal que soportan las Mipymes. Con puntos de vista divididos, un 30% de los encuestados apoya esta premisa, pues considera que la legalidad tributaria no necesariamente refleja la justicia del tributo: las normas, a pesar de ser legales, no son necesariamente justas. Una postura más moderada se lleva la mayoría (40%)

al apoyar la premisa de que la mayor presión influye en el quebrantamiento del código de ética, sin embargo, defienden el deber ser de según el cual las prácticas contables en el ámbito tributario siempre se deben ceñir a la normativa. Finalmente, una postura más estricta desde el punto de vista normativo plantea que bajo ninguna circunstancia se justifica quebrantar los códigos de ética, por concebir o practicar alguna otra visión de justicia (30%) (gráfica 5).

Esta variable indagada es pues muy polémica, a pesar de la tendencia estadística encontrada, en algunas argumentaciones se considera que no hay presiones fiscales más excesivas para las pymes en particular, sino que se trata más de un asunto de administración financiera de los flujos comprometidos en las obligaciones fiscales:

Este concepto no es válido, pues todos pagan una misma tarifa y eso garantiza la equidad, cada quien paga su tarifa sobre su renta líquida” (D, Martínez, comunicación personal, 12 de octubre, 2021).

La presión fiscal es la misma, tanto para pymes como para grandes empresas, solo que las pymes no gozan de tanta liquidez como si lo hacen las grandes empresas, ahí es donde se ven presionados, pero no en la parte fiscal si no la parte de la liquidez, en sus flujos de caja. (Entrevista EE4 comunicación personal, 13 de octubre, 2021).

De conformidad con testimonios de algunos entrevistados, podemos inferir que las diferentes visiones de justicia son un referente demasiado ambiguo para ser usado como estándar de desempeño profesional:

La justicia es un concepto muy subjetivo, entonces si yo hablo de justicia estoy partiendo de un hecho que yo creo que es, pero no necesariamente va a ser, por eso la legalidad es la que prima, y al final del día en materia tributaria hay una premisa que rige y es el principio de legalidad. En materia tributaria tiene que primar la legalidad, porque si no el derecho tributario no estaría unificado, puesto que si dejamos que rijan la justicia nadie pagaría impuestos por esa misma subjetividad del concepto (Entrevista EE3, comunicación personal, 12 de octubre, 2021).

Sin embargo, existen posturas profesionales que se atreven a conjeturar que “en Colombia los códigos de ética se pueden quebrantar por la carga

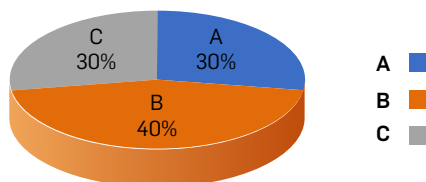
impositiva que se está aplicando a las pequeñas y medianas empresas, comparado con los grandes capitales, pues las Mipymes son las que prácticamente sostienen el país” (Entrevista EE2, comunicación personal, 14 de octubre, 2021).

el sistema tributario del país está fijado básicamente para controlar las pequeñas y medianas empresas que son más del 80% de las empresas colombianas, por ende, son las que más control tienen por parte del Estado teniendo en cuenta que por medio de esta es por donde el estado capta más recursos (Entrevista EE2, Comunicación personal, 14 de octubre, 2021).

GRÁFICA 5. Presión fiscal y códigos de ética

¿Crees que por soportar mayor presión fiscal las My pymes, esto incide en las prácticas del Contador Público en cuanto al quebrantamiento de los códigos de ética por anteponer su propia visión de la justicia ante la legalidad?

	Cantidad	Porcentaje
A - Sí incide, porque muchas veces la legalidad no tiene inmersa la justicia	11	30%
B - Sí incide, pero estas prácticas no se deberían de llevar a cabo ya que nos debemos de ceñir a la normativa	15	40%
C - No incide, ya que considero que los códigos de ética no se deben quebrantar bajo ningunas circunstancias	11	30%



Fuente: elaboración propia

Ahora, desde el punto de vista estadístico al aplicar la prueba chi cuadrada entre las variables “Presión fiscal en las pymes” (gráfica 4) y “Presión fiscal y códigos de ética” (gráfica 5), se evidencia una intensidad de correlación muy fuerte del 95% como se muestra a continuación.

Prueba de hipótesis según valores críticos de la distribución χ^2

Valor del índice CHI χ^2 experimental	33,216
Grados de libertad (fila-1)* (columna -1)	2
Nivel de significacancia	5%
Nivel de confianza	95%
Valor del índice χ^2 crítico (tabla):	5,9915

Grado de intensidad, De Cramer

$$\Phi_c = \sqrt{\frac{x^2}{N(k-1)}} = \frac{33,216}{37} = 0,898 \rightarrow 0,95$$

Desde el deber ser, se establece con claridad que independientemente de que la presión fiscal en las pymes incida o no en las prácticas del contador público en cuanto al quebrantamiento de los códigos de ética, estas prácticas no se deben llevar a cabo, ya que debe primar la legalidad. Sin embargo, testimonios más cercanos, así como la correlación estadística muestran que la percepción de una mayor presión tributaria para las pymes puede estar incidiendo de forma muy contundente en el quebrantamiento de los códigos éticos de la profesión.

Estos hallazgos nos retornan de nuevo la reflexión hacia la universidad y su papel en la sociedad como formadora de profesionales con ciertos rasgos, que promuevan un mayor compromiso con la comprensión y aplicación de las normas contables y tributarias en el medio social. Es reiterado encontrar en el medio profesional testimonios de colegas que plantean que como ejerciente independiente existen muchos clientes que de forma muy directa te dicen “a mí no me gusta pagar impuestos, mire como me puede ayudar” Entrevista EE2, Comunicación personal, 14 de octubre, 2021), donde el profesional contable se puede ver de nuevo expuesto, como había sido mencionado antes a “la misma cultura del no pago del tributo” (Entrevista EE3, Comunicación personal, 12 de octubre, 2021). Estos aspectos analizados abren una visión adicional de análisis que no alcanzamos a considerar en este trabajo pero que podría ser objeto de posteriores estudios y es la dimensión cultural, tanto lo cultural en general, como la cultura tributaria en particular, como factor que también puede incidir en la práctica del profesional contable.

Conclusiones

Las siguientes conclusiones no pretenden ser análisis causales definitivos, sino más bien proponer algunas conjeturas a partir del análisis de datos de campo obtenidos, debidamente contrastados con la literatura revisada. Se dejan a consideración del público lector como base de reflexión y discusión que puedan ser examinadas a la luz de estudios con mayor alcance.

Pese a las valiosas discusiones educativas e investigativas que se han dado en la profesión contable, las universidades aún se enfocan mayormente en la preparación técnica y dejan a un lado aspectos humanísticos como lo es la enseñanza de la ética en la profesión contable. No obstante, también podemos afirmar que la formación ética del profesional contable no está solo en manos de la universidad, pues es un principio que se construye tanto en la familia como en la academia y en la sociedad, formando así, profesionales integrales al servicio de la comunidad.

En la enseñanza de la profesión contable se sigue observando una desconexión entre la teoría y la práctica, toda vez que la formación está desligada de las habilidades mínimas que debe desarrollar un Contador Público para enfrentar la realidad económica del país. Esta desconexión en gran medida se da por la gran proliferación de normas en materia contable y tributaria, puesto que, al momento del estudiante egresar de la universidad, estará desactualizado por que la aplicación de la norma ha cambiado, ha sido inexecutable, o ha sido derogada, lo que obliga al nuevo Contador Público a actualizarse, o, como lo refleja una fuerte corriente de opinión en los testimonios presentados, muchas de esas normas en las que se basa el ejercicio profesional no expresan las necesidades de nuestro contexto económico real.

En el desarrollo de la profesión contable, una causa posible de anteponer el interés particular al correcto ejercicio profesional podría ser la insatisfacción que sienten los Contadores Públicos respecto a la remuneración que reciben a cambio de la prestación de sus servicios profesionales. Sin embargo, este hallazgo debe ser sopesado con otros aspectos del contexto que influyen de forma significativa en el ejercicio profesional. En el entorno socioeconómico se presentan situaciones que subyugan al profesional contable a realizar ciertas inapropiadas prácticas contables: la falta de cultura tributaria que se presenta en el país; también podrían considerarse otros factores que aunque no se analizaron en profundidad en este trabajo

hacen parte de esta compleja situación, tales como la competencia desleal tan fuerte que se da en el gremio contable, la incapacidad del país para generar fuentes de empleo, la ineficiente administración de los recursos económicos y la gran cantidad de egresados poco capacitados que hacen que el mercado laboral colapse. Sin embargo, el profesional debe tener el carácter suficiente para decidir dejarse influenciar o no por estos factores externos.

El amplio compendio de normas en materia tributaria y contable que se presenta en el país es uno de los motivos por los que los contadores públicos se sienten presionados en su ejercicio profesional, dado que, su constante cambio hace compleja su aplicación y obliga al contador público a estar actualizado día a día, lo que en muchas ocasiones resulta imposible, puesto que los cambio y creación de normas en materia tributaria y contable en Colombia se dan a diario. En contraste, esta misma situación puede ser una fuente de mejoramiento profesional en el sentido de incentivar un mejor desarrollo de conocimientos y la capacitación permanente en materia de las normas contables y tributarias en las cuales se basa el ejercicio profesional.

