

ISSN 2539-0104 (En línea)

# Revista Visión Contable

Publicación de la Facultad de Contaduría Pública Universidad Autónoma Latinoamericana - UNAULA  
N° 31, Medellín-Colombia. Enero - junio de 2025. DOI: 10.24142/rvc

31

 Ediciones  
UNAULA



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

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

OJS: <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable>

Google Académico: <https://goo.gl/v10QoW>

#### Rector

José Rodrigo Flórez Ruiz

#### Vicerrector Académico

Robeiro González González

#### Vicerrectora Administrativa

Lourdes T. Cañaveral Bedoya

#### Vicerrector de Investigación

José Fernando Valencia Grajales

#### Decano Facultad de Contaduría Pública

Alejandro Palacio Jaramillo

#### Directora editorial Revista Visión Contable:

Julieth Sorany Alzate Giraldo

#### Coedición

Alejandra Mesa Taborda

#### Asistencia y asesoría técnica editorial

Journals & Authors

#### Revisión de redacción y estilo

Journals & Authors

#### Diseño y diagramación

María Isabel Arango Franco

#### Infografías

Journals & Authors

#### 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 de  
Antioquia, Colombia

#### Autores

##### Chile

Katherine Restrepo Quintero

Fernando Andrés Morales Parada

Scarleth Lisette Alarcón Martínez

Nicol Alejandra Muñoz Tapia

##### Colombia

Sebastián Becerra Cano

Gloria Edith Jiménez Goetz

Tatiana Marcela Villa Vélez

Candy Chamorro González

##### Cuba

Aleida Llanes Montes

Maydelis Pacheco Mayedo

Mayte Villafañá Duarte

##### México

Luis Enrique Landa Fournais

#### Evaluadores

Sandra Milena Muñoz López

María Alejandra Rodríguez Triana

Diego Fernando Restrepo Duque

Sandra Eloina Campos López

Ricardo Elías Celis Parra

Hugo Arlés Macías Cardona

Gina Marcela Güette Jiménez

Wilber Enrique Pérez Pérez

Albeiro Serna Marín

Hernán Carlos Bustamante García

Juan David García Semante

Sandra Yaneth Cañas Vallejo

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

¿Quién aprende y quién evalúa? Reflexiones sobre los dilemas éticos de la evaluación en la era de la inteligencia artificial .....	5
Julieth. S. Alzate	
[Colombia]	
Investigaciones sobre género y contabilidad: una revisión internacional .....	9
Candy Chamorro González, Katherine Restrepo Quintero, Gloria Edith Jiménez Goetz, Tatiana Marcela Villa Vélez	
[Colombia]	
La revisoría fiscal como mecanismo de control: entre la ética y la percepción del riesgo organizacional y social .....	51
Sebastián Becerra Cano	
[Colombia]	
Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases <i>online</i> y su influencia en su futuro profesional.....	73
Fernando Andrés Morales Parada, Scarleth Lissette Alarcón Martínez, Nicol Alejandra Muñoz Tapia	
[Chile]	
Experiencia de una estrategia didáctica para el aprendizaje en línea en la Facultad de Ciencias Económicas.....	97
Dr. C. Aleida Llanes Montesa, MSc. Maydelis Pacheco Mayedo, MSc. Mayte Villafañá Duarte	
Auditorías fiscales a operaciones de enajenación de acciones entre partes relacionadas de una empresa privada en México .....	116
Luis Enrique Landa Fournais, PhD.	
[México]	

## EDITORIAL

# ¿Quién aprende y quién evalúa? Reflexiones sobre los dilemas éticos de la evaluación en la era de la inteligencia artificial

Julieth. S. Alzate<sup>a</sup>

En la última década, la educación superior ha enfrentado cambios disruptivos impulsados por la digitalización, la virtualización del aprendizaje, así como la irrupción de la inteligencia artificial (IA). La aparición de sistemas generativos ha transformado radicalmente la manera en que los estudiantes acceden, procesan y producen información (Kasneci et al., 2023). Estos avances han abierto nuevas posibilidades pedagógicas, pero también han generado una preocupación creciente por los dilemas éticos que surgen en torno a la evaluación académica.

La evaluación, concebida como un proceso integral que permite valorar las competencias, conocimientos y actitudes de los estudiantes, se encuentra en un momento de profunda revisión (Boud & Falchikov, 2007). Tradicionalmente, los mecanismos de evaluación han buscado garantizar justicia, transparencia y confiabilidad. Sin embargo, en un escenario donde los estudiantes pueden apoyarse en sistemas automatizados para redactar ensayos, resolver problemas matemáticos o incluso simular razonamientos críticos, surgen cuestionamientos éticos en torno a la autenticidad del aprendizaje, la autoría intelectual y la integridad académica (Cotton et al., 2023).

Históricamente, la evaluación académica ha estado vinculada a pruebas escritas, exámenes orales, trabajos de investigación y proyectos aplicados. Con la llegada de la IA generativa, estas transformaciones se han acelerado

---

<sup>a</sup> Ph.D(c) en Administración, Universidad EAFIT. Profesora de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo electrónico: julieth.alzategi@unaula.edu.co.  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1851-7393>

y complejizado. Actualmente, los estudiantes pueden apoyarse en herramientas que: redactan escritos, resuelven problemas en matemáticas, física o programación; traducen y resumen textos académicos de manera inmediata; producen código informático en diferentes lenguajes de programación, entre otras (Alzate,2024).

Paralelamente, la IA se ha incorporado al propio proceso evaluativo mediante sistemas de retroalimentación automática, detectores de plagio y algoritmos de *learning analytics* que permiten personalizar el seguimiento del estudiante (Luckin et al., 2016). Estas prácticas abren un panorama complejo donde conviven la oportunidad de innovación pedagógica y el riesgo de erosión de la integridad académica.

Uno de los principales dilemas éticos en el uso de IA es la duda sobre la validez de la evaluación como reflejo del aprendizaje real. Si un ensayo, código o reporte es producido con fuerte apoyo automatizado, ¿puede considerarse evidencia genuina de las competencias adquiridas por el estudiante? (Smutny & Schreiberova, 2020). Este dilema afecta directamente la credibilidad de los procesos de certificación académica y, en consecuencia, la confianza de la sociedad en las instituciones educativas.

Como posible medida de control, algunas instituciones han recurrido a sistemas de vigilancia digital, como detectores de IA o software de supervisión, con el fin de salvaguardar la integridad académica. No obstante, estos mecanismos suscitan debates éticos relacionados con la privacidad, la presunción de culpabilidad y la posibilidad de falsos positivos que pueden dañar la reputación estudiantil (Susnjak, 2022). Además, colocan a los estudiantes en un escenario de desconfianza que puede afectar la relación pedagógica.

Frente a estos dilemas, las universidades han adoptado distintas posturas. Algunas promueven un enfoque integrador que busca desarrollar competencias críticas en los estudiantes, reconociendo que la IA formará parte de sus contextos profesionales. En el plano internacional, organismos como la UNESCO (2023) han recomendado avanzar hacia políticas educativas que integren la IA de manera ética, asegurando la transparencia y el respeto a los derechos humanos. Esto implica repensar los criterios de evaluación, adaptándolos a nuevas realidades.

Entre las estrategias más destacadas se encuentran aquellas que integran el aprendizaje experiencial como: 1) la evaluación basada en proyectos para fomentar la integración de múltiples competencias y reducir el riesgo de delegar todo el proceso a la IA, 2) las evaluaciones orales y dialógicas, 3) los portafolios digitales reflexivos y 4) el aprendizaje-servicio y experiencias

prácticas, con el fin de vincular la evaluación con contextos reales donde la intervención humana es insustituible. Estas respuestas buscan equilibrar la innovación pedagógica con la necesidad de preservar la integridad y legitimidad de la evaluación académica.

En el empleo de esta y otras estrategias, la IA más que una amenaza, la IA puede concebirse como una oportunidad para transformar la evaluación en un proceso más participativo, transparente y formativo. Para ello, se requiere un diálogo institucional y pedagógico que trascienda la lógica del control y se centre en la construcción de competencias éticas y digitales. De este modo, en un futuro cercano, la evaluación académica no consistirá en “ganarle” a la IA, sino en aprender a convivir críticamente con ella, garantizando que la tecnología potencie y no sustituya la agencia humana.

**Sugerencia de citación**

• Alzate, J.S. (2025). ¿Quién aprende y quién evalúa? Dilemas éticos de la evaluación en la era de la inteligencia artificial. *Revista Visión Contable*, 31, pp. 5-8 <https://doi.org/10.24142/rvc.n31a1>

## Referencias

- Alzate, J.S. (2024). Transformación digital: Reflexiones sobre el rol de la inteligencia artificial en la contabilidad y administración. *Revista Visión Contable*, 30, pp. 5-8 <https://doi.org/10.24142/rvc.n30a1>
- Bender, E. M., Gebru, T., McMillan-Major, A., & Shmitchell, S. (2021). On the dangers of stochastic parrots: Can language models be too big? *Proceedings of the 2021 ACM Conference on Fairness, Accountability, and Transparency*, 610–623. <https://doi.org/10.1145/3442188.3445922>
- Boud, D., & Falchikov, N. (2007). *Rethinking assessment in higher education: Learning for the longer term*. Routledge.
- Cotton, D., Cotton, P., & Shipway, J. (2023). Chatting and cheating: Ensuring academic integrity in the era of ChatGPT. *Innovations in Education and Teaching International*, 60(2), 111–122. <https://doi.org/10.1080/14703297.2023.2190148>
- Kasneci, E., Sessler, K., Kitchenham, B., & Kasneci, G. (2023). ChatGPT for good? On opportunities and challenges of large language models for education. *Learning and Individual Differences*, 103, 102274. <https://doi.org/10.1016/j.lindif.2023.102274>
- Luckin, R., Holmes, W., Griffiths, M., & Forcier, L. B. (2016). *Intelligence unleashed: An argument for AI in education*. Pearson Education.
- Selwyn, N. (2023). *Education and technology: Key issues and debates* (3rd ed.). Bloomsbury.
- Smutny, P., & Schreiberova, P. (2020). Chatbots for learning: A review of educational chatbots for the Facebook Messenger. *Computers & Education*, 151, 103862. <https://doi.org/10.1016/j.compedu.2020.103862>
- Susnjak, T. (2022). The impending storm: ChatGPT, educational integrity, and plagiarism. *International Journal for Educational Integrity*, 18(1), 1–12. <https://doi.org/10.1007/s40979-022-00126-6>
- UNESCO. (2023). *Guidance for generative AI in education and research*. UNESCO Publishing.
- Zawacki-Richter, O., Marín, V., Bond, M., & Gouverneur, F. (2019). Systematic review of research on artificial intelligence applications in higher education – where are the educators? *International Journal of Educational Technology in Higher Education*, 16(1), 39. <https://doi.org/10.1186/s41239-019-0171-0>

## Investigaciones sobre género y contabilidad: una revisión internacional<sup>1</sup>

Candy Chamorro González<sup>a</sup>  
Katherine Restrepo Quintero<sup>b</sup>  
Gloria Edith Jiménez Goetz<sup>c</sup>  
Tatiana Marcela Villa Vélez<sup>d</sup>

### Información del artículo

Recibido: 21/05/2024

Aceptado: 03/05/2025

### Clasificación JEL:

J1, J16, 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.n31a2>

### Sugerencia de citación

• Chamorro, C., Restrepo, K., Jiménez, G. & Villa, T. (2025). Investigaciones sobre género y contabilidad: una revisión internacional. *Revista Visión Contable*, 31, pp. 9-50 <https://doi.org/10.24142/rvc.n31a2>

### Research on gender and accounting: an international review

#### Resumen

La producción académica enfocada en los asuntos de género en contabilidad ha ido incorporando diversas situaciones que evidencian la relevancia de estudios e investigaciones cualitativas, cuantitativas o mixtas en los que se reflejan los problemas, retos y obstáculos que se pueden observar desde esta perspectiva, independientemente de su jurisdicción. Es así que este artículo realizó una revisión bibliométrica sobre género y contabilidad que le permitió clasificar la producción científica contable hallada en la base de datos Scopus entre 1993 y 2023. De acuerdo con los criterios de búsqueda, se analizaron 169 textos que se clasificaron por tipo de documento: empírico, estudio de caso, revisión y reflexión, y después se filtraron por área temática: investigación, historia, profesión y educación. Dentro de los resultados se encontró que las publicaciones, en su mayoría, abordan contextos de los continentes europeo y asiático, lo que contribuye a que los documentos sean empíricos y tengan una orientación hacia las discusiones de la profesión. Esto visibiliza las problemáticas de hombres y mujeres del campo contable en torno a brechas y barreras de género, mercantilización de las identidades, reconocimiento de la sexualidad y de la comunidad LGBTBIQ.

#### Palabras clave

Género, contabilidad, mujer, profesión contable.

#### Abstract

Academic production focused on gender issues in accounting has included diverse situations that show the relevance of qualitative, quantitative or mixed studies and research that make the problems, challenges, and obstacles from this perspective visible regardless of jurisdiction. This study carried out a bibliometric review on gender and accounting that allowed us to classify the scientific production in the field found in the Scopus database between 1993 and 2023. According to the search criteria, 169 texts were obtained and analyzed. They were classified by type of document: empirical, case study, review, and reflection; then, filtered by thematic area: research, history, profession, and education. Results indicate that most of the publications address European and Asian contexts. It contributes to the documents being empirical and oriented towards the discussions of the profession, this draws attention to the problems men and women in accounting face regarding gender gaps and barriers, commodification of identities, recognition of sexuality, and the LGBTBIQ community.

#### Keywords

Gender, Accounting, Women, Accounting Profession.

<sup>1</sup> Este artículo es producto de una investigación realizada por la Universidad Católica Luis Amigó mediante el proyecto de investigación denominado "Evolución de la producción científica sobre género en contabilidad: una aproximación bibliométrica".

<sup>a</sup> Magíster en Medio Ambiente y Desarrollo de la Universidad Nacional de Colombia. Contadora pública. Líder del grupo CONTAS. Docente de tiempo completo de la Universidad Católica Luis Amigó. Correo electrónico: candiilorena@gmail.com. ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7332-8566>

<sup>b</sup> Magíster en Estudios y Gestión del Desarrollo de la Universidad de La Salle. Contadora pública del Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid. Correo electrónico: katherinerq1988@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5305-9992>

<sup>c</sup> Contadora pública de la Universidad Católica Luis Amigó. Correo electrónico: gloria.jimenezgo@amigo.edu.co. ORCID: <http://orcid.org/0009-0009-6374-5345>

<sup>d</sup> Contadora pública de la Universidad Católica Luis Amigó. Correo electrónico: tatiana.villave@amigo.edu.co. ORCID: <http://orcid.org/0009-0009-5482-4543>

## Introducción

La contabilidad se ha encargado de legitimar acuerdos sociales y económicos que contribuyen a la proliferación de desigualdades y a la concentración del poder (Deegan y Unerman, 2011). En este sentido, se han ido incorporando en los estudios e investigaciones publicadas en revistas indexadas nuevos escenarios, teorías, actores y problemas que antes no era posible vincular con la contabilidad, como la teoría feminista y aquellas que abordan la sexualidad y las identidades. Estas incluyen muchas miradas sobre el papel de la mujer y el hombre dentro de la profesión contable como una parte decisiva en la organización en el contexto de una sociedad capitalista.

Los intentos por reconstruir la historia permiten evidenciar cómo han ido tomando fuerza y forma los estudios en la línea de investigación en contabilidad y género desde finales del siglo xx hasta la actualidad. En estos, se encuentra un amplio número de publicaciones que centra su objetivo en describir cómo se han presentado históricamente las barreras de ingreso y las luchas individuales. Así mismo, otros trabajos han considerado barreras desde la jerarquía profesional, la maternidad, el equilibrio entre vida privada y trabajo, y la feminización y segmentación de la profesión. Por último, algunas publicaciones abren discusiones sobre identidades, cuerpos y sexualidades, y buscan explicar y visualizar los problemas alrededor de la identidad y la interseccionalidad, la mercantilización de las identidades, el reconocimiento de la sexualidad y la comunidad LGTBIQ y la comercialización de la vida emocional e íntima de los hombres (Haymes, 2017).

De acuerdo con lo anterior, parece existir un marcado interés por investigar problemas no tradicionales en contabilidad y abrir áreas temáticas acordes con los cambios sociales, pero esto no ha sido suficiente para que en las publicaciones de revistas indexadas en bases de datos académicas anglosajonas se considere la diversidad de asuntos que se presentan en contabilidad en torno al género. Ahora bien, es importante mencionar que, aunque se evidencian grandes esfuerzos por desarrollar estudios que vinculen género y contabilidad, las investigaciones a nivel internacional aún no son suficientes, por no decir escasas si se comparan con las temáticas tradicionales.

Adicionalmente, desde la óptica problematizadora de este estudio, cabe mencionar que, a lo largo de las últimas tres décadas, la intersección entre género y contabilidad ha surgido como un campo de creciente interés en el ámbito académico. Sin embargo, la presencia de estudios que exploran las implicaciones del género en la contabilidad sigue siendo limitada y, a menudo,

se encuentra fragmentada en diversos enfoques y disciplinas. A pesar de que la contabilidad, tradicionalmente vista como una disciplina técnica y objetiva, ha sido crítica para las decisiones económicas y políticas globales, la cuestión del género no ha sido suficientemente explorada ni en la formación académica ni en la práctica profesional. Esta brecha en la literatura pone de manifiesto la necesidad de una mayor visibilidad y discusión sobre cómo las dinámicas de género afectan tanto a la práctica contable como a la inclusión de las mujeres en las decisiones financieras y económicas.

Por lo expuesto anteriormente, fue necesario realizar una revisión en la base de datos Scopus con el objetivo de analizar el estado actual de las investigaciones sobre género y contabilidad, en aras de examinar las perspectivas y las visiones que utilizan autores y autoras internacionales para la producción de estos estudios en particular, lo que ayudará a configurar nuevas miradas de investigación para robustecer la arquitectura conceptual de estas variables.

Al centrar la atención en las publicaciones indexadas en esta plataforma, se buscó identificar las principales tendencias, temáticas y vacíos en la investigación sobre el tema, con el fin de proporcionar un análisis integral del avance y la consolidación de este campo. La problemática se centró en la necesidad de evaluar la evolución de los estudios relacionados con género y contabilidad, lo que permitiría comprender mejor las barreras, desafíos y oportunidades para promover una mayor equidad en el ámbito contable tanto en la academia como en el ejercicio profesional.

Para esto, el artículo presenta una breve conceptualización de la variable género; posteriormente, describe la metodología usada para analizar las fuentes de información; luego, expone los hallazgos de la investigación a partir de las publicaciones sobre género y contabilidad en la base de datos Scopus, y analiza el objetivo de cada estudio según cuatro categorías relacionados con los tipos de investigación (empíricas, revisión, reflexión y estudios de caso). Por último, se plantean las consideraciones finales que reflejan de forma resumida los aspectos desarrollados en el documento.

## Abordaje conceptual de género

La definición de género ha evolucionado a lo largo del tiempo adoptando un enfoque que va más allá de la distinción biológica entre los sexos. Tradicionalmente, el género fue entendido como una construcción social

y cultural que asignaba roles, comportamientos, actitudes y atributos a las personas en función de su sexo. Esta perspectiva se ha expandido para incluir una visión más fluida y diversa de las identidades de género, reconociendo la existencia de múltiples formas de ser y vivir el género que no se limitan a los binarios tradicionales de masculino y femenino (Davie, 2017; Fallan y Opstad, 2014).

En el campo de la teoría feminista, el género es conceptualizado como un sistema de relaciones sociales que no solo organiza la vida social y la división del trabajo, sino que genera y reproduce desigualdades estructurales (Aguilar, 2013). En este sentido, se reconoce que las categorías de género son dinámicas y se encuentran influenciadas por contextos históricos, culturales y políticos específicos, lo que permite abordar la desigualdad de género desde una perspectiva más interseccional que considere factores como la clase social, la etnia y la orientación sexual (Agnew y Cameron-Agnew, 2015).

Este concepto, además de tener una dimensión social, también tiene una dimensión política, ya que las construcciones de género influyen en las políticas públicas, la economía y las instituciones. A nivel global, la lucha por la igualdad de género busca transformar estas estructuras de poder que perpetúan la discriminación y la violencia basada en el género, reconociendo el derecho de cada individuo a vivir de acuerdo con su identidad y expresión de género (Barbosa y González, 2017; Guil Bozal, 2008). En este contexto, el género se comprende como una categoría analítica que permite visibilizar las desigualdades y promover el cambio social hacia una mayor equidad.

Finalmente, en el ámbito académico y científico, el estudio del género se ha expandido a diversas disciplinas como la sociología, la psicología, la antropología, y, más recientemente, la contabilidad, donde se investiga cómo las estructuras de género afectan los procesos organizacionales, la toma de decisiones y las prácticas profesionales (Anderson-Gough y Brown, 2008). La incorporación de este enfoque en la investigación contable no solo permite entender las dinámicas de poder en las organizaciones, sino que contribuye con la creación de políticas y prácticas inclusivas que fomenten la igualdad de oportunidades y la diversidad en el ámbito laboral.

## Metodología

La investigación se desarrolló a partir de una metodología mixta que contempló el elemento cuantitativo mediante una revisión bibliométrica que

aplicó métodos matemáticos y estadísticos tanto a la literatura como a los autores que la produjeron, permitiendo inferir postulados sobre el nivel de la actividad científica para el área de conocimiento en particular. En el caso del enfoque cualitativo, este se desarrolló por medio del análisis de contenido de los artículos encontrados. La fuente para la recolección de la información fue la base de datos Scopus en la que se ubicaron los artículos indexados relativos a las variables género y contabilidad, considerando como horizonte temporal los años 1993 a 2023.

El período de revisión se consideró debido a que, partir de la década de 1990, comenzaron a publicarse investigaciones significativas sobre género en diversas disciplinas, incluyendo la contabilidad. Este rango temporal permitió captar tanto los desarrollos iniciales como las contribuciones contemporáneas, proporcionando una visión integral de la evolución teórica y práctica en la intersección de género y contabilidad. En ese sentido, el periodo de revisión buscó dar respuesta al interrogante sobre ¿cuál es el estado actual de la producción científica sobre género en contabilidad?

Los filtros usados para la búsqueda se recogen en la Tabla 1, en la que se observa la depuración realizada de acuerdo con los criterios definidos. Se hallaron 169 documentos que se referían específicamente a los estudios científicos sobre género en contabilidad, todos recibieron un tratamiento manual a través de Excel 2013 del paquete Office de Microsoft. Es pertinente mencionar que la descarga de la base de datos fue efectuada en el mes enero del año 2024.

**Tabla 1.** Criterios de agrupación para la muestra A

Número de documentos	Criterios
7606	Total de documentos científicos con el descriptor "gender and accounting" en título, resumen y palabras clave
1126	Asociados a las áreas de interés del estudio (Business, Management and Accounting; Economics, Econometrics and Finance)
345	Estudios con al menos cinco palabras clave vinculadas al estudio (women, gender, female, accounting, gender equality)
169	Reducidos a los estudios científicos que específicamente se refieren a los problemas, obstáculos, retos, tendencias y avances que presenta el género femenino en contabilidad

Fuente: elaboración propia.

Es importante señalar que a los 169 documentos se les aplicó la técnica de análisis de contenido para identificar cuáles fueron las áreas temáticas que abordaron la producción científica en género y contabilidad. Para ello, fue necesario leer y analizar los documentos en aras de fortalecer la discusión. De igual manera, se procedió a delimitar las investigaciones que abordaron los problemas, obstáculos, retos, tendencias y avances que presentaba el género femenino en contabilidad. Seguidamente, se categorizaron según el tipo de investigación, encontrando que la más utilizada fue la investigación empírica, representada en un 41 % (ver Tabla 2). Posiblemente, la justificación de esto se relaciona con que este tipo de investigación permite emplear herramientas de observación y la captura de experiencias de mujeres en escenarios contables, identificando de forma más específica y concreta los problemas que afronta este género (González, 2015; Krishnan y Parsons, 2008).

**Tabla 2.** Tipo de documentos

Tipo de documento	Total
Empírico	62
Estudio de caso	38
Reflexión	26
Revisión	43
Total	169

Fuente: elaboración propia.

## Resultados

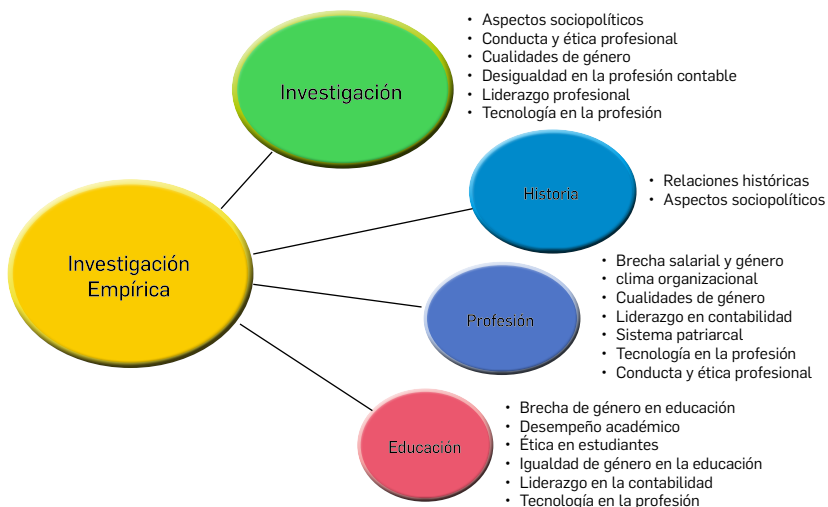
El análisis que se presentará a continuación se abordó a partir del número final de 169 documentos. Esta cantidad fue determinada posterior a la aplicación de una serie de criterios de exclusión que permitió depurar el número total de estudios (ver Tabla 1) para analizar aquellos que mantuvieran mayor relación con la variable de estudio. Por ello, fue viable clasificar las investigaciones en las siguientes categorías: empíricas, revisión, reflexión y estudios de caso, las cuales fueron subclasificadas por las siguientes áreas temáticas: profesión, investigación, historia y educación.

En cada sesión categórica se incorporaron únicamente los documentos que abordaron dicha categoría con el fin de analizar rigurosamente los avances de género en la disciplina contable, los cuales se muestran a continuación.

## Investigaciones empíricas

Los estudios de carácter empírico adquieren el conocimiento mediante la observación o la experiencia directa e indirecta. Según Vélez (2011), las conclusiones de este tipo de estudios son generadas a partir de pruebas empíricas y verificables, las cuales podrán ser procesos que permitan observar y confirmar las distintas hipótesis o teorías abordadas en la investigación. En razón a ello, fue pertinente indicar las principales líneas que abordaron los estudios de género en contabilidad desde el carácter empírico, así como describir los resultados de las investigaciones identificadas a fin de reconocer su aporte (ver Figura 2).

**FIGURA 2.** Investigaciones empíricas



Fuente: elaboración propia.

## Área temática de investigación

Inicialmente, se encontraron los estudios de Almer *et al.* (2012), Kamas y Preston (2015) y Buchheit *et al.* (2000) que describieron de forma exhaustiva la literatura sobre género en la disciplina contable y económica, analizando las fortalezas, el progreso, las limitaciones y los retos que debían afrontar las investigaciones. A su vez, visibilizaron aspectos clave con relación a la participación femenina en la docencia en contabilidad, identificando que los hombres en los cargos superiores podían tener menos producción científica que las mujeres para obtener titularidad. Además, estos estudios reconocieron las preferencias sexistas que tienen las empresas en la contratación de hombres para administrar áreas de mucha responsabilidad, ignorando las cualidades y habilidades de las mujeres (Collins, 2004).

Sumado a lo anterior, el estudio de Cimirotić *et al.* (2017) indicó que los factores que fomentan el progreso e inclusión de las mujeres, y que les han permitido conseguir mayores puestos en posición de liderazgo, evidencian que la mayoría de ellas llega al éxito gracias a sus habilidades sociales y su experiencia profesional. Adicionalmente, se abordó el fenómeno de la rotación de personal en los cargos de gerentes o socios en firmas auditoras dando cuenta de asuntos como entorno competitivo, obligaciones laborales y no laborales, control y supervisión interna y riesgo del litigio. Dichos elementos toman relevancia a la hora de decidir cambiar de empleador en las firmas. Aquí se resaltó que las mujeres auditoras difieren en la dimensión laboral y no laboral (Dalton *et al.*, 1997).

Por su parte, Emery *et al.* (2002), Lupu (2012) y Mullick *et al.* (2013) se centraron en evidenciar la situación de la mujer dentro de la profesión contable a partir de estudiar momentos históricos que ubicaron los inicios de esta como netamente masculina. Sobresalió el concepto de *techo de cristal* y la construcción de la carrera de la mujer en la profesión contable, lo que evidenció que, aunque existe mayor participación de ellas, se presenta una segmentación dentro del mercado laboral que las ubica en especialidades tales como auditoría y consultoría de gestión. En este escenario, también se plasmó la crisis ética que atraviesan los profesionales que participan en las compañías, asociando su comportamiento en virtud de los escándalos de fraude y corrupción, por lo cual el género influye a la hora de ceder ante hechos antiéticos (Bobek *et al.*, 2015).

Chen y Gavius (2016) examinaron los cambios y los efectos de la representación y presencia de directoras en los consejos de administración en

las empresas de alta tecnología resaltando que el género femenino genera transformaciones y cambios en un entorno contable, como una mayor diversidad en la toma de decisiones al integrar perspectivas y experiencias variadas que enriquecen el análisis estratégico. Además, observaron un incremento en el enfoque hacia la sostenibilidad, la responsabilidad social y la transparencia, ya que las mujeres suelen priorizar prácticas éticas y de buen gobierno corporativo.

Adicionalmente, se expuso que las investigaciones de género en las ciencias del comportamiento consideran que las mujeres que hacen parte de los comités de auditoría reconocen los controles internos de manera crítica e integral; por lo tanto, en las empresas surgen mayores probabilidades de informar problemas (Parker *et al.*, 2017).

Por último, las diferencias de género en la toma de decisiones organizacionales fueron abordadas por Byrne y Worthy (2016), quienes identificaron que las mujeres implementan actividades que les permiten obtener resultados a corto plazo con el objetivo de conseguir mayor rentabilidad para la organización, mientras que los hombres se centran en alternativas empresariales y se enfocan en los resultados a largo plazo.

## Área temática de historia

Desde una investigación etnográfica en profundidad, realizada a mujeres japonesas contables con experiencias de vida, se exploró la relación presente que ha existido a lo largo de la historia entre la mujer y la contabilidad en el contexto social y cultural. El enfoque estricto de la contabilidad está adaptado con la globalización y con otros procesos o sistemas económicos que han permitido que las oportunidades de ellas sean cada vez mayores, lo que hace que provoquen cambios en la práctica contable al aplicar sus características femeninas en el trabajo diario (Hardies *et al.*, 2008).

Conviene referir también el estudio de Hammond (2003) que abordó situaciones históricas en contabilidad que evidencian la exclusión de las mujeres contables españolas, afroamericanas, maoríes y sudafricanas negras por aspectos de marginación y descalificación en los puestos contables de la clase trabajadora del Reino Unido. En torno a la idea de identidad, Hayes y Jacobs (2017) desarrollaron una revisión sobre el ingreso de las mujeres en la profesión contable en Australia durante la Segunda Guerra Mundial y hallaron que, entre más alejadas estuvieran ellas de la identidad

social de la etnia y la clase, era menos probable que se incorporaran en la profesión contable.

## Área temática de profesión

Las investigaciones sobre el sistema patriarcal y la brecha salarial en la profesión contable han sido relevantes. De acuerdo con Kamla (2014), era necesario cuestionarse el asunto desde una mirada crítica de redefinición de roles y valores laborales para garantizar los derechos de las mujeres en el mundo árabe. De igual forma, indicó que era indispensable la eliminación de obstáculos en las estructuras patriarcales dominantes, logrando así que ellas disfrutaran de los derechos humanos y contribuyeran a la sociedad con el ejercicio libre de la profesión contable.

Han *et al.* (2016), Hardies *et al.* (2015) y Wallace (2009) sugirieron la realización de más investigaciones que permitan estimular una prima de honorarios en auditoría femenina como reconocimiento a su buena labor, teniendo en cuenta las diferencias entre hombres y mujeres que se presentan en conocimientos, habilidades, preferencias y comportamientos. Además, otro estudio reconoció que, aunque las mujeres sean mayoría, aceptan salarios más bajos a fin de poder obtener oportunidades laborales (Säve-Söderbergh, 2019). En este mismo sentido, Triventi (2013) indicó que la brecha salarial de los profesionales recién graduados en países europeos está dada por factores como tipo de empleo y jornada laboral, por ello, solo se favorece el trabajo femenino en aquellas empresas que cuentan con sindicatos que están alineados con un alto nivel de empoderamiento de la mujer en la sociedad y donde se procuran políticas favorables para la familia.

Así pues, según distintos autores y autoras, abogar por un trato igualitario para hombres y mujeres evidencia las barreras de avance profesional con relación a la variable familia e hijos, ya que persiste la percepción negativa sobre el desempeño laboral de las mujeres después de la maternidad, lo que limita su capacidad de actuar plenamente y desarrollarse profesionalmente, pues pocas veces logran equilibrar los ámbitos privado y público, complicando su participación en las organizaciones (Vidwans y Cohen, 2020; Zhao y Lord, 2016). En el caso de Adetula *et al.* (2014), examinaron el avance profesional de la mujer contadora en la práctica profesional en Nigeria y encontraron que el género no influye en el acceso a las oportunidades laborales, pero sí en la continuidad, como se expresó anteriormente. Por esto, se hace referencia

a tener en cuenta la flexibilidad de los horarios laborales como una posible alternativa para la continuidad ellas en dicho ámbito.

Ahora bien, se reconoce que la conducta y la ética profesional es fundamental para la profesión contable, de allí que varias investigaciones se orientaron hacia esta temática desde un lente de género. En primer lugar, Ibrahim y Ahmad (2017) analizaron que tanto los contadores hombres como las mujeres emitían un juicio moral similar al momento de presenciar alguna falta ética en un hecho ilícito en el ámbito contable. Por tanto, se resaltó la importancia de la conducta ética en el profesional indiferentemente de su género, ya que el ejercicio de esta profesión tiene un alto impacto en el ámbito económico y social haciendo que la aplicación del código ético la haga más estricta al juzgar situaciones de esta índole. Posteriormente, Fluharty *et al.* (2018) desarrollaron una investigación cuantitativa a fin de determinar la población de contadores públicos en calidad de sancionados por infracciones del código de conducta profesional, cuyos resultados reflejaron que las mujeres eran sometidas a castigos más duros que los hombres.

En cuanto a la dirección y toma de decisiones organizacional en América Latina, el Caribe y Asia, Marques (2015) identificó que las cualidades de las mujeres para gestión de empresas de exportación son menores debido a que no asumen riesgos, y si a esto se le suma que este sector empresarial requiere de alta financiación, a las mujeres se les hace más difícil obtener los créditos por la percepción social de que los hombres producen mayores ganancias cuando dirigen la empresa. Para el caso de África, Tandrayen-Ragoobur y Kasseeah (2017) compararon el desempeño que tuvieron hombres y mujeres en la gestión de empresas pequeñas en Isla Mauricio, a partir de la aplicación de una muestra de 256 encuestas a emprendedores y emprendedoras que les permitió identificar que el acceso a la financiación y la etnia se convierten en un obstáculo para lograr mejor desempeño de las compañías, lo que hace que influya si el dueño o quien dirige la compañía es hombre o mujer.

Por su parte, el estudio realizado sobre negociación de auditores indicó que las mujeres, en comparación con los hombres, obtienen más títulos universitarios en contabilidad y ocupan más de la mitad de los puestos en esta profesión en los EE. UU. Sin embargo, el porcentaje de hombres y mujeres que son socios en las firmas de auditoría actualmente no es igual y esto se debe a que ellos negocian de manera más agresiva que las mujeres y tienen mayores ambiciones profesionales, ya que ellas son más reacias al riesgo, aunque la negociación entre auditor y cliente ofrece un escenario

único y es mejor manejado por la mujer, lo cual se considera un motivo importante para revertir esta tendencia (Jones *et al.*, 2019).

Desde otra perspectiva, se encontró un interés por estudiar las condiciones que se orientan a determinar cómo las mujeres han logrado desarrollar la carrera de contabilidad. Particularmente, en Nueva Zelanda se realizó un estudio a un conjunto de contadores con el objetivo de conocer cuáles fueron las condiciones y situaciones que tuvo que vivir en el transcurso de su carrera profesional. Entre los resultados obtenidos se revelaron múltiples limitaciones, algunas autoimpuestas por las mujeres que reconocieron que el logro profesional requería de lealtad decidida, y que fue necesario conciliar los compromisos profesionales y familiares para continuar con su avance jerárquico en la empresa (Vidwans y Du Plessis, 2019).

Paralelamente, y a partir de una exploración realizada en la India sobre las experiencias y realidades de la mujer en el ejercicio contable, se encontraron estudios exploratorios que demuestran que algunas profesionales contables presentaron dificultades en ciertas áreas de la práctica, mientras que otras no y, por consiguiente, avanzaron de manera progresiva (Kyriacou *et al.*, 2015). No obstante, en EE.UU. se identificaron algunas diferencias que alteraron las relaciones dentro del entorno laboral de la contaduría pública dependiendo del sexo del profesional, pues los resultados se vieron afectados debido al estrés del cargo y las características del trabajo que variaban entre el hombre y la mujer (Fogarty, 1996).

Bechtoldt *et al.* (2019) abordaron el mito del *acantilado de cristal* acuñado por Michelle K. Ryan y Alexander Haslam en 2004. En esta ocasión, se aplicó a la profesión contable en Alemania y Reino Unido evaluando a las mujeres sobre el rendimiento contable y bursátil cuando participaban en puestos de liderazgo. Aunque hay pocas de ellas en puestos directivos, no quiere decir que, al asumir el cargo de directoras, haya una percepción negativa frente a aquellas empresas que han seleccionado al hombre para el mismo cargo.

Por último, dentro de los estudios de género en contabilidad, también se encontró la categoría de tecnología en relación con la profesión contable. Así, Yoo *et al.* (2015) realizaron una investigación en Corea del Sur sobre el nivel de aceptación de la tecnología hacia el aprendizaje electrónico entre distintos géneros en el lugar de trabajo. Los resultados precisaron que los hombres tienen una mayor expectativa de empeño para adaptarse a este cambio mientras que la mujer haría un mayor esfuerzo en adoptarlo.

## Área temática de educación

Galizzi y Siboni (2016) estudiaron la igualdad de género partiendo del hecho de que en Italia la tasa de empleo femenino era inferior al resto de Europa, pero en las universidades correspondía con la media europea. Para ello, se evaluaron los Planes de Acción Positiva (PAP) que, de acuerdo con las leyes y políticas de igualdad de género, deben promover unas condiciones de empleabilidad con mejores condiciones para las mujeres. En los resultados, se encontró que estos han contribuido a adecuar el entorno para ellas, pero hay una brecha significativa en las actividades de desarrollo e investigación que deberá ser tenida en cuenta para acciones futuras.

Entre tanto, Young (2015) reconoció que existe una gran preocupación sobre la sostenibilidad de la academia en contabilidad en el futuro, identificando que una incursión importante de las mujeres en el mundo académico puede cambiarlo significativamente debido a la diversidad intelectual y los valores que ellas promueven con su comportamiento.

Otro asunto estudiado es la empleabilidad de los graduados. Respecto a esta, Lau y Lim (2015) revelaron que el aprendizaje profundo les permite pasar de la memorización a la búsqueda de significados, lo que les ayuda a prepararse para el ejercicio profesional, encontrando que, en el caso de una universidad en Malasia, las estudiantes se han inclinado más por este aprendizaje que sus compañeros.

En el caso de Surrige (2009), se afirmó que la investigación sobre el rendimiento académico en contabilidad es muy escasa y, por ello, realizó un estudio con los estudiantes graduados de contabilidad y finanzas entre los años 2004 y 2006, cuyos datos evidenciaron que los estudiantes que están en cursos de tiempo completo se desempeñan mucho mejor que los que están medio tiempo; además, las mujeres reflejan un mejor desempeño académico con respecto a los hombres. De manera contraria, Fogarty y Goldwater (2010) indicaron que las mujeres no superan significativamente a los hombres en el rendimiento académico para el caso de estudio aplicado en EE.UU.; y de acuerdo con Arthur y Everaert (2012) y Alanzi (2018), los hombres obtenían mejores resultados en las evaluaciones contables con preguntas de selección múltiple y las mujeres lograban mejores resultados en las preguntas de respuestas construidas.

Según el Centro Nacional de Estadísticas Educativas, más de la mitad de los estudiantes matriculados en instituciones universitarias de EE. UU. son mujeres, quienes obtienen mejores resultados que los hombres durante

y después del periodo, por lo que los estudiantes masculinos requieren de más ayuda para adaptarse a las universidades (Nouri y Domingo, 2019).

Respecto a otro asunto, el estudio de Nishiyama *et al.* (2014) determinó que las mujeres presentan mayor inclinación por la profesión contable debido a la libertad y facilidad de ubicación laboral, estatus social y estabilidad en los ingresos.

Asuntos como la ética y la tecnología usadas como herramientas pedagógicas también han sido abordados en las publicaciones. En el primer caso, Gammie y Gammie (2009) analizaron el comportamiento desde la conciencia moral y la virtud ética tomando como referencia la variable biológica de género en estudiantes de contabilidad y finanzas. El estudio encontró que, desde el enfoque kantiano, los estudiantes expuestos a educación ética no muestran un mayor nivel de conciencia moral, aunque las diferencias fueron evidentes, ya que las mujeres tienen una mayor conciencia moral que los hombres. En el segundo caso, Madah *et al.* (2020) plantearon un estudio relacionado con los enfoques de aprendizaje y el papel de la tecnología de aplicaciones móviles en la educación contable, encontrando que no existen diferencias significativas entre estudiantes hombres y mujeres en sus percepciones hacia las materias de contabilidad y el uso de la tecnología en la academia.

En síntesis, los estudios empíricos han realizado una descripción detallada de la realidad que enfrentan hombres y mujeres en el ámbito educativo y profesional desde la particularidad de sus contextos nacionales, organizacionales y de desempeño en la profesión. Estas investigaciones no solo se limitan a señalar las diferencias, sino que, en muchos casos, revelan las complejidades de la experiencia de género dentro de la profesión tomando en cuenta factores socioculturales, históricos y económicos que inciden en la construcción de roles y expectativas. Esto permite entender cómo las estructuras de poder y las normas sociales han condicionado la trayectoria profesional de hombres y mujeres tanto en la formación académica como en el ámbito laboral.

Al construir argumentos sobre los elementos de personalidad, comportamiento, capacidades, desafíos y luchas que enfrentan los individuos dentro de esta profesión, los estudios ofrecen una visión más integral de las barreras y oportunidades que se le presentan a cada grupo. Sin embargo, más allá de identificar y comparar estas diferencias, tales investigaciones subrayan la necesidad de un enfoque proactivo para fomentar la equidad de género. El verdadero desafío no radica únicamente en visibilizar las brechas

existentes, sino en cómo transformar los entornos educativos y laborales para que estos reflejen un trato equitativo e igualitario.

Este enfoque de inclusión debe estar basado en un análisis crítico de las estructuras que perpetúan los prejuicios y estereotipos de género, promoviendo una cultura que valore la diversidad y la capacidad de adaptación de todos los profesionales, independientemente de su género. Asimismo, el proceso de eliminación de los prejuicios debe ser recíproco, es decir, no solo para las mujeres que históricamente han sido objeto de discriminación, sino también para los hombres, quienes, en ocasiones, enfrentan presiones sociales para ajustarse a modelos de masculinidad rígidos que limitan su expresión profesional y personal.

Considerando lo anterior, más que una cuestión de igualdad numérica, la discusión sobre género en la contabilidad debe abarcar un análisis profundo de las estructuras de poder que influyen en el acceso y ascenso dentro de la profesión, así como en el tipo de prácticas profesionales y educativas que se valoran y se promueven. Este cambio requiere un compromiso de las instituciones educativas, las organizaciones profesionales y las políticas públicas para fomentar un ambiente más inclusivo que no solo permita la inclusión de todos los géneros, sino que favorezca el desarrollo del potencial de cada individuo, independientemente de su origen o identidad de género. En última instancia, este proceso contribuiría a la creación de un entorno contable más justo donde la meritocracia y el talento sean los factores determinantes del éxito profesional.

## Investigaciones de revisión

Las investigaciones de revisión son el resultado de una indagación terminada en la que se analiza el marco teórico. Para ello, se sistematizan e integran los resultados de investigaciones publicadas o no publicadas sobre un campo en ciencia o tecnología con el fin de dar cuenta de los avances y las tendencias del desarrollo. De manera inicial, Dhanani y Jones (2017) analizaron con una visión integral la diversidad social y la naturaleza cambiante de los consejos editoriales de revistas para conocer cómo están compuestos y encontraron que en revistas con calificación más baja las mujeres tenían mayor participación que en aquellas con calificación más alta.

Más adelante, Días *et al.* (2020) identificaron que el género, la geografía y la experiencia investigadora son de importancia para la coautoría, y que

a los grupos de investigación les hace falta establecer vínculos que favorezcan el proceso investigativo y la participación de la mujer en este para lograr puestos más centrales en este ámbito. A su vez, Khlif y Achek (2017) realizaron una búsqueda manual y electrónica de las investigaciones sobre género y contabilidad, encontrando 64 estudios con las variables relacionadas con cómo se presentan informes financieros, auditoría y otros temas. Estos fueron empíricos, experimentales y de entrevistas.

Entre tanto, Haynes (2017) realizó una descripción del camino afrontado por las investigaciones de género en contabilidad desde la lucha por superar las barreras hasta la identificación de los aspectos sobre los que se debía trabajar para conseguir una evolución en temas de igualdad, jerarquía en relaciones profesionales, maternidad, postparto y segmentación del trabajo. En otro de sus estudios, Haynes (2008) propuso una agenda más política y se refirió a los beneficios de la investigación feminista y sus aportes a la contabilidad.

Sumado a lo anterior, se halló una investigación que buscó encontrar las diferencias de género y el desempeño de los estudiantes de contabilidad en una universidad sudafricana partiendo desde el locus de control (LOC), el cual hace referencia al grado en que las personas sienten que tienen el control de lo que ocurre en sus vidas. Se concluyó que las mujeres tienen niveles de desempeño superiores tanto en el LOC como en la educación respecto a los hombres, y se dedujo que el desempeño de los estudiantes de contabilidad en este contexto podría estar actualmente dominado por las mujeres (Callaghan y Papageorgiou, 2015).

Igualmente, Broadbent y Kirkham (2008) se enfocaron en utilizar experiencias académicas y profesionales como base para elaborar una agenda para estudios posteriores donde se establecieran los logros de las mujeres contables y académicas. El estudio encontró que, a pesar de los cambios ocurridos en los últimos 30 años, la experiencia vivida por las mujeres en la contabilidad y el mundo académico evidencia que sus oportunidades en estos ámbitos están limitadas y, debido a esto, el tema requiere de más integración en la investigación en contabilidad.

Por último, Strongman y Wright (2008) plantearon cómo la profesión contable implica desafíos y dificultades para las mujeres porque ellas generan vínculos más emocionales que los hombres en su trabajo y, por tanto, la toma de decisiones para el género femenino presenta mayor dificultad.

Entre los documentos de revisión que abordaron el área temática de historia se ubicó el de Walker (2008), quien exploró temas centrales en la

historia feminista y de género para la construcción de identidades y relaciones socioculturales. A su vez, se interesó en identificar preguntas de investigación para los historiadores de la contabilidad relacionadas con la opresión y subordinación de las mujeres, la división público-privada, la restauración de la historia de las mujeres, la elaboración de nuevas periodizaciones, la investigación de las relaciones socioculturales y la construcción de identidades.

Cooper (2008) abordó la historia de Mary Addison Hamilton, la primera mujer registrada en la profesión contable, graduada en Licenciatura en Comercio de la Universidad de Melbourne, y una de las pioneras en ser parte de uno de los organismos contables profesionales reconocidos de Australia y en el Imperio británico. Ella logró un puesto permanente en el sector público en un momento en que se les negaba a las mujeres australianas ocupar estas posiciones, lo que significó mucho para la historia de la mujer. Hronsky *et al.* (2015) también tomaron de referencia a este personaje que, en su vida y carrera de casi un siglo, dejó cambios como el que las mujeres pasaran de casi ninguna presencia en los foros públicos de las universidades y las profesiones, a una representación casi igual en número de estudiantes y miembros del área; así como la construcción social del profesional contable y la autodeterminación económica de las mujeres.

Por su parte, Lehman (2012) ilustró las consecuencias significativas de la globalización económica sobre las mujeres y la conexión de la contabilidad. Como no hay una historia única con respecto al género, la investigación que explora lo inexplorado tiene precedentes en la literatura contable, proporcionando una base para nuevos conocimientos y mayores posibilidades para avanzar y transformar el campo. Así que, al revisar la investigación feminista pionera en varias disciplinas, la autora abrió los márgenes y fronteras de la investigación sobre género en la contabilidad para que se puedan observar trabajos multidisciplinarios e innovadores de diferentes regiones del mundo que, además, revelan métodos para desafiar premisas arraigadas y reformular nuevos significados expandidos en otras áreas de investigación de contabilidad y género, ya que esto es esencial para combatir la discriminación y la represión, y promover la justicia social.

Desde otro escenario, Komori (2007) produjo un artículo exploratorio sobre la mujer en la cultura japonesa, la relación con la contabilidad a lo largo del tiempo y cómo ella se logra posición social por medio del ejercicio de su profesión, permitiendo la reconstrucción social de los roles de género. Así mismo, reflejó la importancia de la contabilidad doméstica y

cómo la mujer logró importancia social integrando en la contabilidad del hogar prácticas masculinas y femeninas con cifras objetivas para lograr el desarrollo de las familias y contribuir al país (Komori 2012).

Ahora bien, en el año 2022 se realizó un estudio respecto a la presencia de mujeres consejeras en el consejo de administración y en el comité de auditoría que evidenció una relación negativa entre la presencia de directoras y la gestión de resultados, puesto que indicó que la gestión de las ganancias era menor cuando el director ejecutivo o el director financiero era una mujer. En particular, en el caso de las empresas con una mayor representación femenina en el gobierno corporativo o en la alta dirección, el seguimiento externo por parte de auditores y acreedores parece ser más débil, pero la calidad de las ganancias es mayor. En concreto, se dedujo que existía una relación positiva entre la proporción de consejeras y el valor de la firma (Gavious *et al.*, 2012).

Finalmente, Carnegie *et al.* (2003) se centraron en la participación de las mujeres en el desarrollo de la literatura sobre historia de la contabilidad. Este estudio realizó un examen de las tres revistas especializadas en historia contable a nivel internacional que evidenció la participación de ellas a través de la publicación y la presencia en consejos editoriales.

Respecto a las investigaciones vinculadas a las temáticas que desarrollan el tópico de la profesión, se identificó la de Kokot (2015), quien realizó un estudio con mujeres contadoras y socias de empresas en Alemania y Reino Unido que se preguntó por su opinión frente a la igualdad de oportunidades en la profesión contable a través de sus historias profesionales y laborales. Curiosamente, fueron los encuestados alemanes quienes recurrieron a nociones problemáticas de *elección* y responsabilidad en las que las mujeres tenían que decidir entre sus carreras y su vida familiar.

En la misma línea, Penn (2015) realizó una revisión sobre la interrelación entre género, conocimiento, roles, relaciones laborales y los impactos en la sociedad, considerando las capacidades educativas de hombres y mujeres en diversas áreas, y analizó las tasas salariales. El hallazgo coincidió con otras investigaciones donde se evidencia la existencia de una brecha de género constante y generalizada en las tasas salariales y el estatus en diversos países, sistemas económicos, entornos políticos y culturales. Respecto a esto, las brechas de género persisten debido a prejuicios culturales profundamente arraigados en las instituciones y las personas, y los numerosos obstáculos y barreras (culturales, políticas, económicas y sociales) requieren una transformación significativa en la forma en que se ve el mundo. En

aras de combatir las barreras instauradas culturalmente, en 1991, la empresa Deloitte y Touche monitoreó el progreso de las mujeres para asegurarse de que recibieran tutorías y asignaciones de primer nivel, ya que, aunque contrataba tantas mujeres como hombres, había una tasa de rotación de mujeres mucho más alta (McCracken, 2000).

Sumado a esto, se realizó un estudio dentro de una firma de contabilidad sobre la evaluación crítica de la sexualidad y el simbolismo sexual dentro de la cultura organizacional con el fin de explorar cómo está implicado en los procesos de identificación de género de los empleados dentro de la firma. Al explorar el papel simbólico de imágenes, lenguaje, comportamientos y el mantenimiento de relaciones de género, culturas sexuales masculinas y femeninas, el artículo encontró que el simbolismo sexual entrelazaba el poder, la dominación, la práctica y la resistencia de género en códigos y comportamientos culturales complejos. Estos resultados evidenciaron implicaciones para las organizaciones y la investigación contable ampliando la conceptualización actual de los constructos de género en la contabilidad para incluir la sexualidad, aplicando la teoría organizacional y feminista a la experiencia autoetnográfica en esta materia (Haynes, 2013).

Ud Din *et al.* (2021), realizaron un estudio sobre las relaciones entre la experiencia de las presidentas del comité de auditoría (WACCH) y control interno (ICS), y la calidad de los informes financieros (FRQ) comparando los impactos de la experiencia contable de WACCH y presidentes masculinos en FRQ. Al respecto, se destacó el liderazgo y el rol de las directoras con experiencia contable y se identificó que las presidentas del comité de auditoría son esenciales para mejorar la eficiencia en la contabilidad debido a las diferencias con los directores hombres que incluyen estilos de liderazgo, comportamientos de inversión, estilos de gestión, consideraciones éticas, conservadurismo contable y comportamientos de riesgo.