En Colombia existe una alta presión fiscal, tanto para las grandes como para las medianas y pequeñas empresas, toda vez que hay una alta carga impositiva; la diferencia radica en que las pymes no gozan de tanta liquidez, en contraposición a las grandes empresas. Es ahí donde se ven más presionadas tanto en sus flujos de caja, como por la carga o desgaste organizacional que implica responder a procesos de fiscalización tributaria, en comparación con grandes empresas que cuentan con equipos especializados para atender tales asuntos.

Los datos sugieren que una percepción de presión fiscal más fuerte en las pymes podría inducir mayores riesgos de incumplimiento de normas éticas. Independientemente de que la presión fiscal que se da en las empresas colombianas incida o no en las prácticas del Contador Público en cuanto al quebrantamiento de los códigos de ética, por anteponer su propia visión de justicia ante la legalidad, estas prácticas no deben llevarse a cabo, ya que debe primar la legalidad como base del ejercicio profesional.

Referencias

- Alzate, J. (2020). La profesión contable en un contexto de incertidumbre. Más allá de la pandemia. *Revista Visión Contable*, (21), 5-10. <https://doi.org/10.24142/rvc.n21a1>
- Amézquita, G., Díaz, J., y Gutiérrez, E (2014). Formación ética profesional del estudiante de contaduría pública de la universidad de Antioquia tomando como referente el código de ética propuesto por la IFAC. *Trabajos de grado contaduría pública UdeA*, 8(1). <https://revistas.udea.edu.co/index.php/tgcontaduria/article/view/323443>
- Bolívar, A (2005). *El lugar de la ética profesional en la formación universitaria*. *Revista Mexicana de Investigación Educativa*, 10(24), 93-123. <https://www.redalyc.org/pdf/140/14002406.pdf>
- Calle, F, y Correa J. (2002). El ethos antioqueño: Soporte moral para la creación, desarrollo y conservación de empresas. *Semestre Económico*, 5(10). <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/1382>
- Cañas, S., Castaño, V., y Tamayo, H (2011). El contador público y su proceso de formación ética y social. *Revista Visión Contable*, (9). 96-106. <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/357/373>
- Chen, H. (2006). A Theory-Driven Evaluation Perspective on Mixed Methods Research. *Research in the schools*, 13(1), 75-83. http://www.unm.edu/~marivera/522%20Chen%20posted%20readings/Chen_Theory%20Driven%20Perspective%20Mixed%20Methods%20Research.pdf
- Consejo Técnico de la Contaduría. (16 de junio de 2009). *Orientación Profesional Tarifas de Honorarios Profesionales*. Bogotá, Colombia. <https://incp.org.co/Site/2012/legislativa/honorarios.pdf>
- Constitución Política de Colombia [Const]. (Colombia). http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Contreras, C., y Arango, D (2010). La ética profesional del contador público. *Apuntes Contables*, (14), 201-215. <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/1670/1508>
- Correa, L. (2017). *Ética en el ejercicio de la profesión contable: Desafío en la formación ética del contador público en Colombia*. [Tesis de pregrado]. Universidad Militar Nueva Granada. <https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/16792>

- Consejo Técnico de la Contaduría. (2021). *Consejo Técnico de la Contaduría. Comunicado de prensa*. <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=da54e763-b5fd-4678-8cd7-7b3020ccc128>
- Cubides, Y. (2015). *¿Es equitativa la carga tributaria en Colombia?* [Tesis de pregrado]. Universidad Militar Nueva Granada. <https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/6382>.
- Departamento Nacional de Planeación. (2014). *CONPES 3816. Mejora normativa: análisis de impacto*. <https://www.minminas.gov.co/documents/10180/19764302/CONPES3816.pdf/5e09cd-df-ad94-4b3f-9255-9548aab35a61>
- Departamento Nacional de Planeación. (2019). *Observatorio de mejora normativa, reporte No 1*. <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Mejora%20Regulatoria/Documentos/Reporte%20No.%201.%20Produccion%CC%81n%20normativa-%20emision%CC%81n%20de%20decretos%20entre%201999-2019.pdf>
- Donaires, P. (2003). La vigencia de la justicia y la equidad. *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, (7). <http://www.rtfed.es/numero7/8-7.pdf>
- Douglas, A., y Izarra, V. (2016). Formación ética: compromiso de la responsabilidad social universitaria. En O. Arango Tobón, Olber (Comp.), *Ética Profesional y Responsabilidad Social Universitaria* (pp. 22-32). <http://www.funlam.edu.co/uploads/fondoeditorial/ebook/2016/Etica-profesional-y-responsabilidad-social-universitaria.pdf>
- Duarte, W., y Bohórquez, C (2016). *La importancia de la responsabilidad social en la profesión de contaduría pública en Colombia* [Tesis de pregrado]. Fundación Universitaria Los Libertadores. <http://repository.libertadores.edu.co/bitstream/handle/11371/1007/MateusDuarteWilfredo.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Durango, G. (2011). Justicia, derecho e igualdad. *Revista Forum*, 1(1), 35-64. <https://revistas.unal.edu.co/index.php/forum/article/view/32324>
- Fernández, I., y Campo, J. (2017). Dilemas del contador y quebrantamiento al código ético entre los años 2012 -2014. *Revista Gestión & Desarrollo*, 14, 43-53. <https://revistas.usb.edu.co/index.php/GD/article/view/3680>
- Flórez, J (2009). *La función reguladora del Estado: ¿qué regular y por qué? Conceptualización y el caso de*

- Colombia. https://www.researchgate.net/publication/254399905_La_funcion_reguladora_del_Estado_que_regular_y_por_que_Conceptualizacion_y_el_caso_de_Colombia.
- Giraldo, G. (2013). Aproximación a la relación entre aspectos sociológicos del poder y la ética profesional del contador público. 2a parte. *Revista Javeriana*. 14(35), 669-697. <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/7115/5633>
- González, E. (2013). *La ética profesional, su desarrollo en valores en estudiantes de administración y contabilidad*. *Revista Visión Contable*, (11), 208-228. <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/49>
- Heredia, L. (2016). *Presión fiscal sobre las pymes: una aplicación al caso colombiano del impuesto sobre la renta* [Tesis de doctorado]. Universidad de Salamanca. https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/132841/DEA_HerediaRodriguezL_Presion_Fiscal_Pymes.pdf;jsessionid=593A51EC9733D0F24A-87386F9E9027E5?sequence=1
- IFAC (2018). *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*. IESBA - Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code-ES.pdf>
- Ley 2068 de 2020. (2020, 31 de diciembre). Congreso de la República. <https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/31121021/LEY-2068-DEL-31-DE-DICIEMBRE-DE-2020.pdf>.
- Ley 2069 de 2020. (2020, 31 de diciembre). Congreso de la República. <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%202069%20DEL%2031%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202020.pdf>.
- Ley 2070 de 2020. (2020, 31 de diciembre). Congreso de la República. <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%202070%20DEL%2031%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202020.pdf>.
- Ley 2085 de 2020. (2021, 3 de marzo). Congreso de la República. <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%202085%20DEL%2003%20DE%20MARZO%20DE%202021.pdf>.
- Ley N°43 de 1990. (1990, 13 de diciembre). Congreso de la República. <https://www.>

- mineducacion.gov.co/1621/articulos-104547_archivo_pdf.pdf
- López, R. (2013). Ética profesional en la formación universitaria. *Revista Perfiles Educativos*, 35(142) http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-26982013000400017
- López, S., y Rodríguez, I. (2007). *La Enseñanza de la Ética en las Universidades Latinoamericanas. Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración*. <http://www.alafec.unam.mx/docs/asambleas/x/ponencias/PonenciaCentral.pdf>.
- Lozano, E. (2009). Tributación de la micro, pequeña y mediana empresa. *Revista de Derecho Privado*, (42). <http://www.redalyc.org/pdf/3600/360033191008.pdf>
- Martínez, M., Buxarrais, M., y Bara, F. (2002). La universidad como espacio de aprendizaje ético. *Revista Iberoamericana de Educación*, (29). <https://rieoei.org/historico/documentos/rie29a01.htm>
- Mateus, W., y Bohórquez, C. (2016). *La importancia de la responsabilidad social en la profesión de contaduría pública en Colombia* [Tesis de pregrado]. Fundación Universitaria Los Libertadores. <https://repository.libertadores.edu.co/bitstream/handle/11371/1007/MateusDuarteWilfr%20edo.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Ministerio de Trabajo. (2019). *1er Congreso de Seguridad y Salud en el Trabajo de la Pequeña y Mediana Empresa – MiPymes*. <https://www.mintrabajo.gov.co/prensa/comunicados/2019/septiembre/mipymes-representan-mas-de-90-del-sector-productivo-nacional-y-generan-el-80-del-empleo-en-colombia-ministra-alicia-arango>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2015). Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries. *OECD Tax Policy Studies*, No. 23. OECD Publishing, Paris. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-of-smes-in-oecd-and-g20-countries_9789264243507-en#page4
- Ortiz, A., Mármol, M., y Issa, S. (2012). *La formación ética del estudiante de contaduría pública*. http://www.conveniopc.org/images/Memorias_iv_encuentro/Mesa_Teoria_Contable/La_formaci%C3%B3n_%C3%A9tica_del_estudiante_de_Contadur%C3%ADa_P%C3%ABlica.pdf
- Ospina, O. (2016). Movilidad empresarial en Medellín. *Revista antioqueña de economía y desarrollo*, (18), 7-46. <http://www.camaramedellin.com.co/>