Entre tanto, Khalifa y Scarparo (2021) publicaron un artículo respecto a la evaluación de las potencialidades de los presupuestos sensibles al género para generar cambios sociales y que fueran de interés para la academia y los profesionales. Además, lograr los objetivos para los desafíos de la contabilidad en temas de género al reconocer las necesidades y los intereses de hombres y mujeres, ya que se concluyó que hasta ahora la contribución ha sido muy poca.

A partir de la revisión de estudios sobre mujeres directoras ejecutivas y financieras, Ismail *et al.* (2020) subrayaron la importancia de examinar el tema de género en la literatura contable y establecieron un caso empresarial

y de gestión para que las mujeres alcanzaran la posición más alta, ya fuera como directoras ejecutivas o financieras. También se argumentó a profesionales y reguladores sobre el efecto de tener mujeres en altos cargos por la calidad de los informes financieros, ya que son un grupo de talentos poco utilizado. Por su parte, Edgley *et al.* (2016) realizaron un estudio en el que cuatro grandes firmas contables jugaron un papel muy importante en la construcción social de la identidad profesional, obteniendo respuestas a partir de la diversidad de los contadores y enmarcando la igualdad e inclusión entre hombres y mujeres contables (Samkin *et al.*, 2010 ).

De forma similar, otro estudio propuso investigar y criticar la solidez de las investigaciones recientes sobre las dimensiones de género de la gestión estratégica y los procesos contables con la intención de establecer el estado actual del conocimiento, y ofrecer material tanto para investigaciones futuras como para acciones políticas. En este se reconocieron importantes vacíos en la atención de la investigación y el conocimiento respecto a las características de género y de los enfoques y la participación de los administradores y contadores en los procesos de gestión estratégica y contables. Para finalizar, se sugirió que en estos procesos tanto los rasgos femeninos como los masculinos constituyen modos de operación importantes que en la actualidad no se han investigado ni comprendido adecuadamente (Parker, 2008).

## Investigaciones de estudio de caso

Los estudios de caso se centran en el estudio exhaustivo de un fenómeno, mas no en análisis estadísticos. De acuerdo con ello, fue menester ubicar las líneas que abordaron los estudios de género en contabilidad desde esta postura con el objetivo de reconocer los aportes y las reflexiones encaminadas a la inclusión de diferentes identidades género en el área contable.

Una de las investigaciones identificadas fue la de Buser *et al.* (2020), enmarcada en la revisión de experiencias particulares que pudieran dar respuesta a las causas y diferencias de género en los patrones de votación y las actitudes políticas. La investigación demostró que la confianza era relativamente más alta para los hombres en términos de habilidades, lo que conllevaba a la mujer a ubicarse en niveles de redistribución más bajos.

Desde otra óptica, el estudio de Francis *et al.* (2014) afirmó que la agresividad fiscal corporativa femenina era menor en comparación con sus

contrapartes masculinas. A su vez, Kuasirikun (2011) reveló cómo las empresas, a través de informes contables y su uso de imágenes, proyectaban una actitud positiva hacia la inclusión de distintos géneros a nivel empresarial en Tailandia, pero, a pesar de la contribución sustancial de las mujeres al éxito económico del país, la representación de ellas, a diferencia de la de los hombres, las ubicó en roles secundarios.

Por su parte, la investigación de Seguino (2000) indicó cómo la brecha salarial ha permitido la adquisición de mano de obra femenina en Asia a bajos costos con el fin de estimular la inversión. Entre tanto, Blevins *et al.* (2019) encontraron que dicha brecha desaparecía a medida que creaban procesos formativos incluyentes desde las universidades. Nicodemo y Ramos (2012) aportaron a la cuestión al demostrar que existe una brecha salarial entre las mujeres inmigrantes y aquellas nacidas en España, debido a que las primeras realizan trabajos con salarios más bajos, que solían ser diferentes a los desarrollados por las mujeres nativas. Esto quiere decir que también existen diferenciales salariales entre el mismo género basadas en la categoría de interseccionalidad —enfocada en captar las consecuencias estructurales y dinámicas que existen entre clase y género a nivel laboral, por mencionar un ejemplo—.

En paralelo, Tamtomo y Fitriany (2019) examinaron los distintos efectos que se presentaron al vincular mujeres en la categoría de socias en los procesos de auditoría. Las mujeres socias de auditoría eran más hábiles para negociar y tendían a comprometerse menos con los honorarios de auditoría. Sin embargo, la calidad de las auditorías de estados financieros no difirió entre mujeres y hombres porque todos tenían las mismas consideraciones de evaluación, cantidad de trabajo y esfuerzo, así que esta dependía del equipo.

Windsor y Auyeung (2006), analizaron la progresión profesional de las mujeres en contabilidad entre Australia y Singapur a partir de 183 encuestados en las grandes firmas contables internacionales. Los resultados reflejaron que Singapur tiene más apoyo empresarial para las mujeres contadoras por parte de los directivos de las compañías. Así mismo, se determinó que es mucho más fácil para los hombres lograr cargos de alta gerencia siendo padres que para las mujeres cuando tienen hijos dependientes. En consecuencia, las firmas contables internacionales deberían tener políticas formales a nivel mundial, como arreglos de trabajo flexibles y un diseño de trabajo apropiado, para alentar a más madres a la alta dirección. Relacionado con esto, Almerm *et al.* (2004) revelaron que cuando las

mujeres hacen arreglos laborales para atender a su familia y continuar con el ejercicio profesional no siempre logran éxito laboral y estos representa un sacrificio para su profesión y un beneficio para su familia.

Para el caso de Noruega, Håpnes y Rasmussen (2011) analizaron que algunas políticas públicas favorecían la igualdad de género, creando acuerdos y licencias para los padres y madres de familia, así que gracias a estas normatividades han resultado prácticas favorables que hacen posible la combinación de familia y trabajo para las diferentes identidades de género en las organizaciones y en el campo contable.

Desde otro escenario, Gunji y Miyazaki (2017) identificaron que la brecha laboral entre géneros ha ido disminuyendo en Japón. Esta información fue sustentada a partir de un censo en relación a la ocupación contable de las mujeres en 1880. De igual manera, en Estados Unidos realizaron otro censo en aras de determinar características de las mujeres que se reportaban a sí mismas como contadoras, auditoras o tenedoras de libros (Carmona *et al.*, 2018).

El estudio realizado por Radtke (2000) se enfocó en investigar si el género afectaba las decisiones éticamente sensibles de naturaleza personal o empresarial, tomando a 51 contadores para el estudio. En los resultados se determinó que dicha toma de decisiones puede mejorarse en la medida en que más mujeres ingresen al campo empresarial, ya que hay una gran cantidad de respuestas diferentes entre ambos sexos.

Desde otra perspectiva, Dwita *et al.* (2018) examinaron empíricamente la influencia del género y la personalidad —medidos por la interpretación de uno mismo en el sesgo de percepción de *ser más santo que tú*— entre los contadores de Indonesia. Los resultados indicaron que era más probable que las mujeres de esta nación demostraran un sesgo de percepción *más santo* que sus contrapartes masculinas.

Con relación a otro asunto, Francis *et al.* (2013) y Liu *et al.* (2015) determinaron que a las empresas con directoras financieras se les otorgaron precios de préstamo más bajos y condiciones contractuales más favorables. En el caso de Sudáfrica, se analizó el impacto de la composición étnica y del género en las juntas directivas y comités de auditoría sobre la liquidez de las acciones. A partir de ello, se sustentó que las empresas con más directoras mujeres o negras en los directorios corporativos estaban asociadas con un mayor nivel de liquidez bursátil (Nguyen y Muniandy, 2021). Entre tanto, Vo *et al.* (2021) se enfocaron en la investigación de las empresas que cotizaban en la bolsa en Vietnam examinando el efecto del género en el liderazgo

empresarial sobre el desempeño y el riesgo de estas entidades. A partir de esto se encontró que las empresas con directoras ejecutivas generaban una mayor rentabilidad que aquellas con directores masculinos. Además, en el primer caso, tenían menos riesgos sistemáticos y menos volatilidad en los rendimientos de sus activos.

Para aportar al análisis sobre la escasez de mujeres en puestos de alta dirección en el campo de la contabilidad, Dambrin y Lambert (2017) identificaron cuatro explicaciones: la falta de candidatos con experiencia, las características de mujeres y hombres, los obstáculos organizacionales y los prejuicios. Sin embargo, afirmaron que ninguna de estas razones separadas podía explicar completamente el fenómeno, pues la explicación más precisa era la combinación de barreras sociales y organizacionales.

Respecto a los estudios de caso enfocados al aspecto educativo desde la perspectiva del género, Danziger y Eden (2007) concluyeron que las aspiraciones laborales entre géneros suelen ser muy similares al inicio de la carrera universitaria, mientras que al final se identifica cómo la mujer cambia sus aspiraciones y metas por otras que incluyen un equilibrio en la vida con otras facetas. Por su parte, Teixeira *et al* (2013) reconocieron que, en el caso de los estudiantes portugueses que inician sus estudios de contabilidad, favorece el enfoque estratégico sobre un enfoque profundo o superficial, impactando a cada individuo sin tener en cuenta el género.

Petridou *et al.* (2009) analizaron algunos programas de emprendimiento y contabilidad en universidades griegas encontrando diferencias en la cantidad de participación y habilidades entre los géneros hacia la educación emprendedora. Respecto a ello, indicaron que había mayor tasa en la matrícula de hombres que de mujeres, sin embargo, ellas demostraron mayor interés en adquirir conocimiento, desarrollar habilidades, enfrentar la competencia profesional y establecer contactos con empresas.

Por último, un estudio exploratorio sostuvo que las mujeres, en comparación con los hombres, eran significativamente más intolerantes a las trampas académicas que promovían prácticas poco éticas en el ejercicio de la profesión contable. Esta situación prevé una creciente admisión de mujeres a la membresía de contadores profesionales en Irlanda a fin de mejorar las actitudes éticas y ayudar a restaurar la reputación de la profesión (Ballantine *et al.*, 2014).

## Investigaciones de reflexión

Las investigaciones de reflexión no requieren de una estructura formal, pero sí de una lógica secuencial y argumentativa sustentada en una revisión documental que les permita llegar a consideraciones sólidas respecto a una o varias temáticas en particular.

En el caso de Haynes (2013), reflexionó sobre las investigaciones en torno a género y contabilidad y propuso que los estudios tuvieran en cuenta el enfoque de método feminista que consideraban asuntos relevantes como el poder, la política, la subjetividad y la reflexividad con el fin de tener una agenda radical y coherente desde esta perspectiva. En esta misma dirección, Marx (2019) cuantificó las prácticas de la contabilidad y el feminismo moderado basado en un caso de género en Austria y en literatura sobre contabilidad social.

Además, diferentes estudios analizaron el comportamiento y los efectos culturales de las organizaciones y la sociedad en las habilidades de las mujeres en el lugar de trabajo, y cómo las normas, la cultura organizacional y la sociedad influyeron en las cualidades de liderazgo ellas teniendo en cuenta el desequilibrio histórico de género que las afecta en su ejercicio profesional (Ud Din *et al.*, 2018). También, en Reino Unido, Johnston Kyriacou (2011) estudiaron la inserción del género, la etnia y la identidad en las estructuras organizacionales de la contabilidad, priorizando información de experiencias individuales injustas vividas por los encuestados que fueron llegando a la investigación por el voz a voz. A su vez, la investigación reflexiva de Dambrin y Lambert (2012) pretendió contribuir en la transformación de las estructuras dominantes de género para que no fuera extraño ver a las mujeres ocupar altos niveles jerárquicos.

Sadler y Wessels (2019), se centraron en las transformaciones interseccionales de género y raza para indagar en torno al liderazgo dentro de la profesión contable sudafricana a través de un enfoque autoetnográfico. Por su parte, Khin (2009) mostró que existe escasa evidencia para explicar por qué muy pocas mujeres inician su profesión como investigadoras académicas. Puesto que culturalmente ha sido un espacio para hombres, aquí se resalta la necesidad de que las investigadoras asuman los nuevos retos de la sociedad en relación con la justicia social.

En otra investigación, Krishna y Parsons (2008) encontraron que las empresas que tienen más mujeres en la alta dirección ayudan a que sus

ingresos sean mayores, es decir, que la rentabilidad aumentó y las acciones crecieron después de las ofertas públicas iniciales que tuvieron.

Kyriacou (2016) reveló una difusión de imágenes de hombres contables que reflejó las estructuras masculinas dominantes de la profesión. Allí, el análisis se concentró en la exclusión y la marginación de las mujeres debido a su falta de representación en la profesión. No obstante, se analizó que en las fotografías en donde las mujeres están representadas, se simbolizan en roles de escucha, de apoyo o de *otros* y no desempeñando un papel protagónico.

Entre tanto, Komori (2016) se adentró en el encuentro cultural de la contabilidad y la perspectiva de género y sostuvo que la globalización ha permitido el reconocimiento de la diversidad —desde los diferentes orígenes, culturas, etnias, entre otros elementos identitarios que intercambian conocimiento—. Sumado a esto, resaltó que, a diferencia de Occidente, para Japón la contabilidad posicionó a las mujeres como centro de ese cambio social.

Ahora bien, Bernal *et al.* (2018) abordaron la negligencia de las prácticas contables no anglocéntricas de género más allá del entorno profesional predominante como los controvertidos roles de las mujeres y la contabilidad en las relaciones de poder dentro del hogar. Se evidencia entonces que, al utilizar prácticas contables para proteger a las mujeres supuestamente indefensas, se refuerza la dominación masculina sobre ellas y se promueve la visión de que el papel de la mujer es un adorno y solo necesita un buen marido.

Por su parte, Bovaird (2008) relató su trayectoria profesional hasta la fecha, describiendo las opciones, los desafíos y las oportunidades que había enfrentado a lo largo su carrera. El mensaje se centró en compartirle a otras mujeres que no debían usar estereotipos para tener éxito.

Finalmente, Baldarelli *et al.* (2016) investigaron sobre la desigualdad de género en universidades en Italia e identificaron el desinterés por conocer esta desigualdad, pues reconocieron que esta influye en los aportes científicos de publicaciones y participación y en la asociación a consejos académicos y revistas científicas, haciendo menos posible el progreso de las mujeres en el ámbito laboral de la contabilidad.

## Conclusiones

La línea de género en contabilidad se encuentra en constante evolución y con continuas transformaciones en función de los aspectos sociales, políticos, profesionales y culturales que permiten el avance de la mujer en

el ámbito contable. Así pues, la revisión permitió identificar que la mayor parte de la producción científica en género y contabilidad fue publicada entre 2012 y 2020, lo que refleja no solo un incremento cuantitativo en los estudios, sino también un cambio cualitativo en la orientación de la investigación contable. Este período evidencia una fuerte entrada de la investigación crítica en contabilidad, marcando un punto de inflexión en la manera en que se conceptualizan las dinámicas entre género y contabilidad.

Los documentos revisados visibilizaron la creciente apertura de la disciplina a perspectivas críticas que ha permitido abordar problemáticas previamente consideradas ajenas o periféricas como la desigualdad de género, las brechas salariales, la representación femenina en cargos de liderazgo y la intersección entre género, sostenibilidad y justicia social. Este avance no solo amplía el alcance temático de la contabilidad, sino que enriquece la teoría y la práctica al incorporar enfoques interdisciplinarios que la conectan con otras disciplinas como la sociología.

En este contexto, la construcción de relaciones entre género y contabilidad ha tenido como consecuencia importantes contribuciones tanto teóricas como prácticas. Así pues, se han cuestionado los supuestos tradicionales que subyacen en la profesión contable, revelando cómo estas prácticas pueden perpetuar estructuras de poder y desigualdad.

Sumado a esto, los estudios revisados ayudaron a identificar que se han propuesto marcos teóricos que reconfiguran la contabilidad como una herramienta para la equidad al destacar su potencial para medir, visibilizar y mitigar las desigualdades de género. A pesar de estos avances, persisten desafíos significativos como la necesidad de consolidar este campo de estudio como un eje central en las agendas de investigación contables y la urgencia de superar las resistencias institucionales y culturales que limitan su integración plena.

El auge de la producción científica en género y contabilidad entre 2012 y 2020 no solo refleja una transformación en la disciplina, sino que también subraya la importancia de continuar fomentando la investigación crítica. Este enfoque ofrece una oportunidad única para reimaginar la contabilidad como un campo más inclusivo y socialmente consciente, capaz de contribuir al logro de una sociedad más equitativa y sostenible. Así, el desafío futuro radica en fortalecer los marcos teóricos, promover la colaboración interdisciplinaria y traducir estas ideas en políticas y prácticas contables.

Ahora bien, a nivel numérico se concluye que la investigación empírica representó el 41 % de la muestra en torno a los estudios de contabilidad - género,

es decir, fue la más usada por investigadoras e investigadores. Este predominio podría explicarse por el hecho de que dichos estudios examinan contextos locales y ofrecen una reconstrucción crítica de los problemas de la profesión desde perspectivas históricas, educativas y del mercado laboral. Se destacan aspectos como el comportamiento ético, el cual subraya la importancia de investigar cómo hombres y mujeres contables se desarrollan dentro de las organizaciones y responden a los compromisos de justicia social.

Los artículos dispuestos en las categorías revisión, estudio de caso y reflexión tuvieron una participación dentro de la muestra del 25 %, 22 % y 12%, respectivamente, es decir, que en la medida que hay un acercamiento a los asuntos de género en contabilidad se confrontan realidades cercanas con las teorías de equidad y género.

A nivel de la delimitación de subcategorías, se destaca que, del total de documentos, hubo una participación por profesión del 45 %, de investigación del 23 %, de educación del 18 % y de historia del 14 %. Esto deja ver que el interés por describir los problemas relacionados con el puesto de trabajo, el mercado laboral en las firmas de auditoría, la segregación laboral, la progresión jerárquica y la identidad de género, entre otros asuntos. Es importante mencionar que las publicaciones relacionadas con la historia son menos frecuentes en comparación con aquellas que abordan problemas contemporáneos en las organizaciones, lo que podría deberse a que las metodologías que implican la reconstrucción de hechos históricos y la búsqueda detallada en registros del pasado resultan más complejas para los investigadores. En cuanto a la investigación y la educación, las motivaciones detrás de los trabajos en este ámbito pueden estar vinculadas a un acceso más directo a las fuentes y a la posibilidad de aplicar los hallazgos de manera inmediata al grupo objeto de estudio.

Por último, reconocer *contabilidad y género* como un área prioritaria dentro de los llamados académicos no solo responde a la necesidad de atender una realidad social evidente, sino que representa un compromiso con la equidad, la diversidad y la justicia social en los ámbitos académico y profesional. Este enfoque puede allanar el camino para la generación de conocimiento aplicado que impacte positivamente en las prácticas organizacionales y en la vida de las y los profesionales, contribuyendo a la creación de una profesión contable más inclusiva, dinámica y socialmente responsable.

## Recomendaciones

Este estudio bibliométrico puede servir como base para futuras investigaciones orientadas a identificar las publicaciones realizadas en el contexto anglosajón internacional, y ofrece la posibilidad de ser replicado o adaptado para su análisis en contextos latinoamericanos e hispanohablantes. En este sentido, es relevante destacar que, desde la segunda década del siglo XXI, en América Latina se ha evidenciado un creciente interés y la necesidad de documentar las experiencias relacionadas con la práctica contable. Estas vivencias adquieren un enfoque internacional debido al rol estratégico que desempeña la contabilidad dentro de las organizaciones, así como a la influencia de la regulación estandarizada que define sus áreas de acción.

En concordancia, resulta imperativo que las revistas académicas y científicas incluyan dentro de sus llamados temáticas relacionadas con el área de investigación *contabilidad y género*, reconociendo su carácter emergente, innovador y profundamente relevante para comprender las transformaciones sociales y profesionales en el campo contable. Este enfoque no solo contribuirá a ampliar el horizonte de conocimiento en la disciplina, sino que permitirá visibilizar las complejidades y desafíos vinculados a las dinámicas de género en el ámbito profesional, educativo y organizacional de la región.

La inclusión de esta línea temática facilitará que la comunidad académica encuentre un espacio propicio para presentar sus avances, promoviendo el intercambio de ideas, perspectivas y hallazgos que enriquecen el debate académico. Al mismo tiempo, se incentivará la construcción de redes de colaboración interdisciplinarias para abordar esta problemática desde distintas ópticas como la sociología, la educación, la economía, la psicología y los estudios de género. Estas interacciones son esenciales para generar un conocimiento más integral y matizado sobre la relación entre contabilidad y género, identificando las barreras estructurales y culturales, y las oportunidades para transformar la práctica.

## Referencias

- Adetula, D.T., Nwobu, O. y Owolabi, F. (2014). Promoción de la carrera de contables en la práctica profesional en Nigeria. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 16(2), 14-18.
- Agnew, S. y Cameron-Agnew, T. (2015). La influencia de la socialización del consumidor en el hogar sobre las diferencias de género en la educación financiera. *Revista Internacional de Estudios del Consumidor*, 39(6), 630-638.
- Aguilar, Y., Valdez, J., González, N., González, S. (2013). Los roles de género de los hombres y las mujeres en el México contemporáneo. *Enseñanza e Investigación en Psicología* 2013, 18(2), 207-224. Ciudad de México: Consejo Nacional para la Enseñanza e Investigación en Psicología. <http://ri.uaemex.mx/handle/20.500.11799/38873>
- Alanzi, K.A. (2018). Female accounting students and their academic performance: evidence from Kuwait. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 9(5), 662-672. <https://doi.org/10.1108/JIABR-10-2016-0128>
- Almer, E.D., Cohen, J.R. y Single, L.E. (2004). Is it the kids or the schedule? The incremental effect of families and flexible scheduling on perceived career success. *Journal of Business Ethics*, 54(1), 51-65. Springer. DOI: 10.1023/B:BUSI.0000043496.47644.38
- Almer, E.D., Lightbody, M.G. y Single, L.E. (2012). Successful promotion or segregation from partnership? An examination of the “post-senior manager” position in public accounting and the implications for women’s careers. *Accounting Forum*, 36(2), 122-133. Elsevier. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.06.002>
- Anderson-Gough, F. y Brown, R. (2008). University management practices, accounting, gender and institutional denial. *Pacific Accounting Review*, 20(2), 94-101. DOI:10.1108/01140580810892445
- Arthur, N. y Everaert, P. (2012). Gender and performance in accounting examinations: Exploring the impact of examination format. *Accounting Education*, 21(5), 471-487. <https://doi.org/10.1080/09639284.2011.650447>
- Baldarelli, M.G., Del Baldo, M. y Vignini, S. (2016). Pink accounting in Italy: Cultural perspectives over discrimination and/or lack of interest. *Meditari Accountancy Research*, 24(2), 269-292. DOI: 10.1108/MEDAR-10-2015-0065
- Ballantine, J.A., Larres, P.M. y Mulgrew, M. (2014). Determinants

- of academic cheating behavior: The future for accountancy in Ireland. *Accounting Forum*, 38(1), 55-66. Elsevier. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.08.002>
- Barbosa, Y.B. y González, K.M. (2017). ¿Contabilidad= mujer+ equidad? *Revista [IN] Genios*, 3(2), 1-14. Río Piedras: Universidad de Puerto Rico. <https://www.ingeniosupr.com/vol-32/2017/2/2/contabilidad-mujer-equidad>
- Bechtoldt, M.N., Bannier, C.E. y Roca, B. (2019). The glass cliff myth? – Evidence from Germany and the U.K. *Leadership Quarterly*, 30(3), 273-297. <https://doi.org/10.1016/j.leaqua.2018.11.004>
- Bernal, M.D.C., Pinzon, P.A. y Funnell, W. (2018). Accounting for the male domination through legislative empowerment of upper-middle class women in the early nineteenth century Spain. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(4), 1174-1198. <https://rodin.uca.es/handle/10498/34415>
- Blevins, D.P., Sauerwald, S., Hoobler, J.M. y Robertson, C.J. (2019). Gender differences in pay levels: An examination of the compensation of university presidents. *Organization Science*, 30(3), 600-616. <https://doi.org/10.1287/orsc.2018.1266>
- Bovaird, D. (2008). Being President, being myself. *Pacific Accounting Review*, 20(2), 107-110. <https://doi.org/10.1108/01140580810892463>
- Broadbent, J. y Kirkham, L. (2008). Glass ceilings, glass cliffs or new worlds? Revisiting gender and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 465-473. DOI: 10.1108/09513570810872888
- Buchheit, S., Collins, A. y Collins, D. (2000). Must female accounting faculty publish more to achieve tenure? *Women in Management Review*, 15(7), 344-355. DOI: 10.1108/09649420010352041
- Buser, T., Grimalda, G., Putterman, L. y van der Wee, J. (2020). Overconfidence and gender gaps in redistributive preferences: Cross-Country experimental evidence. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 178, 267-286. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2020.07.005>
- Byrne, K.A. y Worthy, D.A. (2016). Toward a mechanistic account of gender differences in reward-based decision-making. *Journal of Neuroscience, Psychology, and Economics*, 9(3-4), 157-168. <https://doi.org/10.1037/npe0000059>
- Callaghan, C. y Papageorgiou, E. (2015). Gender differences in locus of control and student

- performance in the South African context of accounting studies. *Meditari Accountancy Research*, 23(3), 348-368. DOI: 10.1108/MEDAR-02-2014-0018
- Carmona, S., Ezzamel, M. y Mogotocoro, C. (2018). Gender, management styles, and forms of capital. *Journal of Business Ethics*, 153(2), 357-373. Springer. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3371-8>
- Carnegie, G.D. y Walker, S.P. (2007). Household accounting in Australia: Prescription and practice from the 1820s to the 1960s. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 580-610 . <https://doi.org/10.1108/09513570710731209>
- Chamorro González, C. (2015). *La participación de la mujer en el desarrollo de la contaduría pública en Colombia*. Encontrado en: <https://bit.ly/3bHArjx> [Consultado en mes de año ].
- Chen, E. y Gavius, I. (2016). Complementary relationship between female directors and financial literacy in deterring earnings management: The case of high-technology firms. *Advances in Accounting*, 35, 114-124. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.06.001>
- Christensen, A.L., Cote, J. y Latham, C.K. (2016). Insights regarding the applicability of the defining issues test to advance ethics research with accounting students: A meta-analytic review. *Journal of Business Ethics*, 133(1), 141-163. Springer. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2349-7>
- Cimirotić, R., Duller, V., Feldbauer-Durstmüller, B., Gärtner, B. y Hiebl, M. (2017). Enabling factors that contribute to women reaching leadership positions in business organizations: The case of management accountants. *Management Research Review*, 40(2), 165-194. <https://doi.org/10.1108/MRR-10-2014-0233>
- Collins, P.H. (2004). *Black sexual politics: African Americans, gender, and the new racism*. Nueva York y Londres: Routledge.
- Contadores de Helen Lowe & Company Ltd. (2019). Edimburgo. Encontrado en: <https://helenlowe.co.uk/>
- Cooper, K. (2008). Mary Addison Hamilton, Australia's First Lady of numbers. *Accounting History*, 13(2), 135-161. DOI: 10.1177/1032373207088176
- Dalton, D.R., Hill, J.W. y Ramsay, R.J. (1997). Women as managers and partners: Context specific predictors of turnover in international public accounting firms. *Auditing*, 16(1), 45-50. Universidad de Indiana.