- site/Portals/0/Documentos/2018/RAED%2018%20definitivo.pdf
- Pamies, D. (2012). *La ética y la responsabilidad social en la formación universitaria: ¿cuál es la percepción de los estudiantes?*. <http://www.eben-spain.org/docs/Papeles/XXI/la-etica-y-la-responsabilidad-social-en-la-formacion-universitaria.pdf>
- Pfefferkorn, R. (2008). Adam Smith, un liberalismo bien temperado. *Revista Sociedad y Economía*, (14). <http://www.redalyc.org/pdf/996/99616725010.pdf>.
- Pinilla, J., y Álvarez, J. (2013). Del Contador Público y la ética profesional: un dilema inmerso en un ambiente saturado de conflictos morales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (63), 127-158. <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/download/24102/19727>
- Pinzón, M. (2016). Prácticas para mejorar la regulación en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, 18(35), 207-228. <http://www.scielo.org.co/pdf/rei/v18n35/v18n35a10.pdf>
- Ponce, J. (2003). La calidad en el desarrollo de la discrecionalidad reglamentaria: teorías sobre la regulación y la adopción de buenas decisiones normativas por los gobiernos y las administraciones. *Revista de Administración Pública*, 162, 89-144. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=784925>
- Poole, D. (2017). *Lección 5: la justicia*. Pamplona: Universidad de Navarra. https://laicismo.org/data/docs/archivo_1214.pdf
- Ros, J. (2012). La Teoría General de Keynes y la macroeconomía moderna. *Revista Investigación Económica*, 71, 19-37. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=60123307002>
- Sentencia C-145/20. (2020, 20 de mayo). Corte Constitucional (José Reyes, M.P). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=133625>.
- Steiner, R., y Cañas, A. (2013). *Tributación y equidad en Colombia*. Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/339>
- Taborda, C., y Jiménez, G. (2013). *La Formación Ética y Profesional del Contador Público en el Área Metropolitana de Medellín* [Tesis de pregrado]. Universidad de San Buenaventura Seccional Medellín. 81 p. Obtenido de: http://bibliotecadigital.usb.edu.co/bitstream/10819/2224/1/Formacion_Etica_Profesional_Taborda_2013.pdf

Uribe, C. (2008). Reseña de "Historia de la ética" de Alasdair Macintyre.

Revista de Estudios Sociales, 31, 183-189. <https://www.redalyc.org/pdf/815/81503115.pdf>.

Vargas Restrepo, C. M. (2012). El principio de justicia en la tributación. *ECONÓMICAS CUC*, 33(1), 205-224. <https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/view/183>

Varón, J. (2016). *La competencia desleal un problema de ética profesional*[Tesis de pregrado]. Universidad Militar Nueva Granada. <https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/15182>

Comunicaciones personales

Entrevista EE1. (11 de diciembre de 2018). Contadora pública de empresa de producción agrícola.

Entrevista EE2. (14 de octubre de 2021) (11 de diciembre de 2018). Contador público de empresa comercializadora de materias primas para embutidos y salsas.

Entrevista EE3 (12 de octubre de 2021). Comunicación personal. Abogado tributarista, integrante de firma de consultorías empresariales.

Entrevista EE4, M (13 de octubre de 2021). Comunicación personal. Contadora pública independiente.

Auditorías fiscales a operaciones de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas en México

Luis Enrique Landa Fournais^a

Información del artículo

Recibido: 15/09/2022

Aceptado: 31/10/2022

Clasificación JEL:

H2 - M42 - M48

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.n26a8>

Sugerencia de citación

• Landa, L. (2022). Auditorías fiscales a operaciones de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas en México. Revista Visión Contable, 26, pp. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a8>

Tax Audits in Real Estate Leasing Transactions Between Related Parties in Mexico

Resumen

La erosión de la base gravable por el uso indebido de los precios de transferencia es un tema apremiante para todos los países del mundo. La habilidad de los auditores fiscales para administrar con eficiencia las reglas de precios de transferencia solo pueden desarrollarse al estar expuesta a casos concretos. Este artículo presenta el caso de una operación de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas atendida por la unidad fiscalizadora en México, con dos propósitos: 1) cerrar la brecha entre los lineamientos normativos y la praxis; y 2) unificar el criterio de los auditores a fin de aminorar la incertidumbre tributaria para el contribuyente que enfrenta un examen de auditoría en esta clase de operaciones.

Palabras clave

México, precios de transferencia, impuestos, empresas multinacionales, empresas relacionadas.

Abstract

Tax base erosion through the improper use of transfer pricing is a pressing issue for all countries around the world. The ability of tax auditors to efficiently enforce transfer pricing rules can only be developed by being exposed to real world cases. This paper presents the case of a real estate leasing transaction between related parties audited by the transfer pricing supervisory unit in Mexico. The purpose is twofold: First, to close the gap between the normative guidelines and the praxis, and second, to unify the criteria of the auditors to reduce the tax uncertainty for the taxpayer who faces an audit examination in this kind of operations.

Keywords

México, transfer prices, taxes, multinational enterprises, related party transactions

^a Profesor de planta en la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Anáhuac-México. Correo electrónico: Luis.Landaf@anahuac.mx. ORCID: 0000-0002-0932-7734.

Introducción

En la Ley del Impuesto sobre la Renta en México - LISR (Congreso de México, 2013) solo existen siete artículos que hacen referencia a operaciones entre partes relacionadas¹. Estos, combinados con las *Directrices en materia de precios de transferencia* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2022), son las referencias básicas para los auditores fiscales en la preparación de los *Oficios de observaciones* que resultan de los exámenes de auditoría². Debido al carácter general de la ley mencionada y a la naturaleza descriptiva de las *Directrices de la OCDE*, el dictamen final de una auditoría en la que el contribuyente y el auditor fiscal se hayan encontrado frente a frente en la valoración de operaciones específicas depende del criterio y destreza de cada una de las partes. Esto genera un entorno de incertidumbre tributaria particularmente para el contribuyente, puesto que el dictamen final de una misma operación pudiera ser diferente según el auditor designado para realizar la auditoría³.

Con el propósito de subsanar esta deficiencia y presentar una alternativa para unificar criterios entre auditores, este artículo provee un caso práctico hipotético sobre cómo preparar las observaciones y el ajuste por precios de transferencia a una operación específica inserta en el contexto de una auditoría fiscal. El caso complementa la literatura de los precios de transferencia descriptivos con su contraparte “aplicada” que se encuentra escasamente documentada, particularmente en el contexto de una auditoría fiscal. Se ha seleccionado una operación de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas porque es una de las operaciones más frecuentes en los ejercicios de auditoría que enfrentan las autoridades fiscales.

El caso hipotético tiene lugar en México, por lo que será necesario hacer referencia frecuente a la LISR de la misma forma como se hace en los *oficios de observaciones*. En primera instancia, el contribuyente presenta su estudio de precios de transferencia. Enseguida, la autoridad fiscal revisa la documentación y realiza las observaciones pertinentes. Después, se determina si la evidencia da soporte al cumplimiento del principio de plena competencia

¹ Artículos 11 y 27 de la fracción XIII, 28 de la fracción XVII, 76, 76A, 179, 180.

² Galindo Cantú (2006, capítulo 2) presenta una extensa revisión del régimen jurídico de precios de transferencia y su desarrollo a la fecha de su elaboración con una tipología detallada de las disposiciones.

³ *Idem*.

para entonces emitir el dictamen correspondiente. Finalmente, se realiza el ajuste por precios de transferencia.

Marco conceptual

El tema de precios de transferencia suele asociarse al traslado de utilidades fiscales al exterior. El concepto es sencillo: una subsidiaria de una empresa multinacional que opera en México compra caro y vende barato a la casa matriz domiciliada en el extranjero. El resultado es una disminución en la base gravable de la empresa mexicana y un aumento de esta en la empresa relacionada en el extranjero. Esto implica que el impuesto sobre la renta (ISR) que debe pagarse en México se paga en el exterior. La consecuencia de este comportamiento es una menor recaudación en México, que implica menos recursos públicos para el financiamiento de proyectos de infraestructura y programas sociales cuyo objetivo es mejorar las condiciones económicas y sociales del país.

Sumado a lo anterior, la autoridad fiscal mexicana también reconoce la existencia de operaciones entre empresas relacionadas con domicilio en México que, al combinarse con el uso indebido de los precios de transferencia, tienen el mismo efecto adverso en la base gravable que el traslado de utilidades al exterior. El posible traslado de utilidades entre empresas locales obedece a dos incentivos:

1. Existen regímenes del ISR diferentes dentro del territorio mexicano que harían que el traslado de utilidades entre entidades relacionadas nacionales sea un esquema atractivo de erosión de la base gravable. Por ejemplo, en las zonas fronterizas, la tasa del ISR es inferior a la del resto del país.
2. Dentro de los grupos de empresas nacionales existen entidades con altas utilidades, mientras que otras pueden tener pérdidas. Esto podría dar lugar a reconocer transacciones entre sí, o bien a realizar ajustes de precios de transferencia entre ellas con la intención de reducir tanto las ganancias como las pérdidas elevadas; todo destinado a pagar menos impuestos a nivel consolidado (Pérez-Gómez & Platas, 2022).