- Dambrin, C. y Lambert, C. (2008). Identity and reflexivity in research on women accountants. *Academy of Management Proceedings*, 1, 1-6. <https://doi.org/10.5465/ambpp.2008.33649814>
- Dambrin, C. y Lambert, C. (2012). Perspectivas críticas sobre la contabilidad. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 1-16.
- Dambrin, C. y Lambert, C. (2012). Who is she and who are we? A reflexive journey in research into the rarity of women in the highest ranks of accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 1-16. DOI: 10.1016/j.cpa.2011.06.006
- Danziger, N. y Eden, Y. (2007). Gender-related differences in the occupational aspirations and career-style preferences of accounting students: A cross-sectional comparison between academic school years. *Career Development International*, 12(2), 129-149. DOI: 10.1108/13620430710733622
- Davie, S.S. (2017). Accounting, female and male gendering, and cultural imperialism. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 247-269. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2012-01080>
- Dhanani, A. y Jones, M.J. (2017). Editorial boards of accounting journals: gender diversity and internationalization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(5), 1008-1040. DOI: 10.1108/AAAJ-08-2014-1785
- Días, A., Ruthes, S., Lima, L., Campra, E., Silva, M., Bragança de Sousa, M. y Porto, G. (2020). Network centrality analysis in management and accounting sciences. *RAUSP Management Journal*, 55, 207-226. <https://doi.org/10.1108/RAUSP-02-2019-0021>
- Dwita, S., Helmy, H. y Chreisyvanny, C. (2018). The Influence of Gender and Personality on “Holier-Than-Thou” Perception Bias among Minangkabau Accountants. *International Journal of Economics and Management*, 12, 1-15. Selangor: Universiti Putra Malaysia.
- Emery, M., Hooks, J. y Stewart, R. (2002). Born at the wrong time? An oral history of women professional accountants in New Zealand. *Accounting History*, 7(2), 7-34.
- Enget, K., Garcia, J.L. y Webinger, M. (2020). Majoring in accounting: Effects of gender, difficulty, career opportunities, and the impostor phenomenon on student choice. *Journal of Accounting Education*, 53, 100693. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100693>
- Fallan, L. y Opstad, L. (2014). Beyond gender performance in accounting: Does personality distinction

- matter? *Accounting Education*, 23(4), 343-361. <https://doi.org/10.1080/09639284.2014.930693>
- Fluharty, J., DiPonio, T., Neidermeyer, P. y Festa, M. (2018). "Some people claim there's a woman to blame": Gender sentencing disparity in male-dominated professions: evidence from AICPA infraction data. *Gender*, 33(1), 30-49. <https://doi.org/10.1108/GM-04-2016-0085>
- Fogarty, T. (1996). Gender differences in the perception of the work environment within large international accounting firms. *Managerial Auditing Journal*, 11(2), 10-19. <https://doi.org/10.1108/02686909610107924>
- Fogarty, T.J. y Goldwater, P.M. (2010). Beyond just desserts: The gendered nature of the connection between effort and achievement for accounting students. *Journal of Accounting Education*, 28(1), 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2010.09.001>
- Fogarty, T.J., Parker, L.M. y Robinson, T. (1998). Where the rubber meets the road: Performance evaluation and gender in large public accounting organizations. *Women in Management Review*, 13(8), 299-310. <https://doi.org/10.1108/09649429810243153>
- Francis, B.B., Hasan, I., Wu, Q. y Yan, M. (2014). Are female CFOs less tax aggressive? Evidence from tax aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 171-202.
- Francis, B., Hasan, I. y Wu, Q. (2013). The impact of CFO gender on bank loan contracting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 28(1), 53-78. <https://doi.org/10.1177/0148558X12452399>
- Galizzi, G. y Siboni, B. (2016). Positive action plans in Italian universities: does gender really matter? *Meditari Accountancy Research*, 24(2), 246-268. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2015-0062>
- Gammie, E. y Gammie, B. (2009). The moral awareness of future accounting and business professionals: The implications of a gender divide. *Pacific Accounting Review*, 21(1), 48-73. <https://doi.org/10.1108/01140580910956858>
- Gavious, I., Segev, E. y Yosef, R. (2012). Female directors and earnings management in high-technology firms. *Pacific Accounting Review*, 24(1), 4-32. <https://doi.org/10.1108/01140581211221533>
- Giraldo, D., Jaramillo, E., Torres, Y. y Gómez, L. (2013). Influencia de los estereotipos de género en el área contable en las grandes empresas de Medellín. *Contaduría*, 58-59, 197-231. Medellín: Universidad de Antioquia. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.14636>

- González, R., López, E. y Gómez, J. (2014). Sistemas de Contabilidad y Control de Gestión y género: una revisión bibliográfica. *Contabilidad y Negocios*, 9(18), 27-40. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201402.002>
- Guil Bozal, A. (2008). Mujeres y ciencia: techos de cristal. *Eccos Revista Científica*, 10(1), 213-232. Sao Paulo: Universidade Nove de Julho. <https://doi.org/10.5585/ec-cos.v10i1.1056>
- Gunji, H. y Miyazaki, K. (2017). Why do Japanese women work so much less than Japanese men? A business cycle accounting approach. *Japan and the World Economy*, 42, 45-55. <https://doi.org/10.1016/j.japwor.2017.06.001>
- Hammond, T. (2003). History from accounting's margins: International research on race and gender. *Historia Contable*, 8(1), 9-24. <https://doi.org/10.1177/103237320300800102>
- Han, W., Hellmann, A. y Lu, M. (2016). The impact of gender difference on the interpretation of uncertainty expressions. *Asian Review of Accounting*, 24(2), 185-201. <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2014-0073>
- Håpnes, T.R. y Rasmussen, B. (2011). Policies and practices of family friendliness. Time and employment relations in knowledge work. *Nordic Journal of Working Life Studies*, 1(2), 39-57. <https://doi.org/10.19154/njwls.v1i2.2344>
- Hardies, K., Breesch, D. y Branson, J. (2015). The female audit fee premium, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 171-195. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51079>
- Hardy, E. y Jiménez, A. (2001). Masculinidad y género. *Revista Cubana de Salud Pública*, 27(2), 77-88. <http://scielo.sld.cu/pdf/rcsp/v27n2/spu01201.pdf>
- Hayes, C. y Jacobs, K. (2017). The processes of inclusion and exclusion: The role of ethnicity and class in women's relation with the accounting profession. *Diario de Contabilidad, Auditoría y Rendición de Cuentas*, 30(3), 565-592. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2024>
- Haynes, K. (2008). Moving the gender agenda or stirring chicken's entrails? Where next for feminist methodologies in accounting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 539-555. <https://doi.org/10.1108/09513570810872914>
- Haynes, K. (2008). Power and politics in gender research: a research note from the discipline of accounting. *Gender in Management: An International Journal*,

- 23(7), 528-532 . <https://doi.org/10.1108/17542410810908875>
- Haynes, K. (2013). Sexuality and sexual symbolism as processes of gendered identity formation: An autoethnography of an accounting firm. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(3), 374-398. <https://doi.org/10.1108/09513571311311865>
- Haynes, K. (2017). Accounting as gendering and gendered: A review of 25 years of critical accounting research on gender. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 110-124. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.004>
- Haynes, K. y Fearfull, A. (2008). Exploring ourselves: exploiting and resisting gendered identities of women academics in accounting and management. *Pacific Accounting Review*, 20(2), 185-204. <https://doi.org/10.1108/01140580810892508>
- Hronsky, J.J., Burrows, G.H. y Cobbin, P.E. (2015). A fine education but no “bluestocking”: Harriett Amies, pioneer female accounting professional. *Accounting History*, 20(2), 118-137. <https://doi.org/10.1177/1032373215574032>
- Ismail, I., Shafie, R. e Ismail, K. N. I. K. (2020). Current Trends and Future Directions on Women CEOs/CFOs and Financial Reporting Quality. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(11), 679-687. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no11.679>
- Johnston, R. y Kyriacou, O. (2011). Exploring inclusion, exclusion and ethnicities in the institutional structures of UK accountancy. *Equality, Diversity and Inclusion: An International Journal*, 30(6), 482-497. <https://doi.org/10.1108/02610151111157701>
- Jones, A. y Iyer, V.M. (2020). Who Aspires to be a Partner in a Public Accounting Firm? A Study of Individual Characteristics and Gender Differences. *Accounting Horizons*, 34(3), 129-151 . <https://doi.org/10.2308/horizons-18-168>
- Jones, J., MacTavish, C. y Schultz, W. (2019). The effect of gender and firm identification on auditor pre-negotiation judgments. *Advances in Accounting*, 44, 49-57. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.12.003>
- Kamas, L. y Preston, A. (2015). Can social preferences explain gender differences in economic behavior? *Journal of Economic Behavior and Organization*, 116, 525-539. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.05.017>
- Kamla, R. (2012). Actitudes y experiencias de las contables sirias en el trabajo en el contexto de la globalización. *Contabilidad*,

- Organizaciones y Sociedad*, 37(3), 188-205.
- Kamla, R. (2014). Modernity, space-based patriarchy and global capitalism: implications for Syrian women accountants. *Accounting and Business Research*, 44(6), 603-629. <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.933401>
- Khalifa, R. y Scarparo, S. (2021). Gender Responsive Budgeting: A tool for gender equality. *Critical Perspectives on Accounting*, 79, 102-183. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102183>
- Khin, E.W.S. (2009). Women in Accounting Information Systems Research: An Account from Self-Reflection. *Pertanika Journal of Social Sciences and Humanities*, 17(2), 55-63.
- Khlif, H. y Achek, I. (2017). Gender in accounting research: a review. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 627-655. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2016-1319>
- Kokot, P. (2015). Let's talk about sexism): Cross-national perspectives on women partners' narratives on equality and sexism at work in Germany and the UK. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 73-85. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.02.002>
- Komori, N. (2007). The "hidden" history of accounting in Japan: a historical examination of the relationship between Japanese women and accounting. *Accounting History*, 12(3), 329-358. <https://doi.org/10.1177/1032373207079037>
- Komori, N. (2012). Visualizing the negative space: Making feminine accounting practices visible by reference to Japanese women's household accounting practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 451-467. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.04.006>
- Komori, N. (2016). West meets East and East meets West: gender research as a cultural encounter in accounting. *Accounting in Conflict: Globalization, Gender, Race and Class*, 19, 57-87. Emerald Group Publishing Limited.
- Krishnan, G.V. y Parsons, L.M. (2008). Getting to the bottom line: An exploration of gender and earnings quality. *Journal of Business Ethics*, 78(1), 65-76. Springer. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.899363>
- Kuasirikun, N. (2011). The portrayal of gender in annual reports in Thailand. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(1), 53-78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.11.008>
- Kyriacou, O. (2016). Accounting for images of 'equality' in digital space: towards an exploration of the Greek accounting professional institute. *Critical Perspectives on*

- Accounting*, 35, 35-57. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.007>
- Kyriacou, O., Baskaran, A. y Pancholi, J. (2015). An exploration in visibility: some experiences of Indian women accountants. *International Journal of Business Performance Management*, 16(1), 19-39. <https://doi.org/10.1504/IJBPM.2015.066022>
- Lau, Y. y Lim, S. (2015). Accounting undergraduates' learning approaches: Case of a Malaysian public university. *Revista Pertanika de Ciencias Sociales y Humanidades*, 23(9), 143-154. Serdang: Universiti Putra Malaysia.
- Lehman, C. (2012). We've come a long way! Maybe! Re-imagining gender and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(2), 256-294. <https://doi.org/10.1108/09513571211198764>
- Littler, J. (2017). *Against meritocracy: Culture, power and myths of mobility*. Abingdon (Reino Unido) y Nueva York (EE.UU.): Routledge.
- Liu, Y., Wei, Z. y Xie, F. (2016). CFO gender and earnings management: Evidence from China. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 46(4), 881-905.
- López, D. (2018). *La mujer contadora en las publicaciones académicas en Colombia* [Trabajo de grado]. Cali (Colombia): Universidad Pontificia Javeriana.
- López Tejada, E.J. (2018). Análisis del papel de las mujeres en la investigación contable desarrollada en el departamento del Quindío desde una perspectiva de género. *Revista En-contexto*, 6(9), 157-180. Medellín: Tecnológico de Antioquia. <https://doi.org/10.53995/23463279.503>
- Lord, B. y Robb, A. (2010). Women students and staff in accountancy: The Canterbury tales. *Accounting History*, 15(4), 529-558. <https://doi.org/10.1177/1032373210372956>
- Lupu, I. (2012). Approved routes and alternative paths: The construction of women's careers in large accounting firms. Evidence from the French Big Four. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(4-5), 351-369. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.01.003>
- Madah Marzuki, M., Nik Abdul Majid, W.Z., Mohd Shukri, R.S., Mohd Zawawi, M.Z. y Abu Bakar, H. (2020). 4P-Model of accounting learning process: The role of mobile apps technology among non-accounting students. *Journal of Education for Business*, 95(6), 384-392. <https://doi.org/10.1080/08832323.2019.1666787>

- Marques, H. (2015). Does the gender of top managers and owners' matter for firm exports? *Feminist Economics*, 21(4), 89-117. <https://doi.org/10.1080/13545701.2015.1029958>
- Martínez, U. (2014). *Mujer, ciencia y discriminación: del efecto Mateo a Matilda*. Encontrado en: <https://mujeresconciencia.com> [Consultado en mes de año ].
- Marx, U. (2019). Accounting for equality: Gender budgeting and moderate feminism. *Gender, Work & Organization*, 26(8), 1176-1190.
- McCracken, D.M. (2000). Winning the talent war for women. Sometimes it takes a revolution. *Harvard Business Review*, 78(6), 159-60, 162, 164-7.
- Mejía, E. (2005). *Metodología de la investigación científica*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Milosavljevic, V. (2007). *Estadísticas para la equidad de género: magnitudes y tendencias en América Latina*. Chile: CEPAL.
- Mohd Ghazali, N. e Ismail, S. (2013). The influence of personal attributes and organizational ethics position on accountants' judgments: Malaysian scenario. *Revista de Responsabilidad Social de la Empresa*, 9(2), 281-297. <https://doi.org/10.1108/SRJ-08-2011-0072>
- Mullick, M.S., Khalifa, N., Nahar, J.S. y Walker, D.M. (2013). Beliefs about jinn, black magic and evil eye in Bangladesh: the effects of gender and level of education. *Mental Health, Religion & Culture*, 16(7), 719-729. <https://doi.org/10.1080/13674676.2012.717918>
- Nazaruddin, I., Rezki, S.B. y Rahmanda, Y. (2018). Love of money, gender, religiosity: The impact on ethical perceptions of future professional accountants. *Business and Economic Horizons (BEH)*, 14(2), 424-436. DOI: 10.22004/ag.econ.285190
- Nguyen, H.T. y Muniandy, B. (2021). Gender, ethnicity and stock liquidity: evidence from South Africa. *Accounting & Finance*, 61(S1), 2337-2377. <https://doi.org/10.1111/acfi.12668>
- Nicodemo, C. y Ramos, R. (2012). Wage differentials between native and immigrant women in Spain: Accounting for differences in support. *International Journal of Manpower*, 33, 118-136. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1790682>
- Nishiyama, Y., Camillo, A.A. y Jinkens, R.C. (2014). Gender and motives for accountancy. *Journal of Applied Accounting Research*, 15(2), 175-196. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2013-0013>

- Nouri, H. y Domingo, M.S. (2019). Gender and Performance in Accounting Courses During and After Shock Periods. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 23, 47-66. Emerald Publishing Limited.
- Núñez, R. y Bautista, A. (2020). Preferencias y expectativas laborales en estudiantes de contabilidad y administración: diferencias de género. *Revista Electrónica Formación y Calidad Educativa*, 7(3), 107-118. Manta: Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí. <https://refcale.ulead.edu.ec/index.php/refcale/article/view/3075>
- Oasca, A. y Martínez-Pérez, M.D. (2002). Avance profesional y género: variables personales, familiares y organizacionales. *Revista de Psicología Social*, 17(2), 193-205. <https://doi.org/10.1174/021347402320007609>
- Parker, L.D. (2008). Strategic management and accounting processes: acknowledging gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(3), 329-352. <https://doi.org/10.1108/09513570810872941>
- Parker, R.J., Dao, M., Huang, H.W. y Yan, Y.C. (2017). Disclosing material weakness in internal controls: Does the gender of audit committee members matter? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(3-4), 407-420. <https://doi.org/10.1080/16081625.2015.1057190>
- Patiño, R.A., Valero, G.M., García, J.F. y Díaz, M.A. (2016). La investigación contable en Colombia: una aproximación a su comprensión. *Teuken Bidikay*, 7(9), 37-54. <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1008>
- Penn, S. (2015). Invited Essay on Gender and Social Justice: "Gender, Knowledge and Accountability". *Sustainability and Governance*, 183-196. Emerald Group Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1041-706020150000018014>
- Petridou, E., Sarri, A. y Kyrgidou, L.P. (2009). Entrepreneurship education in higher educational institutions: the gender dimension. *Gender in Management: An International Journal*, 24(4), 286-309. <https://doi.org/10.1108/17542410910961569>
- Radtke, R. (2000). The effects of gender and setting on accountants' ethically sensitive decisions. *Journal of Business Ethics*, 24(4), 299-312. Springer.
- Rahman, H., Ibrahim, M.Y. y Ahmad, A.C. (2017). Physical Characteristics of the Chief Executive Officer and Firm Accounting and Market-Based

- Performance. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 8, 26-38. Bangi: Universiti Kebangsaan Malaysia and the Malaysian Accountancy Research and Education Foundation (MAREF).
- Restrepo, K. e Isaza, J. (2019). ¿De lo masculino a lo femenino? Reflexiones sobre el mercado laboral de la contaduría pública. *Revista Científica General José María Córdova*, 17(27), 527-553. Bogotá: Escuela Militar de Cadetes General José María Córdova. <https://doi.org/10.21830/19006586.385>
- Roberts, D.H. (2013). Women in accounting occupations in the 1880 US Census. *Accounting History Review*, 23(2), 141-160. <https://doi.org/10.1080/21552851.2013.803744>
- Sadler, E. y Wessels, J.S. (2019). Transformation of the accounting profession: An autoethnographical reflection of identity and intersectionality. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 448-471. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2018-0339>
- Saigal, E. (2010). Mentoring in Directed Independent Study. *APS Observer*, 23(5). <https://www.psychologicalscience.org/observer/mentoring-in-directed-independent-study>
- Säve-Söderbergh, J. (2019) Gender gaps in salary negotiations: Salary requests and starting salaries in the field. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 161, 35-51. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2019.01.019>
- Seguino, S. (2000). Accounting for gender in Asian economic growth. *Feminist Economics*, 6(3), 27-58. <https://doi.org/10.1080/135457000750020128>
- Shawver, T.J. y Clements, L.H. (2015). Are there gender differences when professional accountants evaluate moral intensity for earnings management? *Journal of Business Ethics*, 131(3), 557-566. Springer. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-014-2293-6>
- Solano, E., Castellanos, S., López, M. y Hernández, J. (2009). La bibliometría: una herramienta eficaz para evaluar la actividad científica post-graduada. *MediSur*, 7(4), 59-62.
- Strongman, K. y Wright, S. (2008). The emotional labour of accountancy. *Pacific Accounting Review*, 20(2), 102-106. <https://doi.org/10.1108/01140580810892454>
- SurrIDGE, I. (2009). Accounting and finance degrees: Is the academic performance of placement students better? *Accounting Education: an International Journal*, 18(4-5), 471-485. <https://doi.org/10.1080/09639280802008498>

- Tamtomo A. y Fitriany F. (2019). *Women audit partners' impact on audit fees and quality*. Indonesia : Nova Science Publishers, Inc.
- Tandrayen-Ragoobur, V. y Kasseeah, H. (2017). Is gender an impediment to firm performance? Evidence from small firms in Mauritius. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 23(6), 952-976. <https://doi.org/10.1108/IJEBR-11-2016-0385>
- Tanima, F.A., Brown, J. y Dillard, J. (2020). Surfacing the political: Women's empowerment, microfinance, critical dialogic accounting and accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 85, 101141. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101141>
- Teixeira, C., Gomes, D. y Borges, J. (2013). The approaches to studying of Portuguese students of introductory accounting. *Accounting Education*, 22(2), 193-210. <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.766426>
- Triventi, M. (2013). The gender wage gap and its institutional context: A comparative analysis of European graduates. *Employment and Society*, 27(4), 563-580. <https://doi.org/10.1177/0950017012460322>
- Ud Din, N., Cheng, X. y Nazneen, S. (2018). Women's skills and career advancement: A review of gender (in)equality in an accounting workplace. *Economic Research-Ekonomska istraživanja*, 31(1), 1512-1525. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2018.1496845>
- Ud Din, N., Cheng, X., Ahmad, B., Sheikh, M.F., Adedigba, O.G., Zhao, Y. y Nazneen, S. (2021). Gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal control and financial reporting quality. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 34(1), 1170-1189. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2020.1820357>
- Valero Zapata, G.M., Patiño Jacinto, R.A. y Vargas Toledo, H. (2020). Feminilización y feminización de la profesión contable en Colombia. *Contaduría*, 76, 13-33. Medellín: Universidad de Antioquia. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a01>
- Vélez, A. (2011). *Metodología de la investigación*. Medellín (Colombia): EAFIT.
- Vidwans, M. y Du Plessis, R.A. (2019). Crafting careers in accounting: redefining gendered selves. *Pacific Accounting Review*, 32(1), 32-53. <https://doi.org/10.1108/PAR-03-2019-0027>
- Vidwans, M. y Cohen, D.A. (2020). Women in accounting: Revolution, where art thou? *Accounting*

- History*, 25(1), 89-108. <https://doi.org/10.1177/1032373219873686>
- Virtanen, A. (2009). Accounting, gender and history: the life of Minna Canth. *Accounting History*, 14(1-2), 79-100. <https://doi.org/10.1177/1032373208098553>
- Vo, L.V., Nguyen, H.T.H. y Le, H.T.T. (2021). Do female CEOs make a difference in firm operations? Evidence from Vietnam. *Accounting & Finance*, 61, 1489-1516. <https://doi.org/10.1111/acfi.12634>
- Walker, S.P. (2011). Professions and patriarchy revisited. Accountancy in England and Wales, 1887-1914. *Accounting History Review*, 21(2), 185-225. <https://doi.org/10.1080/21552851.2011.581840>
- Wallace, P. (2009). Reason's women-chartered accountants leave public accounting firms prior to achieving partnership status: A qualitative analysis. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de* *administration*, 26(3), 179-196. <https://doi.org/10.1002/cjas.111>
- Windsor, C. y Auyeung, P. (2006). The effect of gender and dependent children on professional accountants' career progression. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(6), 828-844. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.11.007>
- Yoo, S. Huang, W. y Kwon, S. (2015). Gender still matters: Employees' acceptance levels towards e-learning in the workplaces of South Korea. *Knowledge Management and E-Learning*, 7(2), 334-347. <https://doi.org/10.34105/j.kmel.2015.07.021>
- Young, J.J. (2015). (En)gendering sustainability. *Critical Perspectives on Accounting*, 26, 67-75. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.06.002>
- Zhao, Y. y Lord, B. (2016). Chinese women in the accounting profession (Conference Paper). *Investigación en Contabilidad Mediterránea*, 24(2), 226-245. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-08-2015-0058>

# La revisoría fiscal como mecanismo de control: entre la ética y la percepción del riesgo organizacional y social

Sebastián Becerra Cano<sup>a</sup>

## Información del artículo

Recibido: 28/02/2025  
Aceptado: 03/05/2025

## Clasificación JEL:

M40, M41, M49, D73.

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.n31a3>

## Sugerencia de citación

• Becerra, S. (2025). La Revisoría Fiscal como mecanismo de control: Entre la Ética y la Percepción del Riesgo organizacional y social. Revista Visión Contable, 31, pp. 51-72 <https://doi.org/10.24142/rvc.n31a3>

## Statutory audits as a control mechanism: between ethics and organizational and social risk perception

### Resumen

Este artículo examinó las principales causas de las sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores (JCC) a revisores fiscales en el periodo 2021-2024, mediante un abordaje cualitativo en el que se rastrearon nombres, sanción y conducta. Esta búsqueda reflejó los retos que enfrentan los profesionales y la JCC para que la revisoría fiscal sea un mecanismo de control, comprometido con la ética y la transparencia. Se buscaron estrategias que promuevan la confianza del revisor fiscal en las sociedades y organizaciones. Los resultados permiten afirmar que hace falta trabajar arduamente con los profesionales contables para que respeten los códigos de ética, evitando causales de sanciones por parte de la JCC, y proponer estrategias para fortalecer la ética profesional.

### Palabras clave

Revisoría fiscal, Junta Central de Contadores, ética, transparencia, corrupción.

### Abstract

This article examines the main causes of sanctions imposed by the Central Board of Accountants (JCC by its Spanish acronym) on Statutory Auditors during the period 2021-2024 by a qualitative approach tracking names, sanctions, and conduct. This search presents the challenges that professionals and the JCC face to make sure that tax audits are a control mechanism committed to ethics and transparency. Strategies for continuous improvement are sought that promote trust in Statutory Auditors by companies and organizations. Results allow us to state that it is necessary to work with accounting professionals so that they respect the codes of ethics and avoid the causes of sanctions from the JCC, besides proposing strategies to strengthen professional ethics.

### Keywords

Tax Audit, Central Board of Accountants, Ethics, Transparency, Corruption.

<sup>a</sup> Especialista en Revisoría Fiscal y Contraloría de la Corporación Universitaria Remington. Contador público del Politécnico Colombiano. Profesor catedrático en la Corporación Universitaria U de Colombia. Correo electrónico: sebas.becerra@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-9350-7502>

## Introducción

La globalización ha traído consigo grandes desafíos que impactan a toda la sociedad y, por supuesto, a la profesión contable. La tecnología, las nuevas formas de negocio, la economía digital, la estandarización, entre otros, hacen que los profesionales, en especial los revisores fiscales, se enfrenten a retos para desarrollar su función de manera adecuada y con calidad, generando confianza en las partes interesadas gracias a la presentación de sus informes.

La revisoría fiscal se considera un órgano de fiscalización que, bajo la figura de un contador público, le corresponde cumplir una serie de normas y leyes, vigilar los entes económicos y dar fe pública de todas sus actuaciones en pro de construir credibilidad en las organizaciones. Nace entre 1945 y 1953, producto del espíritu comercial de la época, por la necesidad de fiscalizar las sociedades anónimas y, a lo largo de los años, ha evolucionado convirtiéndose en una figura contemplada en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, el estatuto tributario y su convergencia contable de regulación internacional donde se especifican las normas y responsabilidades de la profesión contable, con el fin de que las organizaciones cuenten con profesionales idóneos, íntegros y responsables, capaces de emitir juicios justos y legales sobre el buen funcionamiento del ente económico.

El contador público es un profesional que goza y usa de un privilegio que muy pocos profesionales detentan que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable, lo cual le exige una responsabilidad especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones y la relevancia de la información en el campo del control fiscal y contable, crucial para el interés general. (Corte Constitucional de Colombia, 2008, s.p.)

Este órgano cumple un rol importante en Colombia como institución fiscalizadora de los procesos normativos y contables, no obstante, en los últimos años ha sido criticado debido a las falencias en materia de regulación, al uso de terminologías que no se acoplan a la sociedad actual y a las situaciones de fraude, corrupción, falta de ética profesional y de conocimiento e incumplimiento en las disposiciones normativas que afectan la confianza y la buena fe, lo cual trae como consecuencia que algunas entidades planteen proyectos de reformas enfocados en consolidar una normatividad integral y moderna que aporte a intereses colectivos y no individuales.

A su vez, la revisoría fiscal es autónoma e independiente y es una figura importante en las empresas para salvaguardar sus intereses y los del Estado, aunque aún existe desconocimiento sobre su definición exacta, deficiencia en la formación académica, competencia desleal, dependencia con la empresa para el desarrollo de su labor y sus funciones se han convertido en un conjunto de actividades rutinarias y de papeles de trabajo. Según expertos, se enfoca en la revisión y firma de impuestos y estados financieros.

Es por lo anterior que entidades como la Superintendencia de Sociedades, el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP), el Colegio de Contadores Públicos de Colombia (CONPUCOL), el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), la Junta Central de Contadores (JCC), representantes de la academia y las firmas Internacionales buscan modificar el ejercicio del revisor fiscal en el país para fortalecer la profesión y que las funciones, deberes y derechos estén claramente definidos. Como afirmó Sarmiento (2019, s.p.), “desde tiempos inmemoriales la Superintendencia de Sociedades ha intentado reformar la revisoría fiscal en Colombia, fallando en su intento en numerosas ocasiones”, a pesar de esto, no se detiene y sigue liderando y apoyando en las mesas de discusión para buscar su reforma.

El 6 de julio del 2022 se planteó al CTCP un proyecto para la reforma de este ejercicio, el cual propuso “definición, funciones, atribuciones, nombramiento, remoción, entidades obligadas y calidad para ser revisor fiscal”; sin embargo, a la fecha, sigue en la etapa de discusión y comentarios y aún no ha sido presentado ante el Congreso de la República.

A esto se suma que la profesión contable se ha visto manchada por la falta de ética y de transparencia, lo cual es preocupante debido a que los contadores son responsables de dar fe pública, entendiéndose esta última como la certificación de los diferentes estados financieros de la organización. Entonces, si hay muchos casos de corrupción, esto afecta directamente la confianza, dado que este valor es una necesidad básica en la sociedad. En palabras de Blanco Luna (2004, p. 23), “la fe pública es solo la forma, ya que la esencia del contador es la confianza pública lograda gracias a las capacidades técnicas, profesionales y éticas”.

Por todo lo anterior, esta investigación buscó responder a la pregunta: ¿Qué retos enfrenta la revisoría fiscal para garantizar un control efectivo enfocado en la ética y evitar casos de corrupción en las organizaciones?

## Metodología

Este ejercicio cualitativo está sustentado en un enfoque analítico y de revisión documental aplicado a las sanciones impuestas por la JCC en los periodos de su fecha de resolución entre 2021 y 2024.

Como técnica principal se empleó la revisión documental para el rastreo de los perfiles de los profesionales de Contaduría Pública que fueron sancionados en las fechas indicadas y que aparecieron en la página oficial de la JCC. La revisión de los contadores se rastreó desde los ítems de implicado, cargo, sanción, detalle, fecha de resolución y conducta. Para el análisis de la información, se clasificó el tipo de sanción (suspensión o amonestación, cancelación o multa), la cantidad de meses que esta fue impuesta y la conducta por la que se ejecutó.

## Referentes teóricos

La revisoría fiscal juega un papel fundamental en la fiscalización y su compromiso con el interés público, generando así un control social cuyo fin va más allá de la verificación contable y financiera de las organizaciones, ya que su función establecida desde las normativas legales y éticas implica vigilar integralmente los entes económicos; supervisar las obligaciones legales y la transparencia en las transacciones contables; prevenir riesgos en las organizaciones, y fortalecer la confianza entre los *stakeholders* de estas. Por lo anterior, se debe enfocar en objetivos como vigilar que las operaciones contables se ajusten a las normativas, conservar el orden social, proteger los patrimonios de las organizaciones y garantizar la ética de la profesión.

El papel que ha jugado el revisor fiscal en Colombia ha acogido compromiso y un alto grado de cumplimiento de responsabilidades éticas y morales que han permitido el progreso económico no solo de las organizaciones, sino también del país, creando confianza pública por medio de la presentación de los estados financieros y no financieros, permitiendo que las empresas puedan tomar decisiones acertadas. Sin embargo, no en todas las ocasiones esto ha funcionado así, debido a que la sociedad en general ha perdido la confianza en el revisor fiscal como figura encargada de generar fe pública en las compañías, pues los casos de corrupción y fraude que se han registrado a lo largo de la historia tanto en las empresas privadas como

en el Estado han traído como consecuencia que los diferentes sectores se cuestionen sobre el papel de este profesional. Al respecto, Castro y Cano (2004, p. 19) plantearon que

la pérdida de confianza pública, generada por los manejos fraudulentos de directivos y administradores ubicados en la cúpula de las organizaciones de clase mundial, sumadas al crecimiento de la corrupción en el mundo por parte de funcionarios de alto nivel en el Estado, es la gran preocupación en el presente siglo, especialmente cuando ya es un hecho la globalización de la economía y en consecuencia la internacionalización de las organizaciones que quieran subsistir en el mercado.

Este trabajo partió de la idea del sociólogo Niklas Luhmann, quien afirmó que la sociedad es un sistema complejo, ahora bien, la confianza es el camino que se necesita para reducir dicha complejidad. “Admisiblemente, la confianza y la desconfianza son, en la forma en que la complejidad sea reducida, en principio, difusas y orientadas a personas concretas, grupos o a los objetos” (Luhmann, 1996, p.161). También se propuso desde la ética del deber definida por Immanuel Kant como “la necesidad de una acción por respeto a la ley” (Kant, 1968, p. 400).

La figura del revisor fiscal en Colombia ha estado apoyada y vigilada por diferentes leyes y decretos entre los que destacan la Ley 43 de 1990, la Ley 145 de 1960, el Código de Comercio, la Ley 222 de 1995, y las diferentes normativas internacionales, como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), entre otras. Todas estas buscan que el revisor fiscal genere informes transparentes, totalmente confiables y con los cuales se puedan tomar las mejores decisiones para el correcto funcionamiento de las organizaciones colombianas. Es por esto que Morantes y Camargo (2021) sostuvieron que,

en el ejercicio de las funciones del revisor fiscal, hay diferentes parámetros legales, éticos y constitucionales por los cuales debe regirse el profesional contable para que genere confianza al momento de la toma de decisiones por parte de la Administración, de ahí su obligación de regir su conducta bajo los métodos adecuados que permitan establecer una coherencia con el deber de dar fe pública.

En primer lugar, es importante mencionar el Código de Ética (Ley 43 de 1990) del ejercicio profesional que, en su artículo 1, le otorgó fe pública a la profesión contable, concibiéndola como la única en tener esta cualidad a la hora de revisar estados financieros y contables en Colombia. El artículo expresa lo siguiente:

Se entiende por contador público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultado para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilitación no se aplica a los revisores fiscales ni a los contadores públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por ley o por estatutos, a tener reviso fiscal. (Congreso de la República, 1990, s.p.)

En segundo lugar, el artículo 10 del mismo Código define la fe pública como la garantía, gracias a la firma del contador público, de que la información contable se ha tomado fielmente de los libros correspondientes de la organización.

De la fe pública. La atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. (Congreso de la República, 1990, s.p.)

Como indica la ley, por medio de la fe pública, la firma del profesional contable indica que los informes financieros son tomados fielmente de los libros y están ajustados al marco legal sin ser manipulados o modificados, lo que genera confianza en los diferentes sectores económicos. Así, el artículo 35 de la misma disposición legal define al contador público como depositador de confianza: “El contador público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta

profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado” (Congreso de la República, 1990, s.p.).

Por último, la misma ley se refiere a la confianza en su artículo 70 que establece que, “para garantizar la confianza pública en sus certificaciones, dictámenes u opiniones, los contadores públicos deberán cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados” (Congreso de la República, 1990, s.p.).

La actuación del profesional contable en la revisión y firma de los diferentes estados financieros es de vital importancia porque contribuye a añadir credibilidad en las organizaciones, beneficiando las relaciones comerciales y consolidando vínculos de confianza entre los diferentes inversionistas. Dichas relaciones se manejan por medio de la presentación de informes fidedignos y transparentes que son importantes en diferentes tipos de interacciones comerciales y que, a través de la fe pública, establecen lazos de confianza entre la organización y los diferentes sectores de interés (Estado, proveedores, clientes, bancos, accionistas).

De esta manera, la revisoría fiscal y las auditorías externas aumentan notablemente la confianza de los lectores de los estados financieros —una de las herramientas principales para establecer fe pública en la profesión contable y que es generadora de confianza en las organizaciones—. Así pues, el revisor fiscal emite un dictamen que trasciende más allá de una opinión y se orienta hacia un juicio profesional, como se sustenta en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995:

Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de este, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditorías generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente. (Congreso de la República, 1995, s.p.)

Por último, es necesario mencionar las funciones del revisor fiscal estipuladas en el artículo 207 del Código de Comercio:

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva; 2) dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios; 3) colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados; 4) velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines; 5) inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título; 6) impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales; 7) autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente; 8) convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y 9) cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios. (Presidencia de la República, 1971, s.p.)

En ocasiones, a los profesionales y a los estudiantes de la profesión contable no les interesa adquirir conocimientos fundamentados desde la normatividad, así que su conocimiento de los principios éticos es nulo, lo que desemboca en grandes casos de corrupción y provoca que la sociedad desconfíe de los revisores fiscales. En este sentido, dicha profesión no solo busca formar técnicos especializados en un componente pragmático (parte técnica de la contabilidad), sino que se enfoca también en la formación humanística. Respecto a esto, Cortina (2015, p. 135) afirmó:

La cuestión no es, pues, en las escuelas y universidades formar solo técnicos bien especializados que puedan competir y atender a las demandas de los

mercados, sean las que sean, sino educar a buenos ciudadanos y a buenos profesionales, que saben utilizar las técnicas para ponerlas al servicio de buenos fines, que se hacen responsables de los medios y de las consecuencias de sus acciones con vista a alcanzar los fines mejores.

Dentro de la profesión contable, el revisor fiscal no solo es el generador de reportes para validar que la información contable coincida con los saldos en libros y con la normatividad legalmente vigente, también debe garantizar la seguridad de los diferentes agentes que intervienen en la economía para que las entidades puedan tomar una correcta decisión, velando por el correcto funcionamiento y cumplimiento de su objeto social. Al mismo tiempo, debe ser un profesional íntegro, considerando los principios mencionados en el artículo 37 de la Ley 43 de 1990: integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética, y otras cualidades como la ética y la transparencia para generar confianza en las organizaciones y en la sociedad (Congreso de la República, 1990).

Cabe resaltar que la figura de este profesional como garante de control, inspección y vigilancia en las organizaciones es netamente nacionalista, aunque aún no se encuentra definida de forma clara en la normatividad actual, ya que solo se mencionan sus funciones, sus responsabilidades y su marco normativo. Incluso es tan complejo que, para hallar aspectos de la revisoría fiscal debemos dirigirnos a diferentes leyes y decretos.

La inexistencia de una conceptualización clara ha generado que esta institución tenga múltiples conceptos, generados principalmente por el ejercicio profesional, dentro de las que es posible mencionar: la auditoría financiera, la auditoría integral que incluye múltiples especialidades de la auditoría, así como el control interno. (Franco, 2000, s.p.)

La revisoría fiscal tiene la responsabilidad inmensa de preservar, analizar, velar y garantizar la información financiera transparente para la toma de decisiones de las empresas; sin embargo, debe tener en cuenta que dicha información no solo es de utilidad para las empresas, sino que cobra mayor relevancia para los intereses públicos.

Para hablar de confianza en este ámbito y en la profesión contable, es necesario referirse a aspectos como la transparencia y la ética, valores que

son fundamentales para tener un buen gobierno corporativo y que traen múltiples beneficios para las organizaciones, como liquidez, solvencia, ambiente laboral estable, entre otros.

Para hablar de ética, se tomará la definición de Cortina (2015 p. 34): “ética, nacida del término griego *ethos* que indica los hábitos que las personas vamos adquiriendo para obrar bien o mal y que componen el carácter”.

Así pues, y considerando ambas definiciones, es complejo pensar en un profesional contable que no ejerza la transparencia y la ética en sus labores diarias y, por esto, ambas expresiones son mencionadas en la Ley 1314 de 2009 en los artículos 1 y 5, respectivamente.

Los valores obtenidos por el revisor fiscal y los profesionales contables generan confianza en la sociedad, pues buscan proteger el patrimonio de los inversionistas y de los diferentes entes económicos. En este sentido, es importante definir este término a nivel general y profesional. Según Jurado (2009, p. 20),

la confianza es un acto comunicativo de los sujetos sociales que encierra conocimientos y motivaciones en un espacio cultural, y permite el acercamiento entre las personas para organizar su entorno y transformarlo, teniendo en cuenta los límites que marcan la naturaleza y los valores de la vida.

Por otra parte, Hardin (2010, p. 101) expresó lo siguiente: “Llamaremos a nuestra confianza cognitiva si es fundamentalmente un asunto de nuestras creencias o expectativas acerca de la confiabilidad de los otros; es no cognitiva si fundamentalmente se trata de un asunto de tener actitudes de confiar”.

Dentro de la profesión contable se define como confianza pública a la información que se elabora y se presenta, y que tiene como base valores éticos y transparentes para minimizar la incertidumbre entre los diferentes sectores económicos. Su principal finalidad es captar el interés público y que sus acciones susciten seguridad para mejorar la relación y comunicación entre partes.

La confianza en la información que se presenta y en quien la elabora, se traduce en la generación de un valor que minimiza la incertidumbre en las relaciones entre los distintos agentes sociales, y que encuentran en la contabilidad y la contaduría un medio para su generación y acrecentamiento, es decir, que la confianza en la información y en quien la prepara es una condición

importante para la resolución de los conflictos de agencia en las organizaciones. (Rodríguez y Martínez, 2021, s.p.)

En el *Libro Verde de Auditoría* se señala que la auditoría y el gobierno corporativo funcionan de manera simultánea para originar la confianza en el mercado y recuperar la confianza que se ha venido perdiendo dentro de la profesión debido a los continuos casos de corrupción que se presentan no solo a nivel nacional, sino también internacional.

Las auditorías, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, deberían contribuir decisivamente a la estabilidad financiera, ya que aportan garantías sobre la veracidad de la solidez financiera de todas las empresas. Esta garantía minimizaría, en principio, los riesgos de incorrecciones y, por tanto, reduciría los costes de una posible quiebra que, de otro modo, repercutirían en los accionistas de una empresa y en la sociedad en general. Una auditoría sólida es un factor clave para recuperar la confianza del mercado, ya que contribuye a proteger al inversor y reduce el coste del capital para las empresas. (Comisión Europea, 2010, p. 4)

Lo anterior se plantea debido a que los casos de corrupción han hecho mucho daño a la profesión y a la sociedad, tanto a nivel nacional (Invercolsa 1997, Foncolpuertos 1998, Agro Ingreso Seguro 2009, Saludcoop 2011, Odebrecht 2017) como internacional (Enron 1985 y Parmalat 2003). En estos se comprobó que los auditores lograron ocultar información para beneficio de los empresarios al demostrar una ficticia solidez de las compañías, lo que hizo que se perdiera confianza de los inversionistas, del Estado y de los diferentes terceros interesados en la información financiera. De esa desconfianza surgió el control en las organizaciones, “el control nació en la más remota antigüedad como producto de la desconfianza que generaba la interacción social del hombre” (Sarmiento y Muñoz, 2011, p. 76).

Así pues, la corrupción es uno de los principales obstáculos para la generación de confianza en la profesión, así que es tarea del revisor fiscal identificar, detectar y denunciar irregularidades que se presenten en las organizaciones con el fin de defender el interés público. En algunas ocasiones, los revisores fiscales se abstienen de denunciar por diferentes factores, entre ellos, el miedo de haber sido cómplices de los fraudes e irregularidades cometidos; confundir el secreto profesional, teniendo como excusa que las

irregularidades representaban un asunto de confidencialidad de la empresa, y por último, por miedo a perder su empleo o, más grave aún, por preservar su integridad física, lo que suscita interrogantes:

¿Dónde están los mecanismos legales para la protección de los denunciantes? Cuando un revisor fiscal se encuentra frente a una gran maquinaria de corrupción, es muy posible que se halle en una situación en la que no esté en juego solamente su estabilidad laboral, sino la vida misma del profesional. Frente a esta circunstancia, ¿quién protege al revisor fiscal? (Franco, 2019, s.p.)

## Hallazgos

Una sanción es la consecuencia de una conducta indebida y que atenta contra las disposiciones legales o normas establecidas, su repercusión recae directamente en el individuo y, por lo general, se trata de un castigo ejemplar para los demás miembros de una sociedad. Las sanciones impuestas por la JCC están categorizadas en dos tipos, leves y graves; así como en dos títulos, dolo y culpa. Una falta realizada a título de dolo es cuando la persona que la comete tiene pleno conocimiento del daño que va a causar a terceros y las repercusiones que va a traer su decisión, bien sean de tipo legal o financiero, es decir, conoce de antemano las consecuencias que puede enfrentar por actuar de la manera incorrecta. Mientras que la culpa es cuando a la persona le faltan intenciones para causar un daño, pero comete un acto imprudente en contra de las normas, atentando directamente a la profesión y haciendo que la sociedad pierda confianza en esta. En ambos casos se reciben sanciones ejemplares acordes con la falta cometida.

De este modo, la JCC actúa como un ente regulador que no solo castiga las malas prácticas, sino que refuerza los principios éticos de la contaduría pública, fomentando un ejercicio profesional íntegro y confiable. En su sitio web se encuentra disponible un listado en el que se detallan las sanciones (amonestación, suspensión, cancelación) impuestas a revisores fiscales que van desde amonestaciones hasta la cancelación de su tarjeta profesional.

A partir de esta información, se realizó un análisis documental de dichas sanciones revisando ítems como implicado, tipo de sanción, tiempo que fue sancionado, fecha de su resolución (tomando el periodo desde el 2021 hasta el 2024), tipo de falta y causalidad de la sanción (ver Tabla 1).

**Tabla 1.** Caracterización de las sanciones impuestas por la JCC a revisores fiscales en el periodo 2021-2024

Implicado	Sanción	Tiempo de sanción	Fecha de resolución	Tipo de falta	Causal de la sanción
Harold Alberto Chacón Masculino	Suspensión	12 meses	27/05/2021	Grave a título de culpa	Divulgó y compartió información considerada como reservada y privilegiada.
Esgar Arismendi Rodríguez Masculino	Cancelación	Meses	01/07/2021	Grave a título de dolo	Firmó declaraciones tributarias encontrándose sancionado por parte de la JCC.
Rosario Fina Acevedo Femenina	Suspensión	3 meses	06/08/2021	Grave a título de culpa	Actuó como revisora fiscal en más de cinco sociedades por acciones, ejerció de manera simultánea las funciones de revisor fiscal.
Marina Forero Rincón Femenina	Suspensión	3 meses	12/08/2021	Grave a título de culpa	Actuó como revisora fiscal en más de cinco sociedades por acciones, ejerció de manera simultánea las funciones de revisor fiscal.
Nelson Rafael González Masculino	Suspensión	9 meses	12/08/20021	Grave a título de dolo	Aceptó voluntariamente los nombramientos y ejerció como revisor fiscal de más de cinco sociedades por acciones SA y SAS con el pleno conocimiento.
Adriana Patricia Forero Femenina	Suspensión	6 meses	07/10/2021	Grave a título de dolo	Aceptó voluntariamente los nombramientos hechos por parte de la sociedad y ejerció como revisor fiscal de más de cinco sociedades por acciones con el pleno conocimiento.
Mauricio Ríos Díaz Masculino	Suspensión	9 meses	07/10/2021	Grave a título de dolo	Nunca advirtió en sus dictámenes o informes de revisoría las irregularidades en las actas de junta de socios, lo que implica el conocimiento de la conducta y su antijuricidad, pues faltó a sus deberes como revisor fiscal sin justa causa.
Viki Constanza Manrique Femenina	Suspensión	12 meses	04/11/2021	Grave a título de dolo	A solo ocho meses de haber sido nombrada como revisora fiscal inició sus labores como administradora de la misma copropiedad, sin dejar transcurrir un año.
Julie Lisseth Jaimes Plata Femenina	Suspensión	12 meses	18/11/2021	Grave a título de dolo	Aceptó y ejerció el cargo de revisora fiscal en el entendido de que la profesional tenía vínculo dentro del segundo grado de consanguinidad con la administradora del edificio.
Fernando Uribe Vidal Masculino	Suspensión	12 meses	06/12/2021	Grave a título de dolo	Pesó sobre él un deber de diligencia y responsabilidad frente a las recomendaciones al sistema de control interno de la compañía, entre otras, sobre la manera en que era llevada la contabilidad y la emisión del dictamen frente a los estados financieros.

Implicado	Sanción	Tiempo de sanción	Fecha de resolución	Tipo de falta	Causal de la sanción
Fernando Alberto González Masculino	Suspensión	6 meses	15/12/2024	Grave a título de dolo	Aceptó voluntariamente los nombramientos hechos por parte de la sociedad y ejerció como revisor fiscal de más de cinco sociedades por acciones con el pleno conocimiento.
Milda Alejandra Vieda Femenina	Suspensión	6 meses	15/12/2021	Grave a título de dolo	Aceptó dicho cargo estando inhabilitada para ello, la imagen negativa de la profesión contable y la afectación de la confianza que inspira el ejercicio de la profesión, toda vez que fungió como revisora fiscal de la empresa sin haber dejado transcurrir el tiempo mínimo establecido.
Martha Elena Garay Femenina	Suspensión	6 meses	15/12/2021	Grave a título de dolo	Ejerció como revisor fiscal de más de cinco sociedades por acciones SA y SAS, con el pleno conocimiento de la restricción preceptuada en el artículo 215 del Estatuto Mercantil.
Catía Patricia Meza Femenina	Suspensión	12 meses	27/01/2022	Grave a título de dolo	Desatendió su deber profesional al retener información contable de la sociedad y haber prestado sus servicios como contadora de la de la sociedad SERVIFTEC S.A.S., sin haber dejado transcurrir el término de un año desde que cesó sus actividades como revisora fiscal de la sociedad.
Leidy Tatiana Correa Mazo Femenina	Suspensión	9 meses	21/04/2022	Grave a título de dolo	Aceptó la designación como revisora fiscal de la Liga Deportiva de Sordos de Risaralda el día 15 de julio de 2019 sin haber dejado transcurrir el término de los seis meses desde la finalización de su labor como contadora pública, según consta en la firma de las Revelaciones al Estado de Situación Financiera a 31 de diciembre de 2018.
Rafael Antonio Camargo Masculino	Amonestación	Meses	08/09/2022	Leve a título de culpa	Incumplió las funciones asignadas en razón a su cargo al no haber dado respuesta y sin justificación alguna al requerimiento de información realizado por el Grupo de Cumplimiento y Buenas Prácticas Empresariales de la Superintendencia de Sociedades.
María Victoria Duque Femenina	Cancelación	Meses	27/04/2023	Grave a título de dolo	A sabiendas que se encontraba sancionada por el Tribunal Disciplinario de la U.A.E. Junta Central de Contadores, procedió a firmar las declaraciones tributarias de las sociedades para las cuales prestaba los servicios contables.
Gustavo Alonso Cardona Masculino	Suspensión	6 meses	27/04/2023	Grave a título de dolo	Firmó información financiera como dictámenes y estados financieros en más de cinco sociedades por acciones.

Implicado	Sanción	Tiempo de sanción	Fecha de resolución	Tipo de falta	Causal de la sanción
Jesús Antonio Forero Masculino	Suspensión	12 meses	10/08/2023	Grave a título de dolo	No se pronunció ni se cercioró sobre las irregularidades en cuanto a las transacciones bancarias que se estaban realizando desde la cuenta de la cooperativa a la cuenta personal de la aquí investigada y de un tercero.
Lady Dayana Gaona Femenina	Suspensión	3 meses	24/08/2023	Grave a título de dolo	Ejerció como revisor fiscal de más de cinco sociedades por acciones SA y SAS con el pleno conocimiento de la restricción preceptuada en el artículo 215 del Estatuto Mercantil.
Sofía Alexandra Vargas Femenina	Suspensión	6 meses	26/10/2023	Grave a título de culpa	Omitió sus deberes de impartir instrucciones, omitir, elaborar y presentar a la asamblea el dictamen a los estados financieros correspondientes al período gravable 2020, lo cual debió haber sucedido a más tardar el 31 de marzo de 2021.
William Jesús Wilches Masculino	Suspensión	9 meses	21/10/2023	Grave a título de dolo	Aceptó el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones, lo cual vinculó seriamente su responsabilidad al haber ejercido presuntamente omitiendo la regulación del artículo 215 del Código de Comercio.
Miguel Ángel Castro Masculino	Suspensión	3 meses	31/10/2023	Grave a título de culpa	Entre el mes de febrero de 2020 y el día 20 marzo de 2021 abandonó su cargo dejando de cumplir las funciones y responsabilidades propias de su nombramiento, exponiendo a riesgos injustificados a su cliente.
Jorge Humberto Villamizar Masculino	Suspensión	6 meses	09/11/2023	Grave a título de dolo	Abstenerse de realizar cualquier acto o conducta que afecte notablemente la reputación de la profesión, como fungir en más de cinco revisorías fiscales por acciones.
Cindy Juliet Apache Femenina	Suspensión	6 meses	07/03/2024	Grave a título de dolo	Preparó y certificó los estados financieros de FONETACOL al 31 de diciembre de 2020, los cuales posteriormente dictaminó en uso de sus atribuciones legales.
Néstor Wilson Betancourt Masculino	Suspensión	6 meses	21/03/2024	Grave a título de dolo	Es deber de quién ejerce las ciencias contables abstenerse de realizar cualquier acto o conducta que afecte notablemente la reputación de la profesión, como fungir en más de cinco revisorías fiscales por acciones.
José Antonio Amado Masculino	Amonestación	Meses	12/09/2024	Leve a título de culpa	No informó de manera oportuna y por escrito a la Asamblea General de Copropietarios la falta de inscripción o actualización del representante legal.
Rodrigo Alba Pulido Masculino	Amonestación	Meses	12/11/2024	Leve a título de culpa	No dio oportuna cuenta por escrito de las irregularidades presentadas de cara a la responsabilidad de la propiedad horizontal en la facturación y cobro del IVA.