Las reglas de precios de transferencia en México han sido explícitas en cuanto a las obligaciones de los contribuyentes en relación con las

transacciones celebradas con partes relacionadas extranjeras, mientras que para las transacciones con partes relacionadas nacionales algunas de las obligaciones eran implícitas o inferidas. Esta situación motivó a la autoridad fiscal mexicana a publicar normas explicativas para aclarar las obligaciones y requisitos fiscales aplicables a las operaciones con partes relacionadas dentro de México. En la *Miscelánea Fiscal 2022* (Gobierno de México, 2022) se reforman las reglas de precios de transferencia en México: se elimina la distinción entre partes relacionadas extranjeras y nacionales, al aplicarse por igual las obligaciones a ambos tipos de entidades. Por tanto, ahora no es necesario contar con criterios normativos o de interpretación para su aplicación en transacciones internas (Pérez Gómez & Platas, 2022).

Preámbulo

El resultado del análisis de precios de transferencia en una auditoría fiscal se hace del conocimiento del contribuyente a través del *oficio de observaciones*, que se elabora con base en la sustancia de los siete artículos referidos a operaciones entre partes relacionadas en la LISR y en las *Directrices de la OCDE aplicables en materia en precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* (OCDE, 2022). De hecho, en el último párrafo de la fracción V del artículo 179 de la LISR (Congreso de México, 2013) se hace referencia explícita a estas *Directrices*, en las que se establece lo siguiente:

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (...)⁴. (Congreso de México, 2013, art. 179)

Tanto la LISR como las *Directrices* están planteadas en términos generales, con lo que dejan abierto el camino de cómo proceder en situaciones específicas cuando el auditor y el contribuyente se encuentran frente a

⁴ Con "Capítulo" se alude al capítulo II de la LISR: "De las empresas multinacionales y de las operaciones celebradas entre partes relacionadas" (Congreso de México, 2013).

frente. El desenlace del intercambio de alegatos entre ambas partes culmina en la máxima expresión de la praxis en materia de precios de transferencia, que es el *Oficio de Observaciones*. La preparación de este último requiere del conocimiento necesario que permita cerrar la brecha entre las fuentes descriptivas y la praxis. Para lograr este objetivo, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) recomienda, entre otras medidas, que se implemente y mantenga un programa de capacitación para auditores en forma de “laboratorio”, a través de la revisión periódica de casos atendidos dentro de la unidad fiscalizadora (ONU, 2021, párr. 11.6.2.7, p. 441). Una segunda recomendación se hace explícita en el párrafo 11.3.1 de la publicación citada:

La habilidad de los auditores para administrar las reglas de precios de transferencia solo puede desarrollarse mediante la experiencia práctica abordando casos reales de precios de transferencia. (ONU, 2021, párr. 11.3.1, p. 425)

De esta forma, se construye un puente que permite transitar de lo descriptivo de la LISR y de las Directrices de la OCDE a la praxis que requiere la elaboración de un *Oficio de observaciones*.

En línea con estas recomendaciones, este artículo busca ser parte de esta capacitación en forma de “laboratorio”, basada en casos reales de precios de transferencia, para lo cual presenta un caso específico sobre cómo la autoridad fiscal realiza una auditoría a una operación de arrendamiento inmobiliario entre partes relacionadas locales⁵. El análisis del caso busca proveer al lector de lo siguiente:

1. Cómo presentar y defender las posiciones propias.
2. Cuáles deben ser los procedimientos para evaluar el cumplimiento del principio de libre competencia.
3. Cómo presentar los resultados de la evaluación.
4. Cómo aplicar el ajuste correspondiente.

Existe una cantidad abundante de literatura académica sobre los diferentes temas relacionados con precios de transferencia a la cual se puede hacer referencia, entre la que se encuentran trabajos como los de Padhi

⁵ Entre los diferentes tipos de operaciones entre partes relacionadas se ha seleccionado la de arrendamiento inmobiliario porque se presenta con frecuencia en las auditorías fiscales.

(2019), Eden *et al.* (2019), Silva (2019) y Durst (2012). Estos escritos son relevantes como puntos de partida para la elaboración de casos como el que se presenta en este trabajo. Sin embargo, los mismos no ofrecen orientación basada en experiencias anteriores que enriquezcan el conocimiento sobre cómo abordar un ejercicio de auditoría en la práctica.

La característica distintiva de este artículo es su naturaleza operativa; esta lo convierte en un “documento de trabajo” que atiende la recomendación de la ONU de capacitar al personal en casos resueltos por una unidad fiscalizadora, en donde se combinan los conocimientos de contabilidad, economía, normatividad y manejo de bases de datos, entre otros, en un solo documento (ONU, 2021, sección 11.6.2, p. 439). El caso se presenta en un formato similar al de un *Oficio de observaciones* que prepara la autoridad tributaria en México y se convierte en un complemento de los documentos “escuela” más importantes en la materia que, que además de las *Directrices sobre precios de transferencia* publicadas por la OCDE (2022), son los siguientes:

- Regulación 1482 del *Internal Revenue Code* (IRC) estadounidense (Internal Revenue Service of the United States, 2022).
- *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (ONU, 2022).
- *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners* (Cooper *et al.*, 2016). “*Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyse*” (Fondo Monetario Internacional – FMI *et al.*, (2017).
- *Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements* (FMI *et al.*, 2021).
- *Guidance on the Transfer Pricing Implications for the COVID-19 Pandemic* (OCDE, 2020).

Metodología

El procedimiento para demostrar que el precio pactado en una operación controlada obedece al principio de *arm's length* es el último paso de una secuencia de etapas, en la que se busca establecer la comparabilidad entre las operaciones controlada y no controlada. En las *Directrices de la OCDE* (2022) se establece que el “ejercicio completo” puede dividirse en tres etapas.

La primera etapa consiste en delinear correctamente los términos y condiciones que dieron origen a la operación controlada; la segunda, en comparar estos términos y condiciones con aquellas que existirían si las contrapartes hubieran sido empresas independientes. Si estas dos etapas concluyen de manera satisfactoria, entonces procede la tercera etapa: valorar si el precio pactado en la operación controlada cumple con el principio de *arm's length* (OCDE, 2022, 1.33-3.4). No procede valorar los precios pactados si las primeras dos etapas demuestran que las operaciones no son comparables. En el caso que se analiza a continuación, se adopta el supuesto de que las primeras dos etapas se llevaron a cabo exitosamente, por lo que el análisis de comparabilidad se concentra en la tercera etapa, en la que el reto principal es encontrar un balance entre lo establecido en la LISR y las recomendaciones de la OCDE.

A este respecto, en el *Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparable Data for Transfer Pricing Analyses* (FMI *et al.*, 2017) se señala que cualquier fuente de información debería ser aceptable en un análisis de comparabilidad, siempre que lleve a la información en la que se pueda confiar y que sea susceptible de apoyarse con un análisis (FMI *et al.*, 2017, p. 35). Adicionalmente, en el *Guidance on the Transfer Pricing Implications of the COVID-19 Pandemic*, la OCDE establece que en todo análisis de precios de transferencia debe tenerse flexibilidad y un buen juicio (OCDE, 2020, p. 8). Visto lo anterior, las metodologías que pueden aplicarse para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia en operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles entre partes relacionadas se mostrarán en las secciones subsiguientes (Arballo, 2022).

Aplicación del precio comparable (PC) analizando el precio por m²

La fracción VI del artículo 180 de la LISR (Congreso de México, 2013) establece que el método de PC es el que debe ser aplicado en primer término; y solo se podrán utilizar los otros métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo artículo cuando el método de PC no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado⁶.

⁶ Los "otros métodos" señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI son los señalados en el Capítulo II de las *Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE* (2022).

La metodología del PC se basa en comparar el precio de arriendo por m² pactado entre las partes relacionadas con precios pactados en operaciones comparables por partes independientes. En caso de existir comparables internos, es decir, operaciones de arriendo de un inmueble comparable realizadas por el mismo contribuyente en situaciones económicas similares con contrapartes independientes, estas constituirán una referencia confiable para determinar el apego a los principios de plena competencia y el método de PC cumplirá cabalmente con su propósito.

Al utilizar comparables externos, el PC por m² generalmente se obtiene de anuncios de empresas de arrendamiento publicados en su página de internet o en los diarios locales. Estas cotizaciones deben tomar en cuenta “la situación del mercado”, además de los siguientes elementos sujetos a ser verificados en el estudio de precios de transferencia: 1) características físicas y localización específica del inmueble/s; 2) costos de administración incluyendo la depreciación; 3) expedición de contrato, y 4) una prima de riesgo o inclusive el depósito de una fianza, todas ellas para capturar la totalidad de los costos de la operación de arrendamiento⁷. Bajo el supuesto de que las cotizaciones por m² hubiesen incorporado todos los elementos anteriormente citados, difícilmente coincidirán con las características específicas de la operación controlada. En este caso, sería necesario aplicar “ajustes de comparabilidad”, conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 179 de la LISR que se cita a continuación:

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, *y cuando existan diferencias, estas se eliminan mediante ajustes razonables*. Para eliminar dichas diferencias se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros los siguientes (...). (Congreso de México, 2013, art. 179, párr. 3)

⁷ Conforme a lo establecido en la fracción IX del artículo 76 de la LISR (Congreso de México, 2013), la responsabilidad (y por ende los costos) de mantener la documentación comprobatoria de las operaciones con partes relacionadas y la evidencia de su cumplimiento del principio de *arm's length* recae sobre el contribuyente.