Fuente: elaboración propia, con base en las sanciones publicadas en la página oficial de la JCC.

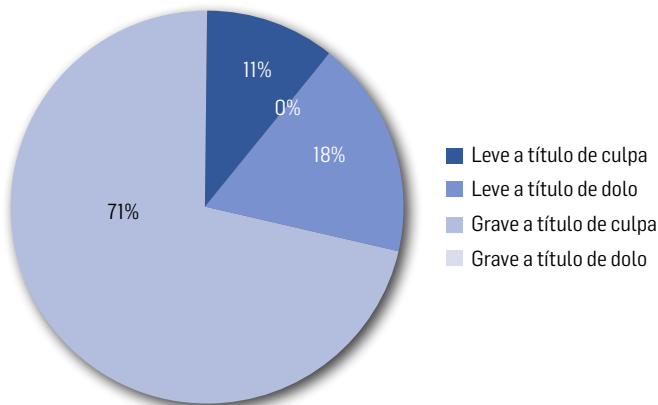
## Discusión

La información recolectada es de suma importancia para los revisores fiscales porque podrán observar y tener en cuenta cuáles son las principales causales de sanciones para proteger no solo su tarjeta profesional, sino su reputación. Como se observó en la Tabla 1, la mayor causal de las sanciones se enfocó en la falta de conocimiento de las normas, un ejemplo claro de esto es que, de los 28 perfiles estudiados, 11 fueron sancionados por aceptar el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones, lo cual vincula seriamente su responsabilidad al haber ejercido omitiendo presuntamente la regulación del artículo 215 del Código de Comercio.

La descripción de las sanciones impuestas por la JCC a los 28 revisores fiscales, de los cuales 15 pertenecen al género masculino y 13 al femenino, revela que 23 profesionales fueron suspendidos, tres amonestados y a dos les cancelaron su tarjeta profesional.

Con relación al tipo de faltas sancionadas, en un 71 % están categorizadas como graves a título de dolo. Dentro de estas, se impusieron dos sanciones: 18 profesionales fueron suspendidos para ejercer su labor en periodos de 3, 6, 9 y 12 meses, y dos a dos personas se les canceló su tarjeta profesional por firmar declaraciones tributarias mientras estaban sancionados por parte de la JCC (ver Figura 1).

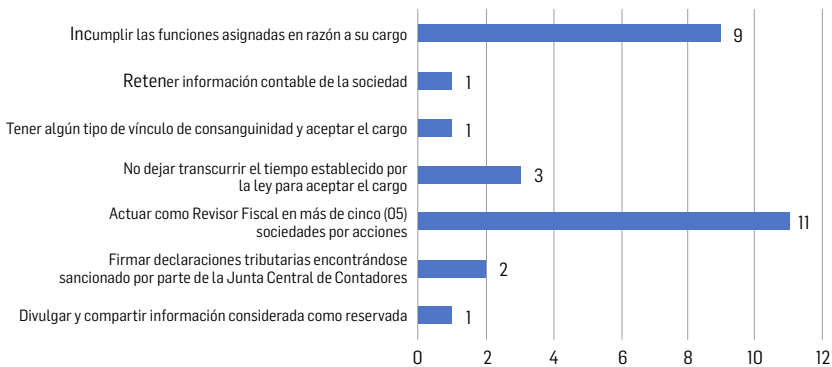
**FIGURA 1.** Tipo de falta



Fuente: elaboración propia.

Por otra parte, se realizó el análisis de las conductas por las cuales los revisores fiscales había sido sancionados y se encontró que existe un patrón que se repite en múltiples ocasiones: el desconocimiento de la norma, ejemplo de ello es el actuar como revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones sin tener en cuenta que el artículo 215 del Estatuto Mercantil indica que “ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones” Otro caso es aceptar el cargo de revisor fiscal sin haber dejado transcurrir el tiempo establecido de su posición como contador público o teniendo un vínculo de grado de consanguinidad (ver Figura 2).

**FIGURA 2.** Causales de sanción



Fuente: elaboración propia.

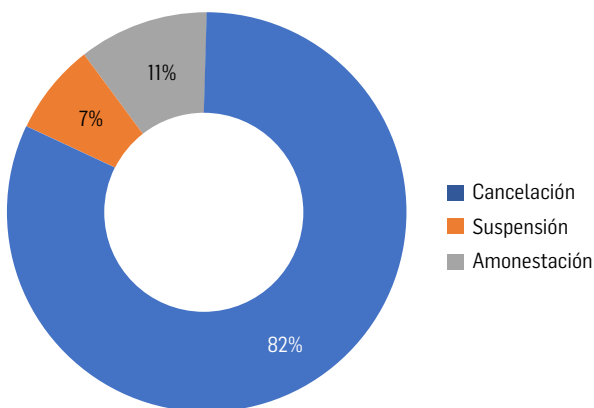
Dentro del rango de incumplimiento de las funciones asignadas a su cargo están: nunca advertir en dictámenes o informes de revisoría las irregularidades en las actas de junta de socios; poseer el deber de diligencia y responsabilidad frente a las recomendaciones al sistema de control interno; no dar respuesta y sin justificación alguna al requerimiento de información realizado; no pronunciarse ni cerciorarse sobre las irregularidades en cuanto a las transacciones bancarias que se realizan; omitir sus deberes de impartir instrucciones; omitir elaborar y presentar a la asamblea el dictamen a los estados financieros; abandonar su cargo dejando de cumplir las funciones y responsabilidades propias de su nombramiento; preparar y certificar los estados financiero, los cuales posteriormente dictamina en uso de sus

atribuciones legales; no informar de manera oportuna y por escrito a la Asamblea General de Copropietarios la falta de inscripción o actualización del representante legal; no dar oportuna cuenta por escrito de las irregularidades presentadas de cara a la responsabilidad de la propiedad horizontal en la facturación y cobro del IVA.

Respecto a los tipos de sanciones que más interpuso la JCC se encuentra la suspensión, seguida de la amonestación y, por último, la cancelación (ver Figura 3). Cabe resaltar que una amonestación hace referencia a una sanción de menor gravedad y se impone cuando el contador público comete una falta leve; la suspensión hace referencia al incumplimiento del artículo 25 de la Ley 43 de 1990 donde se destacan la enajenación mental, la violación manifiesta de normas de ética profesional, actuar bajo el quebrantamiento de las normas, desconocer las normas y desconocer los principios de contabilidad generalmente aceptados; mientras que la cancelación hace referencia a la pérdida definitiva para poder ejercer la profesión contable, siendo la sanción más grave que impone la JCC.

Esta última se dio porque las personas continuaron realizando funciones en la profesión contable con el pleno conocimiento de que ya había una sanción sobre ellas.

**FIGURA 3.** Tipos de sanción



Fuente: elaboración propia.

Por estos motivos, las organizaciones y la sociedad pierden la confianza

en los contadores públicos, los cuales son los únicos profesionales en el área financiera en brindar fe pública a los estados financieros, así como lo mencionó Franco (2000, s.p.) “esta representa la confianza que se deposita en el profesional como principal garante de este patrimonio social”.

De acuerdo con esto, los revisores fiscales están en la responsabilidad de velar y cuidar el buen nombre personal y profesional, para esto deben contar con la capacidad idónea para identificar plenamente casos extraños dentro de las organizaciones. Sin embargo, el inconveniente se presenta desde la formación en las Instituciones de Educación Superior (IES) que se enfoca más en enseñar el tecnicismo contable (débito y crédito) y deja a un lado temas importantes, por ejemplo, la ética, la Ley 43 de 1990, el Código de Ética de la IFAC, las NIA, entre otras. El profesional contable tiene el privilegio de la fe pública y de ser garante de transparencia, responsabilidad y el compromiso para mejorar día a día nuestro país y su formación debería ser acorde a ello.

## Conclusiones

En este artículo se analizó el tipo de sanciones impuestas a los revisores fiscales en el periodo de 2021 a 2024 y cómo esto puede incidir en la confianza y la ética en las organizaciones y en la sociedad. La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización cuyo principal objetivo es llevar un control en la organización con el fin de minimizar los riesgos y fraudes que se pueden cometer.

Durante el periodo establecido fueron sancionados 28 revisores fiscales en las modalidades de suspensión, amonestación y cancelación. En su mayoría, predominan las faltas graves a título de dolo, lo que es preocupante, pues esto significa que los profesionales contables tenían pleno conocimiento del tipo de error que estaban cometiendo y, aun así, decidieron continuar en sus plenas facultades, sin medir las repercusiones no solo a nivel personal y profesional, sino también social, pues la mancha de corrupción y fraude recae sobre todo el gremio, factor que incide de manera directa en la fe pública, puesto que se está afectando de directamente la confianza depositada para contribuir con el desarrollo del país.

Las sanciones impuestas por la JCC reflejan un sistema disciplinario fundamentado en la gravedad de las faltas y en la intención del infractor. Estas no solo buscan corregir conductas indebidas que atentan contra las normas legales y éticas de la profesión contable, sino preservar la confianza

pública en dicha profesión. El análisis documental realizado sobre las sanciones entre 2021 y 2024 evidencia un enfoque sistemático en el tratamiento de las faltas, aplicando medidas que van desde amonestaciones hasta la cancelación de la tarjeta profesional. Este marco disciplinario cumple una doble función: por un lado, castigar las conductas inapropiadas, y por otro, actuar como un mensaje preventivo y ejemplarizante para los demás profesionales del sector. De esta manera, la JCC refuerza su compromiso con la integridad, la transparencia y la confianza en el ejercicio contable.

Hace falta trabajar en la postura ética de los revisores fiscales desde su preparación como profesionales en los programas de Contaduría Pública de las diferentes IES, pues se evidencia que gran parte de las sanciones impuestas son por causa del desconocimiento legal. Es responsabilidad de los estudiantes y docentes defender esta profesión que se ha visto tan afectada por los casos de corrupción en los que se han involucrado contadores públicos, auditores y revisores fiscales, lo que ocasiona que la sociedad y las organizaciones pierdan la confianza en la revisoría fiscal como mecanismo de control.

En los casos de cancelación de la tarjeta profesional analizados prevalece una conducta similar: firmar declaraciones encontrándose ya sancionados, lo que permite concluir que los profesionales hacen caso omiso a las disposiciones impuestas por la JCC. La sanción que más se interpuso fue la suspensión y su tiempo se definió dependiendo de la gravedad, este varió entre 3, 6, 9 y 12 meses.

## Referencias

- Blanco Luna, Y. (2004). *Manual de auditoría y revisoría fiscal*. Bogotá: Roesga.
- Castro, R. M. y Cano, M. A. (2004). Buen gobierno corporativo, solución a la crisis de confianza: cambios en la contabilidad y la auditoría, aporte de los estándares internacionales, apuntes de la comparación de los casos Parmalat-Enron. *Contaduría*, 44, 19-51. Universidad de Antioquia. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.25665>
- Comisión Europea. (2010). *Libro verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis*. <https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaf3d3b3a/language-es> [Consultado en febrero de 2012]
- Congreso de la República de Colombia. (1990). Ley 43 de 1990. Bogotá: Diario Oficial de Colombia núm. 39 602. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=66148>
- Congreso de la República de Colombia. (1995). Ley 222 de 1995. Bogotá: Diario Oficial de Colombia núm. 42 156. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6739>
- Corte Constitucional de Colombia. (2008). Sentencia C-861/08. Bogotá. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/c-861-08.htm>
- Cortina, A. (2015). *¿Para qué sirve realmente la ética?* Barcelona: Paidós.
- Franco Ruiz, R. (2000). Revisoría fiscal hoy. *Revista Legis del Contador*, 1, 175-203. [https://www.academia.edu/9831996/Revisor%C3%ADa\\_fiscal\\_hoy?email\\_work\\_card=-thumbnail](https://www.academia.edu/9831996/Revisor%C3%ADa_fiscal_hoy?email_work_card=-thumbnail)
- Franco Ruiz, R. (2019). Paradigmas del ejercicio profesional del contador público [Archivo de vídeo]. YouTube. [https://www.youtube.com/watch?v=Q6bkzq50DF8&ab\\_channel=RafaelFranco-Ruiz](https://www.youtube.com/watch?v=Q6bkzq50DF8&ab_channel=RafaelFranco-Ruiz) [Consultado en enero de 2025]
- Hardin, R. (2010). *Confianza y confiabilidad*. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica.
- Jurado, J. (2009). La confianza de los dirigentes. Argumentos que sustentan sus actuaciones productivas en la ciudad de Manizales. En *La confianza: una alternativa social en la comunicación* (pp. 17-41). Manizales: Universidad de Manizales.
- Kant, I. (1968). *Kants Werke. Akademie Textausgabe*. Berlín: Walter de Gruyter & Co.
- Luhmann, N. (1996). *Confianza*. Barcelona: Anthropos.

- Morantes Gaviria, L. y Camargo Monsalve, W. K. (2021). *Alcance de la fe pública del revisor fiscal en Colombia* [Tesis de posgrado]. Bucaramanga (Colombia): Universidad Santo Tomas.
- Presidencia de la República de Colombia. (1971). Decreto 410 de 1971. Bogotá: Diario Oficial de Colombia núm. 33 339. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41102>
- Sarmiento, D. (2019). *¿Son las actuales propuestas de modificación de la revisoría fiscal lo que realmente se necesita en Colombia?* <https://incp.org.co/publicaciones/infoincp-publicaciones/informacion-para-empresas/actualidad/2019/05/las-actuales-propuestas-modificacion-la-revisoria-fiscal-lo-realmente-se-necesita-colombia/> [Consultado en enero de 2025]
- Sarmiento, H., Muñoz, S. (2011). *Banderas en alto. Una arqueología del proceso de nacionalización de la Contaduría Pública en Colombia*. Medellín: Politécnico Colombiano.
- Rodríguez, M. V. N. y Salinas, E. S. M. (2021) *Transparencia y revisoría fiscal: vínculo para la generación de confianza*. [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias\\_rev\\_fiscal\\_foro\\_firmas/eventos\\_rev\\_fiscal/VI\\_revisoria\\_fiscal/U\\_CENTRAL\\_TRANSPARENCIA\\_Y\\_REVISORIA%20FISCAL.pdf](https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/VI_revisoria_fiscal/U_CENTRAL_TRANSPARENCIA_Y_REVISORIA%20FISCAL.pdf) [Consultado en enero de 2025]

# Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases *online* y su influencia en su futuro profesional

Fernando Andrés Morales Parada<sup>a</sup>  
 Scarleth Lissette Alarcón Martínez<sup>b</sup>  
 Nicol Alejandra Muñoz Tapia<sup>c</sup>

## Información del artículo

Recibido: 07/07/2024  
 Aceptado: 03/05/2025

## Clasificación JEL:

A20, I20

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.n31a4>

## Sugerencia de citación

• Morales, F., Alarcón, S., Muñoz, N. (2025). Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases *online* y su influencia en su futuro profesional. Revista Visión Contable, 31, pp 73-96. <https://doi.org/10.24142/rvc.n31a4>

## Public Accountant and Auditor students Perception of online classes and their influence on future professional development in Universidad del Bío-Bío at Concepción

### Resumen

La educación se vio afectada por la pandemia del COVID-19 que obligó a implementar un modelo educativo denominado educación a distancia de emergencia. La Universidad del Bío-Bío no estuvo ajena a esta medida. Este artículo se propuso analizar la percepción del nivel de competencias de 118 estudiantes de la carrera de Contador Público y Auditor durante las clases *online*, evaluar su experiencia y reconocer cómo esta modalidad podría influir en su desarrollo futuro. Los resultados mostraron conformidad con el aprendizaje durante la teleducación, lo que concuerda con otras investigaciones sobre el tema, aunque la adaptación al presencialidad afectó el rendimiento académico. Se concluye que la percepción de los estudiantes con relación a las clases virtuales tuvo un impacto positivo, ya que consideraron que estas se ajustaron a las necesidades del momento.

### Palabras clave

COVID-19, educación superior, educación a distancia, clases *online*.

### Abstract

Education was affected by the COVID-19 pandemic, which forced the implementation of an educational model called emergency distance education. Universidad del Bío-Bío at Concepción was not immune to this measure; therefore, this study proposed to analyze the perception of the level of competencies of 118 Public Accounting students during the online classes period, evaluate their experience and how this modality could influence their future professional development. Results show conformity with learning during online education, in accordance with other research, although returning to face-to-face classes affected academic performance. It is concluded that students' perception of virtual classes was positive since they consider that they met the needs of the moment.

### Keywords

COVID-19, Higher Education, Distance Education, On-line Classes.

<sup>a</sup> Profesor asociado de la Universidad del Bío-Bío. Doctor en Contabilidad y Finanzas y magister en Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza. Correo electrónico: [fmorales@ubiobio.cl](mailto:fmorales@ubiobio.cl). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9046-5407>

<sup>b</sup> Contadora pública y auditora de la Universidad del Bío-Bío. Correo electrónico: [scarlethalarcon2001@gmail.com](mailto:scarlethalarcon2001@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-0675-1013>

<sup>c</sup> Contadora pública y auditora de la Universidad del Bío-Bío. Correo electrónico: [nnicol0023@gmail.com](mailto:nnicol0023@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-3327-4061>

## Introducción

La pandemia producida por el COVID-19 generó una severa crisis económica, social y de salud, provocando pánico y alarma universal (Maguiña Vargas *et al.*, 2020) y obligando a la población a un confinamiento a nivel mundial. Millones de profesores y estudiantes debieron reaprender una nueva manera de acceder al conocimiento y de interactuar en el ciberespacio. Incluso los más resistentes a la cultura digital tuvieron que involucrarse en este proceso de aprendizaje y apropiación tecnológica (De Vincenzi, 2020).

El uso de la tecnología en la educación superior llegó a ser un reto tanto para el docente como para el alumno y ha exigido a ambas partes mantenerse actualizadas en el uso de las herramientas que permiten la interacción de un aprendizaje colaborativo (Cuéllar-Becerra *et al.*, 2023; Indio-Toala *et al.*, 2021).

Esta situación representó un desafío para la educación superior, “existían centros educativos que venían trabajando desde hacía años en la competencia digital y les costó menos la implementación de una modalidad de clases virtual y otros que no supieron cómo afrontarlo y lo hicieron lo mejor que pudieron” (Leiton-Quintero *et al.*, 2022, p. 5).

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2020) indicó que, en la esfera de la educación, esta emergencia dio lugar al cierre masivo de las actividades presenciales de instituciones educativas en más de 190 países con el fin de evitar la propagación del virus y mitigar su impacto.

Según el Ministerio de Salud de Chile (MINSAL, 2022), el virus llegó a este país el martes 3 de marzo de 2020 y el 15 del mismo mes se anunció la suspensión de las clases presenciales a nivel nacional. En el caso de este país, no existía una política digital en educación, lo que requirió el desarrollo de gestiones y estrategias para responder a los desafíos que implicó la virtualización de la educación (UNESCO, 2022), lo que se sumó al carácter autónomo concedido a las universidades.

En la Universidad del Bío-Bío (UBB, 2020a) el comienzo de clases, bajo la modalidad de docencia a distancia, estuvo marcado por la adopción de distintas medidas de apoyo a estudiantes, así como de capacitación docente. Además, se elaboró triestamentalmente (profesores, administrativos y estudiantes) un protocolo para iniciar el primer semestre utilizando docencia a distancia y se decidió partir las actividades gradualmente, con una marcha blanca de dos semanas.

Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases online y su influencia en su futuro profesional

Las clases *online* generaron impactos en los alumnos tanto a nivel académico como personal. Para conocer la percepción en torno a la experiencia vivida por los estudiantes de la carrera Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, se aplicó un instrumento que abordó la forma en que se efectuaron las clases en modalidad virtual y con el cual se buscó conocer su aporte a los universitarios, cómo se afectaron en el retorno a la presencialidad y cómo podrían influir en su desarrollo como futuros profesionales.

La presente investigación se organiza así: al inicio se presenta una recopilación de los trabajos relacionados. Luego se expone la metodología que se utilizó, señalando población objetivo, tamaño de muestra y diseño de la encuesta. Esto, seguido por el análisis de resultados donde se muestran las preferencias de los estudiantes en términos generales y por agrupaciones, así como su apreciación, reflexiones y comentarios sobre su experiencia en el modelo de educación de emergencia. Finalmente, se realizan comparaciones de los resultados obtenidos en el estudio con otras investigaciones sobre el mismo tema.

## Revisión de literatura

La literatura sobre educación *online* abarca temas de distintas índoles como el aprendizaje, la importancia del uso de Tecnologías de Información y Comunicación (TIC), la influencia en la salud mental, el impacto socioeconómico, las ventajas y desventajas de este método de enseñanza, entre otros. Todas estas materias han provocado cambios a lo largo del tiempo y se han introducido en la cotidianidad de las personas, lo cual ha impactado en su forma de interactuar, estudiar e incluso laborar (Sánchez-Leyva *et al.*, 2023).

García-Aretio (1989) definió que la enseñanza a distancia es un sistema tecnológico de comunicación masiva y bidireccional que sustituye la interacción personal en el aula entre profesor y alumno como medio preferente de enseñanza, por la acción sistemática y conjunta de diversos recursos didácticos y el apoyo de una organización tutorial que propician el aprendizaje autónomo de los estudiantes. Algunos han afirmado que, en los entornos virtuales de aprendizaje, la comunicación estimula el progreso de relaciones interpersonales, lo cual potencia el aprendizaje y la armonía grupal a través de la incorporación de objetivos colectivos y redes

de práctica y enseñanza (Jaime-Vargas y Sánchez-Lezama, 2023; Sánchez y García, 2019). Esta dinámica digital impone nuevas configuraciones en los procesos de enseñanza, incluyendo nuevas pedagogías (Riveros Brítez y Duré Caballero, 2023).

La virtualidad no supone un menor o peor aprendizaje. Corresponde a una transformación de los procesos mediante los que se aprende, los que están en sintonía y dependencia con el nivel de desarrollo de los medios tecnológicos del momento histórico actual (Cardona Ossa, 2002). Sin embargo, debe considerarse que la imposición de tener que pasar rápidamente de la impartición de docencia presencial a *online* no permitió una planificación de esta transición por lo que, en la mayoría de los casos, solo supuso un cambio en la ubicación (en la virtualidad) y un incremento en el uso de las TIC (Amez *et al.*, 2021).

Este cambio abrupto evidenció falencias con respecto al uso de tecnologías, pues se observó “que muchos docentes no estaban preparados para enseñar en línea, resultando en el desarrollo de muchas actividades como vía compensatoria del proceso de enseñanza-aprendizaje” (Marques *et al.*, 2021). A su vez, los estudiantes se vieron enfrentados a situaciones adversas con “respecto al acceso y disposición de equipamiento y conectividad, las competencias y habilidades virtuales evidencian una doble brecha digital y profundizan la desigualdad educativa en los diversos sectores de la sociedad” (Iño, 2021, p. 131).

Sumado a esto, según Dyrek *et al.* (2022), los estudiantes tuvieron que motivarse para trabajar de forma más independiente y acostumbrarse a la falta de contacto con profesores. Así mismo, en el estudio realizado por Buzatu *et al.* (2020) a universitarios se concluyó que estos no estaban seguros de que la calidad de la educación en línea estuviera a la altura del sistema tradicional.

Otra investigación señaló que se presentó la dificultad entre la separación del espacio de estudio/trabajo con el de hogar/descanso/ocio, es decir, ya no existía una separación física y, por tanto, tampoco se percibía una separación subjetiva, lo que pudo llevar al malestar emocional, puesto que los procesos ya no se percibían como cíclicos y finitos (Marques *et al.*, 2021). Lo anterior afectó la salud mental produciendo un bajo estado de ánimo que dificultó el correcto aprendizaje al perjudicar la concentración del alumno y desviar el enfoque del estudio debido a la sobreestimulación en el ambiente.

Miguel (2020, p. 31) concluyó que “la situación sanitaria de la pandemia por COVID-19, no solo representa una crisis de negatividad económica, social, política y educativa, sino también una oportunidad de desarrollar competencias y habilidades”. En algunos casos en que la presencialidad era un obstáculo para desarrollar actividades académicas, se observó que

la educación remota puede significar una alternativa válida y de muchísima utilidad para ciertas personas, principalmente aquellas con dificultades para participar en un sistema presencial por factores como la distancia con la casa de estudios, la dificultad de compatibilizar el trabajo con un sistema presencial, entre otros. (Román, 2021, s.p.)

La cultura digital cada día gana más terreno, sobre todo con las nuevas generaciones, obligándolas a estar en mayor contacto con el internet, por lo que debe aceptarse el poder que este ha tenido en la academia y en las interacciones sociales cotidianas de la escuela.

Los resultados de la investigación realizada por Puradiredja *et al.* (2022) indicaron que, para reformar y reconceptualizar la enseñanza y el aprendizaje de la salud mundial en tiempos de COVID-19 y más allá, se requieren no solo cambios en los enfoques didácticos, sino también y más fundamentalmente, en términos de inclusión, reciprocidad y solidaridad en diferentes entornos en todo el mundo.

Estos términos deben ser analizados en mayor profundidad, así como mencionaron Villarroel *et al.* (2021): conocer las percepciones de estudiantes y docentes puede contribuir a la búsqueda de soluciones a los problemas que surgieron durante la enseñanza remota.

Como resultado de una encuesta a estudiantes universitarios iraníes realizada por Assi y Mojgan (2022), se identificó que los participantes estaban emocionalmente satisfechos con aprender en línea; sin embargo, preferían las clases regulares debido a la falta de interacción y contacto social con compañeros y profesores, es decir, no se trata solo de sustituir la enseñanza presencial por una virtual o una implementación, sino de un cambio de paradigma que siente los fundamentos de una nueva educación, todo un reto colectivo tanto para autoridades públicas y órganos rectores de los centros educativos como para docentes y alumnos (Castellano *et al.*, 2020).

El contexto nacional chileno no se vio exento a las afecciones producidas por el virus, “el avance de la pandemia en el mundo sorprendió a Chile

en marzo de 2020, cuando se presentó el primer caso de COVID-19 positivo, a tan solo 5 meses del estallido social iniciado el 18 de octubre de 2019” (Clunes, 2020, p. 1).

En la UBB (2020b), el 16 de marzo de 2020, la Rectoría emitió un comunicado indicando la suspensión de las clases presenciales de pregrado, posgrado y programas especiales como consecuencia de la rápida expansión del COVID-19. Considerando el contexto mundial de salud, derivado de la propagación del virus, la Vicerrectoría Académica, por intermedio de la Unidad de Gestión Curricular y Monitoreo, definió una serie de acciones para favorecer el uso de nuevas herramientas tecnológicas y la entrega de contenidos académicos en modalidad virtual.

El equipo profesional del Área de Desarrollo Pedagógico y Tecnológico (ADPT) indicó sobre el recurso de aulas virtuales: “por ejemplo, Zoom proporciona la alternativa de videoconferencia, permitiendo que el/la docente interactúe con sus estudiantes en tiempo real. Además, la clase queda grabada y puede ser material de consulta para los alumnos” (Universidad del Bío-Bío, 2020c, s.p.).

Debido a las medidas preventivas establecidas en el país, posteriormente, se produjo un retorno paulatino a la normalidad. En los establecimientos educacionales se implementaron distintas modalidades como la híbrida en la que algunos alumnos podían asistir presencialmente al aula de clases, mientras se transmitía esta sesión de forma virtual para los demás. Asimismo, existió la modalidad mixta que permitía que los alumnos tuvieran turnos para tener clases presenciales y virtuales.

El 5 de enero de 2022 la Rectoría de la UBB (2022) emitió un comunicado indicando que las actividades académicas y administrativas se realizarían presencialmente a partir del inicio del año académico 2022, implementando protocolos para la prevención de contagios dentro del establecimiento, como el curso Autocuidado COVID-19 y el registro de permanencia en espacios mediante un código QR.

El curso mencionado se instauró de manera obligatoria para estudiantes de la universidad, en ambas sedes y su aprobación fue un prerrequisito fundamental, ya que formó parte del Plan de Retorno Seguro (Universidad del Bío-Bío, 2020c). El registro de permanencia en los espacios universitarios se instauró para facilitar la trazabilidad en caso de que existieran contagios. El sistema permitió que estudiantes y funcionarios/as accedieran a códigos QR ubicados en los campus y al escanearlos hicieran efectivo su ingreso y salida de la UBB (Álvarez, 2021).

Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases online y su influencia en su futuro profesional

Luego de esta experiencia se puede rescatar que, como sociedad, se ha notado un aumento en la implementación tecnológica, así como sostuvieron Gil *et al.* (2020, p. 100): “la opinión pública parece tomar conciencia de que una mayor digitalización podría ser una buena estrategia preventiva ante cualquier crisis imprevista”.

En consideración a lo experimentado en la enseñanza virtual y concluyendo su investigación durante este periodo, Asif *et al.* (2022, p. 851) señalaron que:

El aprendizaje es un proceso continuo y en constante evolución. Las instituciones educativas, desde las escuelas hasta las universidades deberían considerar la crisis actual como una bendición y utilizarla como motivación para hacer de la educación digital una parte importante del futuro proceso de aprendizaje para todos los alumnos.

A partir de la revisión de literatura consultada observamos una ausencia de estudios que evalúen la experiencia de enseñanza-aprendizaje desde la perspectiva posterior a la pandemia. Por lo mismo, creemos que esta investigación es pertinente, pues aporta una visión poseducación *online* de emergencia.

## Metodología

El estudio fue de carácter cuantitativo, exploratorio de tipo transversal. Se utilizó la encuesta de los investigadores William R. Avendaño, Henry O. Luna y Gerson Rueda, propuesta en su texto “Educación virtual en tiempos de COVID-19: percepciones de estudiantes universitarios” (Avendaño *et al.*, 2021). Se añadieron preguntas enfocadas en el retorno a la presencialidad y en el desarrollo como futuros profesionales. Este instrumento fue aplicado a los alumnos vigentes en el periodo 2022-2 de la carrera Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, que tuvieron la experiencia de enseñanza a distancia durante el confinamiento por la pandemia, mediante una encuesta de tipo Likert en formulario Google y formato físico en aulas de clases.

Adicionalmente, se agregaron algunas preguntas de respuesta abierta para efectuar un análisis exploratorio posterior en el que se profundizó en la experiencia de los alumnos durante las clases *online*.

El universo de la población de investigación estuvo compuesto por 181 estudiantes, distribuidos en cohortes: 43 alumnos que ingresaron a la carrera en el 2021, 44 del 2020, 60 del 2019, 19 del 2018, 6 del 2017, uno del 2016 y dos del 2015.

$$n = \frac{Zc^2xPxQx}{E^2x(N - 1) + Zc^2xPxQ} [1]$$

Donde:

$Zc = 95\%$  o 1,96 es el nivel de certeza, bajo la curva normal;  $P = 0,5$  es la probabilidad de éxito;  $Q = 0,5$  es la probabilidad de fracaso;  $E = 5,5\% - 0,055$  es el nivel de error; y  $N = 181$  es la población.

A partir de la fórmula [1], se obtuvo una muestra de 116 alumnos. Participaron en el desarrollo del instrumento un total de 118 encuestados, de los cuales se recibieron las respuestas por cohorte: 37 alumnos del 2021, 32 del 2020, 42 del 2019, 6 del 2018 y uno del 2015.

## Resultados

La encuesta fue respondida mayoritariamente por personas del género femenino (56,78 %) y con un porcentaje predominante de edad de los encuestados entre los 19 y 24 años. En cuanto al año de ingreso a los estudios universitarios, una mayor cantidad provenía del 2019 (35,5 %), seguidos por los estudiantes del 2021 (31,36 %) y 2020 (27,12 %). Del total de los encuestados, 102 (86,44 %) experimentaron la educación de emergencia en un sector urbano, mientras que 16 (13,56 %) lo hicieron en uno rural.

En cuanto al diseño del curso o materia, los estudiantes percibieron que el nivel de exigencia académica había sido adecuado, así como su organización y secuencia. Respecto a la pregunta sobre si el ritmo de los cursos o materias era adecuado y pertinente en beneficio de un aprendizaje efectivo, 42 encuestados eligieron la opción Ni de acuerdo, ni en desacuerdo y 41 prefirieron la opción Algo de acuerdo.

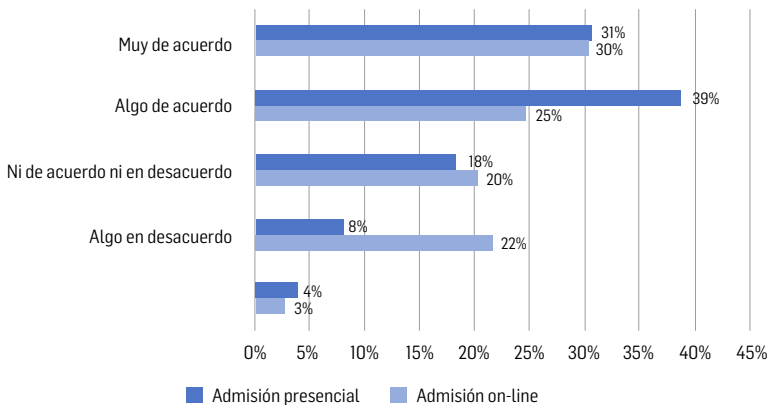
Los compromisos y tareas asignadas se ajustaron a las necesidades socioeconómicas teniendo en cuenta las circunstancias vividas durante el periodo de clases *online*. Al realizar una segmentación por sector en las

Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases online y su influencia en su futuro profesional

respuestas frente a esta afirmación, considerando una población de 102 residentes urbanos y 16 rurales, la mayoría de aquellos que residían en el sector urbano estuvieron algo de acuerdo, mientras que para los residentes de sectores rurales hubo una homogeneidad en sus respuestas para las opciones. Esto puede deberse a que en sectores rurales la conectividad a internet tiende a ser inestable, contrario a las zonas urbanas donde existe mejor accesibilidad, lo que facilita el cumplimiento de actividades.

La mayoría de los estudiantes coincidió en que la carrera de Contador Público y Auditor no presentó mayor inconveniente para ser desarrollada de forma *online*. En la segmentación realizada por modalidad de admisión, donde había 69 alumnos que ingresaron a la carrera durante el periodo de clases *online* y 49 que tuvieron clases presenciales previas a la educación de emergencia, el 55,07 % y 69,39 % respectivamente coincidieron con la afirmación (ver Figura 1). Las asignaturas dictadas dentro de la carrera fueron adaptables a la virtualidad, ya que estas se enfocaban en el aprendizaje teórico y su posterior aplicación mediante programas digitales, los cuales eran factibles de desarrollar en una enseñanza a distancia.

**FIGURA 1.** Segmentación por modalidad de admisión: La carrera de Contador Público y Auditor no presenta mayor inconveniente para ser desarrollada de forma online



Fuente: elaboración propia.

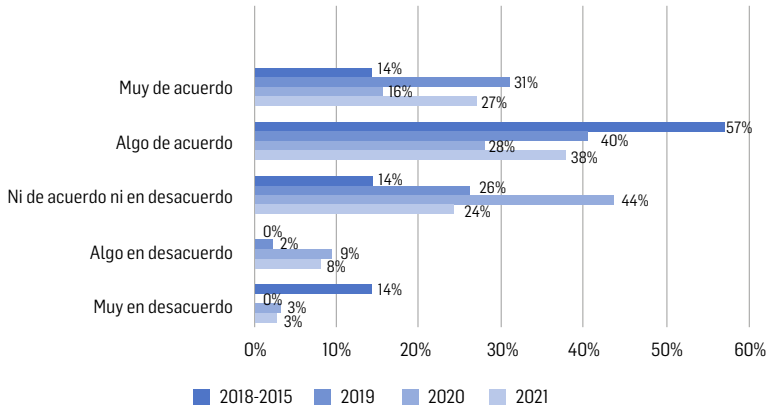
Los estudiantes se encontraron de acuerdo respecto a que existió un aprendizaje efectivo, sin embargo, no tuvieron una inclinación favorable o desfavorable para las afirmaciones que indagaban sobre si habían desarrollado las habilidades y competencias esperadas, si se había promovido el manejo y control de las emociones y si se encontraban satisfechos con el aprendizaje construido.

Como ya se mencionó, los encuestados se agruparon por cohortes. Dentro de estas, las generaciones 2015 a 2018, 2019 y 2021 estuvieron en su mayoría algo de acuerdo con que se promovió la autonomía del estudiante en la educación virtual como resultado de la enseñanza de los docentes; en cambio, para la generación del 2020 la opción preferente fue Ni de acuerdo, ni en desacuerdo (ver Figura 2).

Por el cambio abrupto de modalidad, los docentes no estaban preparados para enfrentar la situación de la mejor manera, por lo que esta diferencia de opinión podría ser a causa de que los alumnos que ingresaron de forma presencial entre los años 2015 al 2019 ya estaban familiarizados con el ritmo de las clases, los docentes, las plataformas, evaluaciones y compañeros de carrera, de modo que se les facilitó gestionar mejor sus tiempos. Para los de admisión 2020 su experiencia fue más compleja, ya que ingresaron en el momento donde se produjo el cambio, el cual fue inesperado y sin preparación previa para enfrentar la situación, por ende, fue más difícil generar la autonomía necesaria para sobrellevar el ritmo de la nueva forma de aprendizaje. En cuanto a los alumnos que ingresaron en el año 2021, ya eran conocedores del nuevo método de enseñanza implementado en la Universidad, además los docentes ya tenían experiencia y mejor conocimiento de la gestión y desarrollo de sus clases, lo que ayudó a fomentar la autonomía del estudiante.

Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases online y su influencia en su futuro profesional

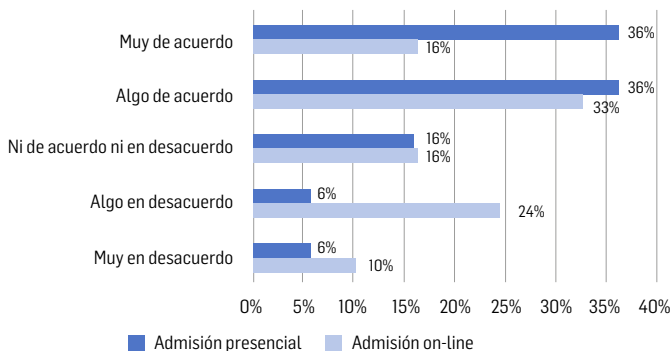
**FIGURA 2.** Segmentación por cohorte: Como resultado de la enseñanza de los docentes en el marco de la educación virtual, se promovió la autonomía del estudiante



Fuente: elaboración propia.

La mayoría de los encuestados indicó que estaba algo de acuerdo en cuanto a que la adaptación a la presencialidad afectó el rendimiento académico. Los estudiantes de admisión presencial apoyaron esta afirmación prefiriendo las opciones Muy de acuerdo y Algo de acuerdo (36,23 % cada una), y aquellos que ingresaron por admisión *online* se inclinaron por la elección Algo de acuerdo (32,65 %) (ver Figura 3).

**FIGURA 3.** Segmentación por modalidad de admisión: La adaptación a la presencialidad posterior al retorno del periodo de clases online afectó el rendimiento académico



Fuente: elaboración propia.

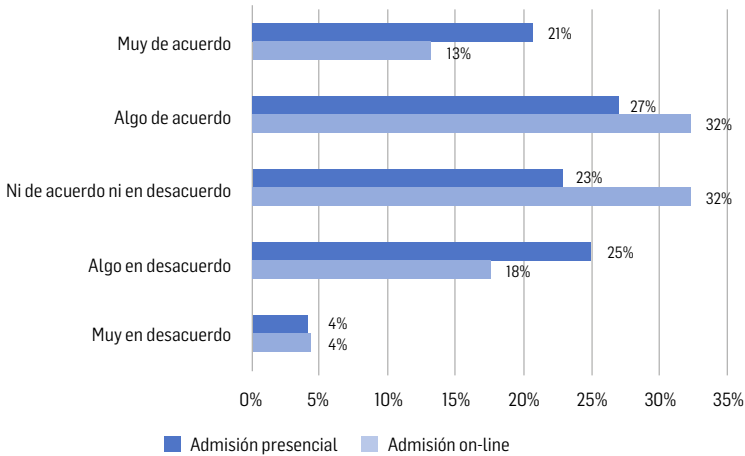
Los resultados presentados en la Figura 3 están relacionado con una nueva modalidad de estudio para los alumnos de admisión *online* por ser su primer año presencial, mientras que los de admisión presencial debieron retomar el ritmo de estudio anterior. A esto se deben sumar situaciones personales que afectaron a ambos grupos, como mudarse a la ciudad de estudio y la incertidumbre por la situación sanitaria producto de la pandemia. Cabe destacar también que un 31,62 % de los encuestados manifestó estar algo de acuerdo en cuanto a que, durante esta nueva modalidad, los conocimientos digitales incrementaron, lo que puede ser producto del constante uso de herramientas y plataformas digitales en el periodo de clases virtuales.

En relación con el mejoramiento de la habilidad para trabajar en equipo durante la modalidad de clases *online*, un 26,50 % de encuestados optó por responder Ni de acuerdo, ni en desacuerdo; sin embargo, un 39,31 % marcó la opción Muy de acuerdo o Algo de acuerdo, lo que significa que hubo una orientación favorable en este aspecto. Respecto a esta afirmación, las respuestas de los estudiantes se pudieron ver influenciadas por la facilidad para socializar de ciertas personas, además de que las plataformas digitales fueron una buena herramienta para desarrollar el trabajo en equipo, permitiéndoles estar en contacto continuo.

El 46,55 % de los estudiantes encuestados afirmó que las habilidades digitales adquiridas durante clases virtuales fueron útiles para el retorno a la presencialidad. La segmentación realizada por modalidad indicó que el 27,08 % de los estudiantes que ingresaron de manera presencial estuvieron algo de acuerdo, así como los que ingresaron de forma *online*, pero en el caso de estos últimos, también optaron por la opción Ni de acuerdo, ni en desacuerdo (32,35 % cada una) (ver Figura 4).

Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases online y su influencia en su futuro profesional

**FIGURA 4.** Segmentación por modalidad de admisión: Las habilidades digitales adquiridas durante clases virtuales fueron útiles para el retorno a la presencialidad



Fuente: elaboración propia.

Esto pudo ser producto de que los alumnos de admisión presencial notaron el cambio para mejor entre las habilidades digitales que tenían cuando asistían a clases en la Universidad y las que tenían al momento de retornar a la presencialidad; mientras que los estudiantes que ingresaron en admisión *online* pudieron tener preferencia por estas dos opciones, ya que su decisión dependió de las clases que tenían al momento de la encuesta, por ejemplo, aquellas de carácter teórico en las que no existía la necesidad de utilizar herramientas digitales para aplicar sus habilidades.

Con relación al nivel de conocimientos adquiridos durante clases *online* y si estos eran idóneos para el desarrollo como profesionales, se observa que las opciones Algo de acuerdo y Ni de acuerdo, ni en desacuerdo tienen la misma relevancia (35,59 % cada una). Sin embargo, se presenta una tendencia favorable al considerar a los estudiantes que eligieron la opción Muy de acuerdo (46,61 %) (ver Tabla 1).

**Tabla 1.** Resultados de la dimensión Conocimientos y competencias adquiridas

Afirmación	Opciones	Núm.	%
La autonomía adquirida en esta nueva modalidad aportará al desarrollo como futuro profesional	Muy de acuerdo	28	23,73
	Algo de acuerdo	44	37,29
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	33	27,97
	Algo en desacuerdo	7	5,93
	Muy en desacuerdo	6	5,08
El uso de herramientas digitales durante el periodo de clases virtuales será beneficioso para el desempeño como futuro profesional	Muy de acuerdo	41	34,75
	Algo de acuerdo	47	39,83
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	25	21,19
	Algo en desacuerdo	3	2,54
	Muy en desacuerdo	2	1,69
El nivel de conocimiento adquirido durante las clases online será idóneo para el desarrollo como profesional	Muy de acuerdo	13	11,02
	Algo de acuerdo	42	35,59
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	42	35,59
	Algo en desacuerdo	17	14,41
	Muy en desacuerdo	4	3,39
El nivel de capacidades adquirido durante las clases online otorga seguridad para el desarrollo como futuro profesional	Muy de acuerdo	8	6,78
	Algo de acuerdo	37	31,36
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	39	33,05
	Algo en desacuerdo	25	21,19
	Muy en desacuerdo	9	7,63
El tiempo de clases en modalidad online con respecto a la totalidad de duración de la carrera tendrá un impacto negativo en el futuro profesional	Muy de acuerdo	27	22,88
	Algo de acuerdo	33	27,97
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	35	29,66
	Algo en desacuerdo	16	13,56
	Muy en desacuerdo	7	5,93

Fuente: elaboración propia.

Las preguntas abiertas incluidas en la encuesta dejan aportes interesantes para la investigación. Por ejemplo, los encuestados destacaron entre las fortalezas la autonomía adquirida que se refleja al tener que ejercer el estudio sin un contacto directo con docentes y compañeros. También se refirieron la capacidad para manejar sus tiempos, el mayor conocimiento adquirido en herramientas digitales, puesto que fueron esenciales para el

Percepción de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción, respecto a la modalidad de clases online y su influencia en su futuro profesional

desarrollo de la educación virtual y la importancia de estas para desenvolverse como futuros profesionales. Algunos de los recursos mencionados fueron Excel, Word, Zoom, Google Meet, Discord y las plataformas educativas dispuestas por UBB para la gestión del aprendizaje.

Entre las debilidades se mencionaron asuntos como la dificultad en la concentración como consecuencia de las distracciones existentes en el lugar de estudio (habitualmente, la casa). Según sus respuestas, algunos alumnos se encontraban inseguros con los conocimientos adquiridos por diversos motivos, tales como la manera inesperada en que se implementó la modalidad y la pérdida de clases por la mala conexión. Además, consideraron la disminución de la interacción social, puesto que no se lograba una comunicación efectiva y no existía cercanía entre compañeros y docentes debido al confinamiento.

El trabajo en equipo apareció libremente mencionado como fortaleza y debilidad al mismo tiempo. Por el lado positivo, fue de utilidad para apoyarse entre compañeros y, a su vez, para generar la instancia de conocerse principalmente entre aquellos que ingresaron a la universidad de manera *online*. Asimismo, las plataformas de comunicación facilitaron las reuniones entre estudiantes y contribuyeron al trabajo a distancia. Pese a esto, no para todos los estudiantes resultó cómodo interactuar en grupos al no conocerse en persona, lo que puede contarse como aspecto negativo.

Dentro de las reflexiones y comentarios se observaron como favorables las clases virtuales durante la educación a distancia debido a su progresivo avance y mejoras. Los encuestados señalaron que era una buena opción para implementar a futuro o para enfrentar otra situación de emergencia, dado que adaptarse a esta modalidad nuevamente no sería complejo por la experiencia previa. Además, fue útil contar con las grabaciones de clases para poder reforzar los contenidos con posterioridad cuando existían problemas de conectividad en la educación en línea. No obstante, algunos estudiantes manifestaron su preferencia por el modelo de educación presencial.

## Discusión y conclusiones

Según los resultados obtenidos en la investigación, la educación de emergencia ha sido oportuna en cuanto a la adecuada experiencia y formación, lo que se refleja en los análisis realizados. Con resultados similares, se

encuentra la investigación de Diaz-Pelayo y De la Torre Cruz (2022) sobre la satisfacción de estudiantes respecto al modelo de aprendizaje híbrido en Costa Sur, México.

En Avendaño *et al.* (2021), también se identificó una respuesta positiva de la educación virtual en una muestra de estudiantes universitarios colombianos, en concordancia con los resultados presentados anteriormente. Entre las diferencias se encontraron mayores niveles de respuesta equivalentes a Ni de acuerdo, ni en desacuerdo en asuntos como el ritmo de los cursos o materias, los docentes promovieron la participación, desarrollo de habilidades y competencias esperadas, promoción del manejo y control de las emociones, en comparación con la investigación de la Universidad Francisco de Paula Santander de Colombia que tuvo una mejor aceptación.

En el trabajo de Mendoza-Cevallos y Núñez-Cherez (2021) acerca de la modalidad de enseñanza virtual en universitarios de Ecuador, los encuestados afirmaron que las estrategias permitieron establecer una formación adecuada cumpliendo con sus expectativas y consideraron que hubo una comunicación entre docentes y compañeros que permitió, en la mayoría de los casos, afianzar lo aprendido y formar opiniones. Respecto a la manera en que se impartieron las clases, los alumnos coincidieron con nuestros resultados en que el aprendizaje fue idóneo para la formación como futuros profesionales y que el nivel desarrollado les permitiría ser competitivos en este ámbito.

Otro estudio que concordó con la opinión acerca de la importancia de las habilidades digitales adquiridas en la modalidad *online* fue el efectuado por Ingelmo Palomaresa *et al.* (2021) en España, en el que los estudiantes se autopercebían con un buen nivel de competencias digitales y tenían claro que la tecnología digital sería clave en su futuro y en su carrera profesional. En líneas generales, los estudiantes universitarios presentaron un buen manejo de las herramientas ofimáticas.

Por su parte, Caiceo-Escudero *et al.* (2022) analizaron la percepción de estudiantes de Contador Público y Auditor de la Universidad de Santiago de Chile, quienes se sintieron mayormente satisfechos con las clases *online* del año 2020, lo cual se vio influenciado no solo por la calidad de las clases recibidas, sino porque se reconocieron las necesidades tecnológicas que tenían, se implementaron las ayudas necesarias para satisfacerlas y se brindó apoyo psicológico a los estudiantes que lo requirieron. Sumado a esto, fue imprescindible la administración de la universidad respecto a las

ayudas otorgadas para el desarrollo de las clases para la satisfacción del estudiantado. No obstante, se sintieron mayormente insatisfechos con el cumplimiento de los protocolos de clases y evaluaciones, lo que difiere con la percepción de los alumnos de la Universidad del Bío-Bío que tuvieron una apreciación positiva respecto a este asunto.

En una investigación realizada en Costa Rica, Torres-Jiménez (2021) destacó que la forma de evaluar los conocimientos de los estudiantes mediada por las TIC y diferentes al modelo tradicional, fue de gran ayuda. En relación con la formación de los estudiantes del área de contabilidad para el proceso de desarrollo de la capacidad de comprender, reconocer y demostrar el conocimiento de un aprendizaje significativo mediante las clases a nivel virtual, se concluyó que efectivamente adquirieron aprendizajes significativos, pero aludieron a que los espacios virtuales no contribuyeron al logro de interacción, autonomía, autorregulación, desarrollo de habilidades blandas ni a alcanzar los objetivos de aprendizaje, cuestión que difiere de los resultados de los estudiantes o egresados analizados en este estudio.

Esta modalidad entregó capacidades como un mejor desarrollo de la autonomía para enfrentar los retos de la enseñanza virtual, y generó un espacio para uso de herramientas digitales, incrementando favorablemente las competencias para que los alumnos se pudieran desenvolverse de mejor manera en este periodo y en la presencialidad posterior. Adicionalmente, las plataformas digitales facilitaron en gran medida la colaboración entre alumnos al efectuar trabajos grupales y con los docentes para realizar reuniones con el fin de resolver dudas o si en algún momento se presentaban dificultades para llevar a cabo las clases de forma presencial. Como indicaron Vásquez Montoya y Correa Sánchez (2024), una educación pedagógica y didáctica es muy importante para mantener a los estudiantes motivados, es decir, que encuentren la utilidad en lo aprendido y reconozcan cómo pueden aportar a la solución de problemas.

Es trascendental rescatar las habilidades digitales adquiridas por universitarios en este periodo, ya que ellos las consideraron una ventaja para su desarrollo tanto en la carrera universitaria como para cuando hubieran finalizado sus estudios superiores. Por lo tanto, sería significativo aumentar la implementación de su uso en las aulas de la UBB para lograr una mayor familiarización con las herramientas tecnológicas, teniendo en cuenta que en los últimos tiempos se han integrado en mayor medida en el ámbito laboral. Similares conclusiones aportaron Morales y Nova (2021) tras

haber estudiado la percepción del fenómeno en estudiantes y docentes de Contaduría en dos universidades, una pública y otra privada.

Independiente de que la mayoría concuerda en que la educación de emergencia fue adecuada, se debe señalar que la adaptación al retornar a la presencialidad afectó su rendimiento académico. En este caso, existen diversos factores que influyeron en su desempeño como el nuevo ambiente universitario al ser el primer año presencial para algunos, generar otros métodos de estudio, adaptarse a la nueva rutina, trasladarse lejos de sus hogares y familia, los cuales afectaron de mayor manera al encontrarse en pandemia al inicio del regreso a clases a la universidad.

Entre las limitaciones, los encuestados del programa especial de continuidad de estudios –plan dirigido a quienes poseen estudios de nivel técnico superior previamente–, fueron pocos en comparación con los del plan diurno y, por sus características etarias, podrían existir otros motivos que llevan a diferenciar los resultados analizados de los pares del plan diurno.

Entre las ideas de continuidad del estudio, se podría aplicar en otras universidades o carreras para evaluar el comportamiento más ampliamente. También se le podría dar un enfoque distinto evaluando a mayor profundidad el impacto del retorno a la presencialidad en la carrera de Contador Público y Auditor y la manera en que esta afectará el desarrollo de los futuros profesionales, ya que no se encontraron investigaciones sobre el tema.