Sumada a la dificultad de realizar los ajustes de comparabilidad, la fracción XII del artículo 76 de la LISR requiere que el contribuyente presente evidencia de un contrato público entre partes independientes en donde se formalice una operación con referencia al precio de mercado relevante.

Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, estas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo. (Congreso de México, 2013, art. 76, fracción XII)

Dado que la mayoría de los contratos de arrendamiento son privados, no forman parte de la muestra de operaciones comparables, por lo que la aplicación del método de PC enfrenta una dificultad adicional para aplicarse como método de comparabilidad.

Determinación de una tasa de retorno sobre el inmueble

Una segunda metodología para demostrar el cumplimiento con el principio de plena competencia es determinar la tasa de retorno sobre el valor de los activos fijos para luego compararla con las tasas de retorno que obtienen terceros independientes en operaciones similares. Para esto, es necesario identificar una muestra de empresas comparables que realicen operaciones similares y comparar el rendimiento que obtienen estas empresas sobre sus activos fijos. Esta metodología es una aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MMTUO), consistente con lo establecido en la fracción VI del artículo 180 de la LISR (Congreso de México, 2013).

Una de las principales fortalezas del MMTUO es que la condición examinada es el margen neto, para el cual existe una mayor disponibilidad de información potencialmente comparable en las bases de datos comerciales en relación con el CUP. Además, existe una menor probabilidad de que el margen neto se vea afectado por diferencias en las características del producto o servicio, o por diferencias funcionales menores. El MMTUO se aplica a menudo en la práctica sobre la base de una comparación con el margen neto obtenido por entidades completas, a diferencia de las transacciones no controladas individuales. El MMTUO también es muy flexible en su aplicación,

en el sentido de que el margen se puede comparar con diferentes bases según el indicador financiero seleccionado. Como resultado de esta flexibilidad y la relativa disponibilidad de información, el MMTUO es uno de los métodos más aplicados en la práctica (Cooper *et al.*, 2016, pp. 164-165).

Presentación del caso⁸

Se analizarán los ingresos por arrendamiento de la compañía Alfa México (el contribuyente bajo auditoría) de una bodega de almacenamiento con Alfa Comercializadora (parte relacionada)⁹. La bodega fue arrendada a Alfa Comercializadora para oficinas y almacenamiento de productos propios de la empresa que eventualmente los distribuirá a las tiendas de auto-servicio para su venta al consumidor final. El contrato de arrendamiento establece que la renta anual para el ejercicio 2021 es de 1 588 769 MXN. Alfa México y Alfa Comercializadora son las partes arrendadora y arrendataria, respectivamente.

El contribuyente presenta la documentación comprobatoria

En respuesta a la carta de invitación enviada por la autoridad fiscal para que Alfa México presentara la información sobre sus operaciones con partes relacionadas durante el ejercicio 2021, el representante legal de Alfa México proporcionó lo siguiente:

- Copia del contrato de arrendamiento celebrado el 31 de diciembre de 2020 con Alfa Comercializadora en su calidad de arrendataria de una bodega destinada para oficinas y almacenamiento de productos propios de la empresa; se pactó una renta anual de 1 588 769 MXN para el ejercicio 2021. El contrato tiene una duración de un año, aunque es prorrogable. La bodega se encuentra en el municipio de Ecatepec (México).
- Un estudio especial de justipreciación de renta (avalúo) realizado por

⁸ El caso es hipotético por lo que los datos del avalúo, las estadísticas financieras de la empresa bajo auditoría y de las empresas comparables, así como la razón social de las mismas es ficticio. Cualquier semejanza con alguna situación real, es mera coincidencia.

⁹ Se aplicará la metodología de la tasa de retorno sobre activos fijos mencionada en el apartado anterior.

un perito para bienes inmuebles, por medio del cual se determinaría “el precio de mercado” del monto anual del arrendamiento que Alfa México le cobraría a Alfa Comercializadora. A juicio del contribuyente, a partir de este avalúo se determinaría el precio de transferencia para dar cumplimiento a lo estipulado en la LISR¹⁰.

En el avalúo se describen las características generales de la construcción, cuya edad es de un año, estimando su vida útil en 20 años, por lo que la vida útil remanente es de 19 años. Con respecto al valor físico, el avalúo presenta un valor para el terreno de 2 723 200 MXN; y para las construcciones, de 7 647 500 MXN, para un total de 10 370 700 MXN (ver tabla 1).

TABLA 1. Resumen de los datos del avalúo (MXN)

	Conceptos	Montos
(a)	Valor de referencia del suelo (MXN/m ²)	2864
(b)	Valor observado en la zona (MXN/m ²)	3700
(c)	Superficie (m ²)	920
(d)	Factor de ajuste	0,80
(b)*(c)*(d)	Valor del terreno físico	2 723 200
(e)	Valor de referencia de las construcciones (MXN/m ²)	6,800
(f)	Valor unitario de reposición nuevo (MXN/m ²)	8,750
(g)	Superficie (m ²)	920
(h)	Factor de ajuste = (19/20) = 0.95	0.95
(f)*(g)*(h)	Valor de la construcción física	7 647 500
	Valor del terreno y construcción	10 370 700

Fuente: el avalúo.

Una vez determinado el valor de la construcción y del terreno, el avalúo señala que para determinar la justipreciación se utilizará como tasa de capitalización del 7 %, que corresponde al rendimiento de los certificados

¹⁰ El término “justipreciación de rentas” corresponde al derecho comercial y se define como la renta justa que debe pagar o recibir el Gobierno Federal o una persona moral o física cuando da o recibe inmuebles en arrendamiento (Gobierno de México, 2008).

de la tesorería de la Federación a 364 días (Cetes-364), más una tasa de compensación al riesgo del 1,57 %, para un total de 8,57 %.¹¹

En el avalúo se determina un retorno sobre el valor del inmueble de 10 370 700 MXN aplicando la tasa de capitalización del 8,57 % anual, lo que da como resultado un retorno anual de 888 769 MXN. Además, se muestra una serie de gastos por concepto de equipamiento y servicios que suman 700 000 MXN al año, por lo que la justipreciación de la renta anual se establece en 1 588 769 MXN¹².

Se indica en el avalúo, además, que las rentas homólogas de mercado no aplican ni la justipreciación de rentas del valor comparativo de mercado; sólo considera la justipreciación de rentas que toma como referencia el valor físico del inmueble, lo que da como resultado una justipreciación de 1 588 769 MXN. Es decir, el avalúo no incorpora elementos de comparabilidad alguna en cuanto al monto de la renta, sino solamente con respecto al valor por metro cuadrado del terreno y de la construcción¹³. Como conclusión, se estimó una renta máxima anual de 1 588 769 MXN.

¹¹ La tasa de capitalización es un término ambiguo utilizado por Alfa México. Ellos pretenden que esto sea el equivalente al costo de oportunidad de "tener atados" los recursos invertidos en el terreno y en la bodega. La tasa CETES-364 días de 7,00 % como representativa del costo de oportunidad fue seleccionada sin mayor "explicación científica". Adicionalmente, no se explica la metodología o la fuente de información de dónde proviene la tasa de riesgo de 1,57 %.

¹² Los gastos por equipamiento y servicios representan los gastos asociados al mantenimiento y operación de la bodega. Son esencialmente los gastos de operación que tienen que ver con el inmueble.

¹³ Esta característica del estudio de justipreciación del inmueble es la que marca la diferencia entre las características financieras del avalúo y su papel como documentación comprobatoria de los precios de transferencia. Obsérvese cómo el avalúo calcula los valores del inmueble y del terreno y les aplica un "costo de oportunidad" a los recursos "amarrados" en el terreno y en la construcción, y a eso lo califica como "el precio justo" o "el precio de mercado" del arrendamiento. Esto tiene perfecto sentido económico. *No obstante*, la LISR indica que se requieren elementos de comparabilidad para demostrar el cumplimiento de los estándares de *arm's length* establecidos en la Ley. Esta última requiere de "operaciones comparables" contra las cuales se pueda "empatar" la operación bajo análisis. El avalúo no incorpora estos elementos de comparabilidad. Sobre este punto, es importante recalcar que un PC no es suficiente. Es necesario demostrar la comparabilidad con una operación entre partes independientes que utilice el PC. *La comparabilidad se da por la operación comparable, no por el precio de algún otro arrendamiento similar.*

El método de precios de transferencia seleccionado por el contribuyente

El contribuyente utilizó el resultado del avalúo para incorporarlo como piedra angular para justificar el precio de transferencia de 1 588 769 MXN. Alfa México sostiene que la información del avalúo, que determina el monto del arrendamiento pagado por Alfa Comercializadora, se puede enmarcar en el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación establecido en el párrafo 1 de la fracción VI del artículo 180 de la LISR (Congreso de México, 2013)¹⁴.

Para enmarcarlo dentro del método citado, Alfa México seleccionó el indicador de rentabilidad denominado retorno sobre activos (ROA), calculado como el cociente que resulta de dividir la utilidad de operación entre los activos operativos.¹⁵ Alfa México menciona que se utilizó información financiera promedio (2019-2021) para realizar dicho cálculo.

Búsqueda y selección de empresas comparables

Como primer paso, el contribuyente seleccionó el código *Standard Industrial Classification* (SIC) 6512 de compañías dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles no residenciales en los Estados Unidos de América (EUA) y Canadá con el propósito de identificar empresas potencialmente comparables¹⁶.

La búsqueda derivó en la identificación de 45 empresas potencialmente comparables. Una vez seleccionadas las empresas con este criterio “en bruto”, se aplicaron los siguientes filtros de aceptación y rechazo con el propósito de depurar la selección:

- No contaban con información financiera disponible para el periodo 2019-2021.

¹⁴ Con intención expresa se mantienen los errores en los que incurre el contribuyente al presentar su estudio de precios de transferencia para que la autoridad fiscal realice las observaciones correspondientes.

¹⁵ Dichos valores fueron calculados y utilizados sin efectuar ajustes económicos de comparabilidad.

¹⁶ Algunas de las bases de datos frecuentemente consultadas para la búsqueda de empresas comparables son Compustat, Edgar y S&P Capital IQ PRO, entre otras.

- Presentaban pérdidas recurrentes a nivel operativo durante el periodo 2019-2021.
- Realizaban actividades significativamente distintas a las realizadas por Alfa México (arrendamiento de bodegas), como poseer y arrendar propiedades comerciales, empresas del sector energético, de desarrollo inmobiliario, de espacios de entretenimiento, etc.

El resultado final fue la selección de cinco firmas radicadas en los EE. UU.: Bakersfield Properties, Inc.; Yastrzemski J.W., Inc.; Trump Properties, Inc.; Wiley and Sons, LLC, y Century 21 Warehouse, Inc.

Resultados obtenidos por el contribuyente

El contribuyente muestra el resultado del análisis combinando del ROA de las cinco empresas comparables con los datos del avalúo. Este análisis consistió en considerar el valor del inmueble de Alfa México rentado a Alfa Comercializadora conforme al valor del avalúo, con los rendimientos de activos de firmas comparables. Estos rendimientos corresponden al promedio aritmético de los ROA para los años 2019, 2020 y 2021 solo de las compañías comparables. A este resultado se agregan los gastos de mantenimiento, y el resultado obtenido se contrasta con la renta que pactó Alfa México con Alfa Comercializadora. Los resultados se muestran en la tabla 2.

TABLA 2. Comparación del valor de renta anual pactado con Alfa Comercializadora (MXN)			
Concepto		Referencias	Alfa México
Valor del terreno y de la construcción física	A	10370700	10370700*
Tasa de rendimiento **			
Cuartil inferior del ROA de empresas comparables	B	5,32%	Rendimiento anual
Mediana del ROA de empresas comparables	C	6,08%	8,57%***
Cuartil superior del ROA de empresas comparables	D	9,43%	
Arrendamiento del terreno + edificio (renta anual)			
Cuartil inferior	E = A x B	551721	Valores anuales
Mediana	F = A x C	705208	888769 *
Cuartil superior	G = A x D	977957	

Concepto		Referencias	Alfa México
Gastos de mantenimiento y asociados (anuales)			
Gastos de mantenimiento y (otros)	H	700000*	700000*
Total			
Cuartil inferior	$I = E + H$	1251721	
Mediana	$J = F + H$	1405208	1588769*
Cuartil superior	$K = G + H$	1677957	

Fuente: documentación presentada por el contribuyente.

* Valores determinados en el avalúo (tabla 1).

** Considerando el promedio de tres años (2019-2021) de la utilidad de operación y de los activos operativos de las empresas comparables.

*** Tasa de capitalización utilizada en el avalúo.

Nota: no se presentan los estados financieros de las empresas comparables por razones de espacio. Solo se muestran los resultados del rango intercuartil.

Conclusión del contribuyente

El contribuyente ubica la renta anual pactada de 1 588 769 MXN en el rango intercuartil que se muestra en la tabla 2, y señala que con ello da cabal cumplimiento a lo establecido en la LISR.

Observaciones de la autoridad fiscal

Con respecto al ciclo de negocios

El contribuyente señala que se utilizó información financiera promedio (2019-2021) de las empresas comparables a fin de determinar los indicadores de rentabilidad que utilizó para validar la operación de ingresos por arrendamiento con Alfa Comercializadora.

Con respecto a este punto en particular, el contribuyente no explica por qué se considera información financiera promedio de los últimos tres años (2019 - 2021) y no únicamente de 2021, es decir, no demuestra que en el arrendamiento de Alfa México con Alfa Comercializadora se tenga un ciclo de negocios de tres años, cuando el mismo contrato de arrendamiento tiene una duración de un año. Por lo mismo, este criterio de utilizar información financiera promedio ponderada de 2019 a 2021 no se apega a lo establecido en el segundo párrafo de la fracción V del artículo 179 de la LISR (Congreso de México, 2013); *el contribuyente está haciendo uso indebido de la información.*

Con respecto a la aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

En la documentación comprobatoria, el contribuyente (Alfa México) señala que la contraprestación por concepto de arrendamiento debe tomar en cuenta los siguientes factores:

- Ingresos derivados de la actividad de arrendamiento.
- Depreciación económica del bien durante el ejercicio.
- Gastos de operación derivados del mantenimiento.

Para aplicar el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (establecido en el primer párrafo de la fracción VI del artículo 180 de la LISR), Alfa México, con base en el análisis del ROA, creó un modelo de arrendamiento de bodega que toma en cuenta la vida económica del activo, el valor de la bodega y el ROA de las compañías seleccionadas como comparables, así como los datos del avalúo (tabla 1), considerando que la empresa tenía pensado amortizar dicha bodega durante 20 años (en el momento de elaboración del avalúo, la vida útil remanente era de 19 años).

Al incorporar a su análisis de precios de transferencia los valores del avalúo, el contribuyente da por hecho que los valores contenidos en el avalúo son de mercado, lo cual bajo una óptica económico-financiera puede ser cierto, pero no necesariamente bajo un enfoque de precios de transferencia, *ya que el avalúo no es un documento de precios de transferencia*. Cuando se incorpora la información del avalúo con el ROA de diferentes sociedades que, según el contribuyente, son comparables entre sí para determinar si la contraprestación por arrendamiento cumple con los principios de plena competencia, la documentación comprobatoria se convierte efectivamente en un análisis de precios de transferencia.

Para poder considerar que los valores contenidos en el avalúo corresponden a los valores que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, sería necesario que en la documentación comprobatoria se verificara que este tomó en consideración lo siguiente:

- La aplicación de una metodología de precios de transferencia que estuviese contemplada en el primer párrafo del artículo 180 de la LISR (Congreso de México, 2013).

- Un análisis de comparabilidad en términos de lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 179 de la LISR (Congreso de México, 2013).
- Un análisis del ciclo de negocios de la operación de arrendamiento en términos de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 179 de la fracción V de la LISR (Congreso de México, 2013).

En ningún apartado de la documentación comprobatoria se hace alusión a que el avalúo tomaría en consideración los tres requerimientos anteriormente mencionados, que son requisito indispensable para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos citados de la LISR. Es decir, el punto de partida del análisis de precios de transferencia, que es el avalúo, se encuentra “contaminado”. A este respecto, si se aplicara la Ley “dogmáticamente”, como suele hacerse cuando es conveniente para la autoridad fiscal, el avalúo se convertiría en un elemento no susceptible de elegirse para formar parte de los elementos de comprobación con que se demostraría el cumplimiento del principio de plena competencia con respecto a la contraprestación recibida por arrendamiento de la bodega por parte del contribuyente.

El análisis del contribuyente tiene una inconsistencia adicional que es importante señalar. En la tabla 2 se comparan los retornos de empresas comparables y la tasa de capitalización (costo de oportunidad) que usó el avalúo, que son dos cosas distintas. El primer indicador muestra un promedio de rendimientos de activos fijos de un grupo de empresas, mientras que el segundo representa una tasa de retorno esperada que, además de no tomar en cuenta la depreciación del bien inmueble, como en el caso de las comparables, fue calculada con base en una tasa libre de riesgo (Cetes a 365 días) y una prima de riesgo (1,57 %). Es decir, son dos indicadores completamente diferentes, por lo que su comparabilidad es improcedente¹⁷.

Habida cuenta de las observaciones realizadas en los apartados anteriores, en el sentido de que no se demostró que la actividad de arrendamiento haya tenido un ciclo de negocios de tres años conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 179 de la fracción V, antes señalado, cuando el mismo contrato de arrendamiento tiene una duración de un año, y que el contribuyente, más que validar el retorno sobre los activos arrendados de Alfa México, valida la tasa de capitalización utilizada en el avalúo, se tiene entonces que los

¹⁷ Este argumento representa el corazón del ataque de la autoridad fiscal a la documentación comprobatoria presentada por el contribuyente.

resultados obtenidos por el contribuyente no demuestran el correcto cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 76 de la fracción XII.

Determinación de precios de transferencia por parte de la autoridad fiscal

Con fundamento en lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 179 de la LISR (Congreso de México, 2013), esta autoridad fiscal está facultada para determinar los precios de transferencia para los ingresos por arrendamiento con Alfa Comercializadora, para lo cual se considerará lo siguiente:

El primer ajuste que realiza la autoridad fiscal es la incorporación de los gastos de depreciación al cálculo del valor de la construcción física del inmueble rentado, que fueron omitidos en el avalúo. Esto para efectos de hacer metodológicamente comparables los indicadores ROA del contribuyente y de las empresas comparables.

El segundo ajuste consiste en recalcular la utilidad de operación de la transacción de arrendamiento. Esta utilidad de operación es la diferencia entre los ingresos recibidos por Alfa México y los gastos asociados incurridos durante el año de arrendamiento, que están representados por la depreciación más los gastos de mantenimiento.

Una vez ajustados el valor del inmueble y la utilidad de operación, se calcula el indicador ROA específico para la operación de arrendamiento, que ahora se encuentra “metodológicamente limpio”.

Con base en lo señalado, en la tabla 3 se muestra la determinación de la utilidad de operación y del indicador de utilidad de operación a valor de propiedad¹⁸.

¹⁸ Obsérvese el modo en que la autoridad fiscal retoma la información contenida en el avalúo a pesar de haberla calificado como “contaminada”. Eso se debe a que la misma información contiene elementos que pueden ser utilizados en contra del contribuyente sin que este reclame por su improcedencia. Esta es una lección importante. Al realizarse un ejercicio de auditoría, es menester utilizar al máximo posible la misma información presentada por el contribuyente, ajustándola a los intereses y objetivos propios. En este caso, el ROA calculado por la autoridad fiscal proviene de la información proporcionada por el contribuyente sin “contaminación externa”.

TABLA 3. Determinación del retorno sobre activos arrendados de Alfa México (en MXN)

Concepto		Importes
Renta anual	A	1588,769
Valor unitario de reposición nuevo en el avalúo (MXN/m ²)	B	8750
Área en el avalúo en metros cuadrados	C	920
Valor de construcción nuevo	$D = B \times C$	8050000
Tasa de depreciación anual	E	5%
Depreciación anual	$F = D \times E$	402500
Gastos de mantenimiento anuales	G	700000
Total de costos y gastos de un año	$H = F + G$	1102500
Utilidad operativa del arrendamiento	$I = A - H$	486269
Depreciación anual x años de uso antes del avalúo	$J = F \times 1$	402500
Valor de construcción neto	$K = D - J$	7647500
Valor del terreno (ver tabla 1)	L	2723200
Valor del inmueble rentado	$M = K + L$	10370700
Utilidad operativa del arrendamiento entre valor del inmueble rentado	$N = I / M$	4,69%

Fuente: elaboración de la autoridad fiscal.

Se aplica el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación al que se hace referencia en el primer párrafo del artículo 180 de la fracción VI de la LISR (Congreso de México, 2013), utilizando el indicador de utilidad operativa de las actividades de arrendamiento entre el valor neto de los activos fijos. El cálculo se hace *con información financiera solo de 2009*, tanto de las compañías comparables como de Alfa México, ya que la información proporcionada por el contribuyente para esta transacción no permite determinar que el ciclo de negocios del arrendamiento con Alfa Comercializadora dure más de un ejercicio, como se señala en el párrafo cuarto del artículo 179 de la ley mencionada.

Se aclara que, para el valor de los activos fijos de las empresas comparables, se considerará el promedio del valor de los activos al cierre del mes de diciembre de 2020 y 2021, por representar dicho valor un aproximado más real al promedio de los activos fijos que se mantuvieron durante el ejercicio de 2021. Lo anterior por cuanto no todos esos activos se mantuvieron los 12 meses de ese año, con lo que no procedía el considerar únicamente los activos fijos al cierre de 2021.

El segundo párrafo del artículo 180 de la LISR (Congreso de México, 2013) establece que de la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo se podrá obtener un rango de márgenes de utilidad operativa a activos fijos arrendados, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos –en este caso, el método intercuartil–. En ese mismo artículo se establece que si el margen de utilidad operativa a activos fijos arrendados netos se encuentra dentro de estos rangos, se lo considerará pactado o utilizado entre partes independientes; y que en caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado determinado, se considerará que el margen utilizado por las partes independientes será la mediana de dicho rango.

Los resultados del ajuste realizado por la autoridad fiscal se presentan en la tabla 4; se aprecia que esta mantuvo las empresas comparables originalmente presentadas por el contribuyente.

TABLA 4. ROA de las empresas comparables con Alfa México para su operación de arrendamiento con Alfa Comercializadora (año 2021, millones de USD)							
Empresa comparable	Ventas	Costo de ventas	Gastos de administración y venta	Depreciación y amortización	Utilidad de operación	Valor de la propiedad, planta y equipo promedio anual	Utilidad de operación a propiedad, planta y equipo
	A	B	C	D	$E = A - B - C - D$	F	$G = E/F$
Bakersfield Properties Corp.	1556	763	48	163	582	7061	8,24%
Yastrzemski J.W., Inc.	12,9	7,3	2,8	1,5	1,3	42,4	3,13%
Trump Properties Corp.	31,0	10,7	2,7	6,1	11,5	99,2	11,63%
Wiley and Sons	174,1	22,5	55,2	11,9	84,5	473,9	17,82%
Century 21 Warehouse Inc.	726,6	414,0	0	23,0	289,5	5070	5,71%
Rango intercuartil							
Cuartil inferior							5,71%
Mediana							8,24%
Cuartil superior							11,63%
Alfa México							4,69%

Fuente: elaboración propia.
Nota: el ROA se calcula solo con información de 2009.

Como se observa en la tabla 4, el margen de utilidad operativa a propiedad, planta y equipo (neto) que fueron arrendados por el contribuyente a Alfa Comercializadora no se encuentra dentro de los correspondientes a empresas comparables y determinados por el método intercuartil. Por tal razón, esta autoridad fiscal considera que el margen de utilidad operativa a propiedad, planta y equipo (neto) que hubieran utilizado partes independientes para el arrendamiento es la mediana del rango intercuartil, calculado con el método intercuartil al que se hace referencia en el primer párrafo del artículo 302 del *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta* (Presidencia de los Estados Unidos Mexicanos, 2015) vigente en 2021. El cálculo correspondiente se muestra en la tabla 5.

TABLA 5. Ajuste de precios de transferencia para el arrendamiento a Alfa Comercializadora (en MXN)

Concepto		Importes
Valor del inmueble rentado	AA	10370700
Por tasa de retorno (mediana)	B	8,24%
Utilidad operativa ajustada a la mediana	$C = A \times B$	854546
Utilidad operativa del contribuyente anual (ver tabla 3)	D	486269
Diferencia anual en utilidad operativa	$E = C - D$	368277

Fuente: elaboración propia.

Dictamen de la autoridad fiscal

Como se observa en la tabla 5, existe un ajuste de precios de transferencia por 368 277 MXN. Es decir, los ingresos por 1 588 769 MXN de Alfa México por concepto de arrendamiento de la bodega a Alfa Comercializadora generaron una rentabilidad en la operación del 4,69 % (tabla 3). Esta rentabilidad, medida por el indicador ROA, se encontraba por debajo del límite inferior del rango intercuartil. Por ende, y considerando el valor de la mediana (8,24 % en la tabla 5), es necesario sumar la cantidad de 368 277 MXN a la de 1 588 769 MXN para alcanzar un total de 1 957 046 MXN, que debió haber sido la contraprestación por concepto de arrendamiento que hubieran pactado partes independientes en situaciones similares. Es decir, la renta pagada a Alfa México por Alfa Comercializadora está subvaluada

en 23 %, por lo que fue necesario ajustar al alza el monto de la contraprestación. *Los 368 277 MXN representan ingresos acumulables omitidos por el contribuyente.*

Las lecciones del caso

El primer punto de este caso es que la autoridad fiscal determinó que el uso de información de varios años (2019-2021) resultó en una violación a lo consignado en el cuarto párrafo del artículo 179 de la LISR (Congreso de México, 2013). Lo anterior se sustentó en que el contribuyente no comprobó que el ciclo de negocios dentro del cual estaba incorporado el contrato de arrendamiento entre Alfa México y Alfa Comercializadora se extendía por un periodo más allá de 2021. Nótese al respecto cómo el énfasis de la autoridad fiscal se centró en la duración del ciclo de negocios, no en el del ciclo económico. Es claro que, en este caso, la autoridad fiscal tenía la razón.

Cuando la autoridad recalcula el rango intercuartil, utiliza información al cierre de 2021 y 2020 para el cálculo de los activos operativos dentro del balance de las empresas comparables. Esto no contradice el párrafo anterior que fue “lanzado en contra del contribuyente”, puesto que no representa el uso de información de más de un año calendario. Es decir, al utilizar el cierre de ambos años, se calcula el promedio de los activos operativos para 2021 a fin de que se guarde consistencia con la utilidad de operación que “fluye” durante todo el año. El ROA debe calcularse con respecto a los activos operativos promedio del año y no con base en el concepto de *stock* al final del año.

Este ajuste en cuanto a usar solamente la información del ejercicio fiscal bajo auditoría repercutió de manera importante en los resultados del caso. Esto se aprecia al comparar el rango intercuartil de la tabla 2, en el que el valor de la mediana –considerándose el promedio de 2007, 2008 y 2009– fue calculado en 6,08 %, con la mediana de la tabla 4, calculada considerándose solo 2021, que fue del 8,24 %. Es decir, el uso de un solo año calendario “empujo” el rango intercuartil hacia la derecha, con lo que aumentó la probabilidad de que el arrendamiento cobrado por el contribuyente saliera de tal rango y se ubicara en la parte izquierda del límite inferior.

Por otro lado, obsérvese cómo la autoridad fiscal aceptó y utilizó la información del avalúo a conveniencia propia, a pesar de que los números no incorporaban los elementos de comparabilidad necesarios para dar cumplimiento a lo establecido en la LISR. Con base en la misma información que

presentó el contribuyente en el avalúo se recalculó la utilidad de operación (flujo operativo entre activos), en aras de hacer este indicador consistente para efectos de comparación con el ROA de las comparables. Asimismo, la autoridad fiscal aceptó la muestra de comparables presentada por el contribuyente sin cuestionar si la selección era correcta o no. La autoridad fiscal simplemente tomó sus estados financieros considerando solo el año 2021 para efectos del cálculo del ROA.

Cuanto menor sea el número de cambios que se introduzcan en la información que rodea el caso, menos serán los desacuerdos con el contribuyente. La autoridad fiscal siempre utilizará al máximo la información proporcionada por el contribuyente para rebatir sus argumentos antes de incorporar información nueva, ya que con ello aumenta la posibilidad de que el caso se lleve a juicio, con todo lo que esto implica.

Comentarios finales

El análisis de precios de transferencia es complejo y requiere mucho tiempo, así como recursos humanos con habilidad y destreza tanto en las administraciones tributarias como en las empresas corporativas. A menudo, los *Oficios de observaciones* alcanzan cientos de páginas con muchos aspectos legales, contables y económicos, por lo que es necesario contar con expertos para crearlos. Esta complejidad y necesidad de conocimiento especializado ejerce una enorme presión en las administraciones tributarias, así como en los contribuyentes. En el *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (ONU, 2021) se hace explícito lo siguiente:

La habilidad de los auditores para administrar las reglas de precios de transferencia solo puede desarrollarse mediante la experiencia práctica abordando casos reales de precios de transferencia. (UN, 2021, párr. 11.3.1)

En línea con esta recomendación, se presentó en este artículo un caso hipotético que simula una auditoría real a una operación de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas locales, a manera de “laboratorio” que ejemplifica una situación que cualquier practicante de esta materia enfrentará en algún momento de su vida profesional. El ejemplo se presentó en el formato de *oficio de observaciones* de la misma forma como se lo presentaría en una auditoría real. De esta manera, el presente trabajo contribuye al objetivo de fortalecer la habilidad de los auditores para administrar las reglas de precios de transferencia según las recomendaciones de la ONU.

En la *Miscelánea Fiscal 2022* (Gobierno de México, 2022) se reformaron las reglas de precios de transferencia en México; de modo concreto, se eliminó la distinción entre partes relacionadas extranjeras y nacionales. Ello implica que, al aplicarse por igual las obligaciones a ambos tipos de entidades, aumente la probabilidad de que la autoridad fiscal reciba una mayor cantidad de casos que requieran una auditoría fiscal. Por eso, es probable que tanto la autoridad tributaria como los contribuyentes requieran capital humano calificado adicional para preparar y contestar los *oficios de observaciones*.

Este artículo provee un marco de referencia sobre la forma en que la autoridad fiscal aborda una operación de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas, en lo que se refiere a la estrategia para preparar las observaciones a la evidencia presentada por el contribuyente y a la aplicación del ajuste por precios de transferencia. De esta forma, se pretende amortiguar de manera parcial la incertidumbre tributaria que enfrenta el contribuyente a raíz de la discrecionalidad de los auditores al realizar los exámenes a esta clase de operaciones.

Referencias

- Arballo, F. (2022). Operaciones de arrendamiento de inmuebles entre partes relacionadas. Encontrado en: <https://grupoconsultorefe.com/recursos/articulo/operaciones-de-arrendamiento-de-inmuebles-entre-empresas-relacionadas#:~:text=Las%20operaciones%20de%20arrendamiento%20entre,el%20principio%20de%20plena%20competencia>. Consultado en febrero de 2021.
- Congreso de México (2013, 11 de diciembre). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Encontrado en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf> Consultado en febrero de 2021.
- Cooper, J., Fox, Randall, Loeprick, J., & Mohindra, K. (2016). *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners. Directions in Development-Public Sector Governance*. Washington: World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/25095>.
- Durst, M. (2012). Speaking of Problems with the OECD Transfer Pricing Guidelines [video]. Encontrado en: <https://vimeo.com/45954220> [Consultado en enero de 2021].
- Eden, L., Bahar, G., & Bahar, A. (2019). *The Economics of Transfer Pricing*. Edward Elgar Publishing, Ltd. <https://www.e-elgar.com/shop/usd/the-economics-of-transfer-pricing-9781840648324.htm>
- Fondo Monetario Internacional – FMI, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE, Organización de Naciones Unidas – ONU, & Grupo Banco Mundial (2017). Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparable Data for Transfer Pricing Analyses. Encontrado en: <https://www.oecd.org/ctp/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf> Consultado en febrero de 2021.
- Fondo Monetario Internacional – FMI, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE, Organización de Naciones Unidas – ONU, & Grupo Banco Mundial (2021). Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements. Encontrado en: <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/Practical%20>

- Toolkit%20to%20Support%20the%20Successful%20Implementation%20by%20Developing%20Countries%20of%20Effective%20Transfer%20Pricing%20Documentation%20Requirements%20-%20vF.pdf. Consultado en febrero de 2021.
- Galindo Cantú, F. (2006). *Determinación e identificación de los elementos necesarios para la aplicación adecuada de las disposiciones legales de análisis de comparabilidad dentro de los precios de transferencia en materia del impuesto sobre la renta para los contribuyentes del sector no maquilador en México* [tesis doctoral, Instituto de Especialización para Ejecutivos, S.C. México-CDMX].
- Gobierno de México (2008). Metodología y Criterios de Carácter Técnico para la elaboración de trabajos valuatorios que permitan dictaminar el monto de las rentas de los bienes inmuebles, muebles y unidades económicas de los que las dependencias, la Procuraduría General de la República, las unidades administrativas de la Presidencia de la República y las entidades deban cobrar cuando tengan el carácter de arrendadoras o pagar cuando tengan el carácter de arrendatarias. Encontrado en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5077149#:~:text=La%20justipreciaci%C3%B3n%20es%20b%C3%A1sicamente%20un,mercado%20del%20que%20forman%20parte [Consultado en octubre de 2021].
- Gobierno de México (2022). Miscelánea Fiscal 2022. Encontrado en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5639466&fecha=27/12/2021#gsc.tab=0 [Consultado en octubre de 2021].
- Internal Revenue Service of the United States (2022). Regulation 1482 – Internal Revenue Code. Encontrado en: https://www.irs.gov/pub/irs-apa/482_regs.pdf Consultado en junio de 2021.
- Organización de Naciones Unidas (2021). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Nueva York: ONU. Encontrado en: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org/development/desa/financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf Consultado en octubre de 2021.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE (2022). Guías de Precios de Transferencia para empresas multinacionales y administraciones

- fiscales. Encontrado en: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>. Consultado en febrero de 2021.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE (2020) Guidance on the Transfer Pricing Implications for the COVID-19 Pandemic. Encontrado en: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/>. Consultado en mes de 2021.
- Padhi, S. K. (2019). Transfer Pricing Review of the Literature. *International Journal of Advanced Research in Management*, n.º10, vol. 1, pp. 1-7. https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal_uploads/IJARM/VOLUME_10_ISSUE_1/IJARM_10_01_001.pdf
- Pérez-Gómez, C., & Platas, A. (2022). A Closer Look at Transactions between Mexican Related Parties. Encontrado en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1wknzgxvq8mlx/a-closer-look-at-transactions-between-mexican-related-parties>. Consultado en octubre de 2021.
- Presidencia de los Estados Unidos Mexicanos (2015, 8 de octubre). Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Encontrado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR_060516.pdf Consultado en marzo de 2021.
- Silva, E. (2019). Location Savings Adjustment to Profits. *Journal of International Business and Economics*, n.º 19. Encontrado en: https://www.researchgate.net/publication/331455044_LOCATION_SAVINGS_ADJUSTMENT_TO_PROFITS Consultado en julio de 2021.

El ordenamiento jurídico como garantía
de seguridad y confianza en el sistema
tributario colombiano
[Colombia]

Impuesto a la renta de los servicios digitales brindado
por plataformas de empresas no domiciliadas
[Perú]

Reflexiones en torno a la ausencia
de competencias investigativas en estudiantes
de contabilidad y auditoría
[Chile]

Medición del impacto en la satisfacción
de estudiantes respecto al modelo de aprendizaje
híbrido. El caso del Centro Universitario
de la Costa Sur (CUCSUR)
[México]

Metodologías activas para la enseñanza
del presupuesto público en los programas
de Contaduría Pública en Colombia
[Colombia]

Ética y realidad económica: dilemas entre lo justo
y lo legal para los contadores públicos.
Discusión de algunos casos en la ciudad de Medellín
[Colombia]

Auditorías fiscales a operaciones de arrendamiento
de inmuebles entre partes relacionadas en México
[México]