## Referencias

- Álvarez, V. (2021). *Noticias UBB. Acontecer Universitario*. <http://noticias.ubiobio.cl/tag/Covid/> [Consultado en enero de 2025]
- Amez, I., Castells, B., Sánchez-Canales, M., Arévalo-Lomas, L., Bolonio, D., Barrio-Parra, F. y Fernández Gutiérrez del Álamo, L. (2021). Análisis de la docencia universitaria por la influencia de la COVID-19: algunas lecciones aprendidas. *Actas VI Congreso Internacional sobre Aprendizaje, Innovación y Cooperación (CINAIC 2021)*, 186. <https://doi.org/10.26754/CINAIC.2021.0038>
- Asif, M., Khan, M. A. y Habib, S. (2022). Students' Perception Towards New Face of Education during this Unprecedented Phase of COVID-19 Outbreak: An Empirical Study of Higher Educational Institutions in Saudi Arabia. *European Journal of Investigation in Health, Psychology and Education*, 12(7), 835-853. <https://doi.org/10.3390/ejihpe12070061>
- Assi, E. y Mojgan, R. (2022). Virtual classes during COVID-19 pandemic: focus on university students' affection, perceptions, and problems in the light of resiliency and self-image. *Asian-Pacific Journal of Second and Foreign Language Education*, 7(17). <https://doi.org/10.1186/s40862-022-00144-7>
- Avendaño, W. R., Luna, H. O. y Rueda, G. (2021). Educación virtual en tiempos de COVID-19: percepciones de estudiantes universitarios. *Formación Universitaria*, 14(5). <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-50062021000500119>
- Buzatu, A. R., Cojoc, C., Cotovici, E., Spirache, M. C., Trandafir, R. y Paun, M. (2020). Students' perception of online education in the COVID-19 pandemic framework. *Romanian Statistical Review*, 3. [https://www.revistadestatistica.ro/wp-content/uploads/2020/09/RRS-3\\_2019\\_01.pdf](https://www.revistadestatistica.ro/wp-content/uploads/2020/09/RRS-3_2019_01.pdf)
- Caiceo Escudero, J., Fernández Cerda, F. y Vera Henríquez, N. (2022). Percepción del grado de satisfacción con las clases online del año 2020 de los estudiantes de Contador Público y Auditor de la generación 2016 de la Universidad de Santiago de Chile. *Papeles Salmantinos de Educación*, 26, 179. <https://revistas.upsa.es/index.php/papeleseducacion/article/view/613>
- Cardona Ossa, G. (2002). Tendencias educativas para el siglo XXI. Educación virtual, online y @learning. Elementos para la discusión. *Revista Electrónica de Tecnología*

- Educativa*, 15. <https://doi.org/10.21556/edutec.2002.15.542>
- Castellano Gil, J. M., Carrera Flores, R. y Crespo Crespo, W. (2020). Educación on line en tiempos de COVID-19: percepción en estudiantes de la Universidad Católica de Cuenca. *Revista de Historia, Patrimonio, Arqueología y Antropología Americana*, 3, 149-175. <https://doi.org/10.5281/zenodo.4066073>
- Clunes Clunes, R. (2020). Pandemia Covid-19 en Chile. *Questión*, 1. <https://doi.org/10.24215/16696581e323>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL. (2020). *La educación en tiempos de la pandemia de COVID-19*. Santiago: CEPAL, UNESCO. <http://hdl.handle.net/11362/45904>
- Cuéllar Becerra, C., Lizama Zamora, C., Guzmán Droguett, A. y Faúndez Bastías, M. P. (2023). Liderazgo pedagógico en período de educación remota. Estudio de caso en universidades chilenas. *Páginas de Educación*, 16(2), 111-133. <https://doi.org/10.22235/pe.v16i2.3237>
- De Vincenzi, A. (2020). Del aula presencial al aula virtual universitaria en contexto de pandemia de Covid-19. Avances de una experiencia universitaria en carreras presenciales adaptadas a la modalidad virtual. *Universidad Abierta Interamericana*. <https://uai.edu.ar/docencia/orientaciones-pedagog%C3%B3gicas/> [Consultado en enero de 2025]
- Díaz Pelayo, C. A. y De la Torre Cruz, M. D. R. (2022). Medición del impacto en la satisfacción de los estudiantes respecto al modelo de aprendizaje híbrido. El caso de del Centro Universitario de la Costa Sur (CUCOSTA). *Revista Visión Contable*, 26. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a5>
- Dyrek, N., Wikarek, A., Niemiec, M., Owczarek, A. J., Olszanecka-Glinianowicz, M. y Kocelak, P. (2022). The perception of e-learning during the SARS-CoV-2 pandemic by students of medical universities in Poland – a survey-based study. *BMC Medical Education*, 22. <https://doi.org/10.1186/s12909-022-03600-7>
- García Aretio, L. (1989). *Para qué la educación a distancia*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia. [https://www.researchgate.net/publication/235664753\\_Para\\_que\\_la\\_educacion\\_a\\_distancia](https://www.researchgate.net/publication/235664753_Para_que_la_educacion_a_distancia)
- Gil Villa, F., Urchaga Litago, J. y Sánchez-Fdez, A. (2020). Percepciones y expectativas en el alumnado universitario a partir

- de la adaptación a la enseñanza no presencial motivada por la pandemia de COVID-19. *Revista Latina de Comunicación Social*, 78. <https://doi.org/10.4185/RLCS-2020-1470>
- Indio-Toala, J. M., León-Tigua, M. X., López-Farfán, F. A. y Muñoz-Jaime, L. P. (2021). Educación virtual: una alternativa en la educación superior ante la pandemia del Covid-19 en Manabí. *UNESUM-Ciencias: Revista Científica Multidisciplinaria*, 5(1), 11. <https://doi.org/10.47230/unsum-ciencias.v5.n1.2021.328>
- Ingelmo Palomares, M., Sanz Lara, J. Á. y Pinillos-Franco, S. (2021). Perfil de competencias digitales en alumnos universitarios e influencia por el confinamiento COVID-19. *IN-RED 2021: VII Congreso de Innovación Educativa y Docencia en Red*. Valencia: Universidad Politécnica de Valencia. <https://doi.org/10.4995/INRED2021.2021.13765>
- Iño, W. (2021). COVID-19 y educación superior en Bolivia: voces y miradas de universitarias sobre las consecuencias pedagógicas del “coronateaching”. *Reencuentro. Análisis de problemas universitarios*, 1(78), 123-148. <https://reencuentro.xoc.uam.mx/index.php/reencuentro/article/view/1024#:~:text=https%3A//reencuentro.xoc.uam.mx/index.php/reencuentro/article/view/1024>
- Jaime-Vargas, J. A. y Sánchez-Lezama, A. P. (2023). Ventajas de uso de tecnologías de la información en educación a distancia digital en tiempos de COVID-19. *RIDE Revista Iberoamericana para la Investigación y el Desarrollo Educativo*, 14(27). <https://doi.org/10.23913/ride.v14i27.1652>
- Leiton Quintero, M., Mesa Bejarano, M. y Ortíz Carabali, S. S. (2022). Retos de la educación: una mirada durante y después de la pandemia (2019-2022). *Ciencia Latina Revista Multidisciplinaria*, 6(2), 1718-1730. [https://doi.org/10.37811/cl\\_rcm.v6i2.1987](https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v6i2.1987)
- Maguiña Vargas, C., Gastelo Acosta, R. y Tequen Bernilla, A. (2020). El nuevo Coronavirus y la pandemia del Covid-19. *Revista Médica Herediana*, 31(2). <http://dx.doi.org/10.20453/rmh.v31i2.3776>
- Marques Duarte, J. L., Fossatti, P., Jung, H. S. y Dal Mas dos Santos, J. (2021). Fenómenos y percepciones acerca de la pandemia: un estudio con estudiantes universitarios en Brasil. *Journal of the Academy*, 6, 144-164. <https://doi.org/10.47058/joa6.9>

- Mendoza Cevallos, A. Y. y Núñez Cherez, C. A. (2021). *Estrategias de aprendizaje en entornos virtuales para la formación por competencias en estudiantes de Auditoría de la Carrera CPA*. Guayaquil: Universidad de Guayaquil. <http://repositorio.ug.edu.ec/handle/redug/58729>
- Miguel Román, J. (2020). La educación superior en tiempos de pandemia: una visión desde dentro del proceso formativo. *Revista Latinoamericana de Estudios Educativos*, 50. <https://doi.org/10.48102/rlee.2020.50.ESPECIAL.95>
- Ministerio de Salud de Chile – MINSAL. (2022). *COVID-19 en Chile pandemia 2020-2022*. Santiago de Chile: MINSAL. [https://www.minsal.cl/wp-content/uploads/2022/03/2022.03.03\\_LIBRO-COVID-19-EN-CHILE-1-1.pdf](https://www.minsal.cl/wp-content/uploads/2022/03/2022.03.03_LIBRO-COVID-19-EN-CHILE-1-1.pdf)
- Morales Parada, F. y Nova Rodríguez, F. (2021). Percepción de la educación a distancia de emergencia en año de Covid-19 en carreras de Auditoría de universidades chilenas. *Revista de Investigación Aplicada en Ciencias Empresariales*, 10(1). <https://doi.org/10.22370/riace.2021.10.1.2977>
- Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura – UNESCO. (2022). *Políticas digitales en educación en Chile: tendencias emergentes y perspectivas de futuro*. UNESCO. <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000382594?posInSet=16yqueryId=84896d88-79b6-4a07-92a4-82a6352fa98d>
- Puradiredja, D. I., Kintu-Sempa, L., Eyber, C., Weigel, R., Broucker, B., Lindkvist, M., Casamitjana, N., Reynolds, R., Klinkel, H., Matteelli, A. y Froeschl, G. (2022). Adapting teaching and learning in times of COVID-19: a comparative assessment among higher education institutions in a global health network in 2020. *BMC Medical Education*, 22. <https://doi.org/10.1186/s12909-022-03568-4>
- Riveros Brítez, L. A. M. y Duré Caballero, E. J. (2023). Percepción cuantificada de la efectividad de la modalidad híbrida en el aprendizaje de los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Asunción. Año 2022. *Población y Desarrollo*, 29(57), 24-35. <https://doi.org/10.18004/pdfce/2076-054x/2023.029.57.024>
- Román, R. (2021). Programas a distancia en la educación superior:

- un nuevo protagonista. *Radio Biobío Chile*. <https://www.biobiochile.cl/noticias/opinion/tuvoz/2021/07/05/programas-a-distancia-en-la-educacion-superior-un-nuevo-protagonista.shtml> [Consultado en enero de 2025]
- Sánchez, H. y García, L. (2019). Interacción y comunicación en entornos virtuales. Claves para el aprendizaje a distancia en estudios de postgrado. *Revista Educación Superior*, 18(28), 83-93 <https://doi.org/10.56918/es.2019.i28.pp83-93>
- Sánchez Leyva, J. L., Clara Zafra, M. Á., Zapata Lara, H. D. C. y Bozas Gómez, V. (2023). Evidencia empírica de la actitud de estudiantes universitarios ante la educación online en tiempos de Covid-19. *RIDE Revista Iberoamericana para la Investigación y el Desarrollo Educativo*, 14(27). <https://doi.org/10.23913/ride.v14i27.1705>
- Torres Jiménez, S. M. (2021). Uso de las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) y las plataformas virtuales Teams y Zoom en la enseñanza de la contabilidad en momentos de pandemia y su incidencia en el aprendizaje significativo en los estudiantes de décimo año del Colegio Técn. Santa Cruz: Universidad Latina de Costa Rica. <https://repositorio.ulatina.ac.cr/handle/20.500.12411/210>
- Universidad del Bío-Bío. (2020a). *Comunicado de Rectoría* [Tweet]. <https://twitter.com/ubbchile/status/1239231822128713729/photo/1> [Consultado en enero de 2025]
- Universidad del Bío-Bío. (2020b). UBB inició un nuevo año académico marcado por el impacto de la crisis sanitaria. *Noticias UBB. Acontecer Universitario*. <http://noticias.ubiobio.cl/2020/04/20/ubb-inicio-un-nuevo-ano-academico-marcado-por-el-impacto-de-la-crisis-sanitaria/> [Consultado en enero de 2025]
- Universidad del Bío-Bío. (2020c). UBB impulsa modalidad virtual para asegurar continuidad formativa de estudiantes. *Noticias UBB. Acontecer Universitario*. <http://noticias.ubiobio.cl/2020/03/16/ubb-impulsa-modalidad-virtual-para-asegurar-continuidad-formativa-de-estudiantes/?print=print> [Consultado en enero de 2025]
- Universidad del Bío-Bío. (2022). *Rectoría Comunicados*. <https://ubiobio.cl/rectoria/comunicados.php> [Consultado en enero de 2025]
- Vásquez Montoya, O. P. y Correa Sánchez, J. H. (2024). Estrategias

didácticas en la formación superior y su relación con los resultados de aprendizaje. *Revista Visión Contable*, 29. <https://doi.org/10.24142/rvc.n29a2>

Villarroel, V., Pérez, C., Rojas-Barahona, C. y García, R. (2021). Educación remota en contexto de pandemia: caracterización del proceso educativo en las universidades chilenas. *Centro de Información Tecnológica*, 14(6). <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-50062021000600065>

## Experiencia de una estrategia didáctica para el aprendizaje en línea en la Facultad de Ciencias Económicas<sup>1</sup>

Dr. C. Aleida Llanes Montes<sup>a</sup>  
 MSc. Maydelis Pacheco Mayedo<sup>b</sup>  
 MSc. Mayte Villafaña Duarte<sup>c</sup>

### Información del artículo

Recibido: 20/06/2024

Aceptado: 03/05/2025

### Clasificación JEL:

A20, I20

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.n31a5>

### Sugerencia de citación

• Llanes, A., Pacheco, M., Villafaña, M., (2025). Experiencia de una estrategia didáctica para el aprendizaje en línea en la Facultad de Ciencias Económicas. Revista Visión Contable, 31, pp. 97-115 <https://doi.org/10.24142/rvc.n31a5>

### Experience of a didactic strategy for online learning in the Faculty of Economics

#### Resumen

El inicio de la pandemia provocada por la COVID-19 trajo consigo afectaciones desde el punto de vista económico, político y social. A su vez, implicó que la educación se redimensionara en el nivel de enseñanza superior al tener que disminuir y eliminar la presencialidad, lo que provocó el acercamiento de los docentes para enfrentar la educación a distancia con énfasis en el aprendizaje en línea. Esta investigación tuvo como objetivo diseñar una estrategia didáctica para dicho aprendizaje, de modo que se perfeccionara el proceso de enseñanza-aprendizaje de los estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey "Ignacio Agramonte Loynaz". Los métodos empleados permitieron fundamentar el problema científico declarado y la proyección de la estrategia. En el caso de los empíricos se destacaron la observación, la revisión documental, la entrevista y las encuestas. Los matemático-estadísticos permitieron el agrupamiento y la tabulación de la información, así como su presentación en tablas y gráficos. La investigación fue desarrollada en las licenciaturas en Educación, Economía y Contabilidad y Finanzas mediante plataformas como Moodle, WhatsApp y correo electrónico. Se logró el cumplimiento de los objetivos previstos en cada programa de asignatura y la motivación de docentes y estudiantes por implementar el aprendizaje en línea. Se recomienda la sistematización de la investigación durante próximos cursos y en otras carreras de perfil económico.

#### Palabras clave

Estrategia didáctica, aprendizaje en línea, Facultad de Ciencias Económicas.

#### Abstract

The pandemic caused by COVID-19 had economic, political and social effects. Higher education was resized by reducing and eliminating face-to-face learning; therefore, teachers had to approach distance classes with an emphasis on online learning. The objective of this research is to design a didactic strategy to improve the on-line teaching-learning process at the Faculty of Economic Sciences of the University of Camagüey "Ignacio Agramonte Loynaz". The methods used in the investigation provided a solid basis for the research problem and enabled the projection of the Didactic Strategy. In the case of empirical methods, observation, documentary review, interview, and surveys stand out. Mathematical-statistical methods allowed grouping and tabulation of information, and presenting it in tables and statistical graphs. Research was developed within the Education, Economy and Accounting, and Finance undergraduate program using platforms like Moodle, WhatsApp and/or email, thus achieving the objectives set in curricula, teachers and students were motivated to implement online learning. Research systematization is recommended for future courses.

#### Keywords

Didactic strategy, online learning, Faculty of Economic Sciences.

<sup>1</sup> Facultad de Ciencias Económicas Universidad De Camagüey, Cuba. Materia: Didáctica de las Ciencias Económicas. Sección: Innovaciones Didácticas.

<sup>a</sup> Profesora titular. Universidad de Camagüey "Ignacio Agramonte Loynaz". Correo electrónico: [allanesmontes@gmail.com](mailto:allanesmontes@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8859-6937>

<sup>b</sup> Profesora auxiliar. Universidad de Camagüey "Ignacio Agramonte Loynaz". Correo electrónico: [villa.duarte1977@gmail.com](mailto:villa.duarte1977@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6749-4207>

<sup>c</sup> Profesora auxiliar. Universidad de Camagüey "Ignacio Agramonte Loynaz". Correo electrónico: [maytevillafana@reduc.edu.cu](mailto:maytevillafana@reduc.edu.cu). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6145-9857>

## Introducción

En diciembre de 2019 se dio a conocer el primer caso de COVID-19 en China. Desde ese mismo momento, la Organización Mundial de la Salud (OMS) alertó al resto de los países por el peligro de contagio que el virus representaba. Pese a los esfuerzos y medidas preventivas que se implementaron, la pandemia se hizo realidad y, con ello, la repercusión negativa que implicó en los órdenes económico y social.

La educación superior en Cuba se vio afectada inmediatamente, pues el régimen de aislamiento impuesto por los Gobiernos para evitar mayores cifras de contagio, trajo consigo el cierre de instituciones educativas y la necesidad imperiosa de implementar la educación virtual para el aprendizaje de los estudiantes en los diferentes niveles de enseñanza.

Ante esta situación emergente, las licenciaturas en Educación Economía y en Contabilidad y Finanzas, pertenecientes a la Facultad Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte Loynaz”, comenzaron a analizar la situación que se presentaba para llevar a cabo y con inmediatez el aprendizaje en línea y a distancia de sus estudiantes, constatándose las siguientes dificultades:

- Falta de preparación previa para ejecutar la docencia por vía virtual y con poca o nula presencialidad.
- Falta de disponibilidad de recursos, conectividad y accesibilidad a dispositivos para el ingreso a la plataforma digital y a la nube en la universidad.
- Preferencia por utilizar otras vías tecnológicas para recibir la docencia tales como WhatsApp y correo electrónico.
- Falta de cohesión del claustro en los aspectos didácticos que debían contemplarse en la educación virtual y en la tipografía de ejercicios a desarrollar por esta vía.

Los elementos mencionados permitieron la identificación del siguiente problema científico: ¿Cómo propiciar el aprendizaje en línea de modo que se perfeccione el proceso de enseñanza-aprendizaje de los estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte Loynaz”?

La solución del problema científico declarado permitió la concreción del siguiente objetivo: diseñar una estrategia didáctica para el aprendizaje en línea de modo que se perfeccione el proceso de enseñanza-aprendizaje de los estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte Loynaz”.

## Materiales y métodos

Los métodos utilizados en el desarrollo de la investigación estuvieron determinados por el objetivo y las tareas de investigación previstas. Del nivel teórico, se emplearon el analítico- sintético y el inductivo- deductivo que permitieron la interpretación de conceptos relacionados con el aprendizaje en línea como una de las modalidades de la educación a distancia.

El enfoque de sistema permitió dar logicidad a la investigación en cada una de sus etapas. Estos métodos también fueron importantes para interpretar y llegar a las conclusiones necesarias en el procesamiento de los datos.

Del nivel empírico se emplearon distintos métodos para reconocer dificultades y potencialidades respecto al aprendizaje en línea en la Licenciatura en Educación Economía. Algunos de estos fueron la entrevista y la encuesta a docentes y estudiantes; la observación que permitió centrarse en el proceso de enseñanza- aprendizaje para el desarrollo del aprendizaje en línea y las vías que empleaban los docentes para propiciarlo, y en el caso de la revisión, esta se aplicó a los documentos empleados por los docentes y a las guías de estudio que favorecieron obtener información sobre el tema de interés.

La muestra estuvo integrada por 343 estudiantes y 49 docentes, de los cuales 160 estudiantes y 24 profesores eran de la Licenciatura en Educación Economía. De la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas hubo 183 estudiantes y 25 profesores, todos pertenecientes a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte Loynaz” del municipio Camagüey. Los 49 docentes fueron esenciales en la conducción del aprendizaje en línea.

En el caso de la Licenciatura en Educación Economía, 41 estudiantes cursaban el primer año, lo que representó el 25,62 %; 22 estudiantes el segundo año, para un 13,75 %; 14 estudiantes en el tercer año (8,75 %); 9 estudiantes para el cuarto año (5,62 %), y 74 estudiantes en el quinto año para un 46,25 % del total.

En la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas 46 estudiantes estaban en el primer año, lo que representa el 24,59 %; 20 en el segundo año, para un 10,92 %; 25 en el tercer año (13,66 %); 32 en el cuarto año para un 17,11 %, y 60 en quinto año para un 32,08 % del total.

## Resultados y discusión

En este apartado se presentan, primero, las consideraciones generales relacionadas con la educación virtual y el aprendizaje en línea.

La educación virtual, reconocida como Educación a Distancia (EaD) del siglo XXI, se ha convertido en una necesidad imperante en la actualidad. Existen diversos criterios que se refieren a esta debido a que muchos docentes e investigadores emplean términos como formación a través de la red, teleformación, teleenseñanza, *e-learning* o aprendizaje electrónico, *web-based learning* o aprendizaje basado en la web o formación en línea. En este sentido, es válido reconocer que todos estos términos apuntan a este tipo de enseñanza no presencial, mediado por las nuevas tecnologías y el internet.

Sin lugar a dudas, la educación virtual es uno de los nuevos métodos de enseñanza en la actualidad y utiliza la tecnología para perfeccionar el aprendizaje de forma remota, eliminando las barreras de la distancia. En este proceso de aprendizaje, los docentes y estudiantes interactúan de forma diferente a como lo hacen en el espacio presencial, apoyándose en las nuevas tecnologías de la información y la comunicación para proporcionar ambientes educativos adecuados.

En Cuba, la EaD tuvo sus inicios entre 1979 y 1980 en La Habana y, posteriormente, en el resto de las provincias, precisando en el modelo de educación a distancia en el que se encuentran la no presencialidad y la autogestión del aprendizaje. De esta forma, el estudiante no asiste a la universidad para recibir la educación y es responsable de autorregular su propio aprendizaje sobre la base de planificación, organización, ejecución, monitoreo y retroalimentación de este, por lo que la orientación es decisiva para el éxito de cada actividad docente. Por eso, es trascendental que la planificación se haga sobre la base del análisis, para no extrapolar los aspectos didácticos que se contemplan cuando la educación es presencial.

El aprendizaje en línea se emplea en la EaD y ha estado presente con buena aceptación en la educación superior de los últimos años. La integración de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) en el

proceso de enseñanza-aprendizaje se convirtió en una realidad de la educación superior en el país durante la pandemia. Bajo estas circunstancias, los educadores asumieron la tarea del aprendizaje en línea sin recibir apenas preparación, a pesar de estar bien definida la estrategia curricular de la informatización.

Este tipo de aprendizaje se define por el Centro de Conocimiento LMS (2015, s.p.) como “una forma de aprendizaje a distancia que ocurre en internet. Es intercambiable con el término *e-learning*. El aprendizaje *online* puede incluir cursos online, exámenes, cuestionarios ludificados y entrenamiento con certificación”. No elimina otros tipos de enseñanza, ni debería anularlos, pues se integra a los múltiples estilos de aprendizaje que puede tener una persona. Por tanto, desde lo virtual se atiende a las diferencias individuales de los estudiantes.

Dentro de las ventajas del aprendizaje en línea o virtual se reconocen:

- **Flexibilidad:** satisface las necesidades del estudiante que, por restricciones de tiempo o distancia, no pueden asistir presencialmente.
- **Autodisciplina y motivación:** refuerza la capacidad de aprender a tu propio ritmo.
- **Fomenta la responsabilidad:** compromete a los participantes en el proceso de aprendizaje.
- **Compatible con la educación presencial:** puede ser un valioso complemento para diversificar la clase tradicional (Centro de Conocimiento LMS, 2015).

La educación en línea o *e-learning* cada vez tiene mayor aceptación debido a que su acelerada utilización permitió que no solo se emplearan las herramientas y se accediera a la información en varios formatos, sino que se compartieran opiniones entre educadores y educandos.

Bajo estas circunstancias, los paradigmas de enseñanzas han ido cambiando y se ha evidenciado mayor interés por incorporar los modelos de educación virtual a los procesos de aprendizaje. A continuación, se muestran las cinco tendencias del aprendizaje en línea, según Calderón (2014):

1. B- Learning (Blended Learning): modalidad semipresencial de estudios que incluye tanto la formación *online* como presencial.
2. G-Learning (Game Learning): emplea los llamados *seriousgames*, diseñados con un propósito y objetivos muy concretos relacionados con

formar en habilidades de gestión, educación, estrategia, ingeniería, salud. Las ventajas son innegables, pues permiten que los usuarios ensayen y experimenten, obteniendo los resultados de dichas prácticas de forma inmediata y, lo que es más importante, sin correr riesgos.

3. T-Learning (Transformative Learning): este tipo de aprendizaje, apoyado en las herramientas de internet, promueve el desarrollo de cambios permanentes de las competencias de quienes toman este entrenamiento.
4. C-Learning (Cloud Learning): sistema de distribución y absorción de contenidos (o de competencias) en la nube que usa los mecanismos y herramientas que ofrecen las nuevas tecnologías para realizar un aprendizaje efectivo basado en aspectos como comunidad, comunicación, colaboración y conexión.
5. M-learning (Mobile Learning): se vale del uso de dispositivos móviles, tales como teléfonos celulares, agendas electrónicas, tabletas y todo dispositivo que tenga alguna forma de conectividad inalámbrica.

En el caso de las licenciaturas en Educación Economía y en Contabilidad y Finanzas, se emplearon tanto el primer modelo como el último. Sin embargo, es válido señalar que uno de los efectos de la aceleración del aprendizaje en línea lo constituyó el impulso de los modelos híbridos, debido a que se combinaron clases presenciales y en línea, útiles para formar a ciudadanos integrales con una mayor preparación tecnológica.

## **Estrategia didáctica para el aprendizaje en línea y a distancia en la Facultad de Ciencias Económicas**

El término estrategia ha sido definido por la Real Academia de la Lengua Española (2024, s.p.) como el “arte de dirigir las operaciones militares. Arte trazado para dirigir un asunto”. Esta definición da una noción de que la estrategia se utiliza para organizar un conjunto de acciones, por ejemplo, esta palabra es muy utilizada en el campo militar y en las empresas para planificar el futuro.

Se aplica en el ámbito educacional al ser concebido por el profesor en el trabajo diario con sus estudiantes y para mejorar el sistema educativo. A partir del estudio realizado sobre la clasificación de las estrategias, se destaca que los docentes aplicaron diversas estrategias encaminadas a

perfeccionar diferentes esferas, entre las que se destacan: metodológica, pedagógica, didáctica, de aprendizaje y de salud.

En la presente investigación se hará referencia a la concepción de una estrategia didáctica, la que ha sido centro de atención de diversos investigadores, entre los que se encuentran Llanes (2013), Montell (2017), Pérez (2017) y Rodríguez y Rodríguez (2011), entre otros. En esta línea, se asumió el criterio expresado por los últimos, quienes precisaron que:

Es la proyección de un sistema de acciones a corto, mediano y largo plazo que permite la transformación del proceso de enseñanza- aprendizaje en una asignatura, nivel o institución tomando como base los componentes del mismo y que permite el logro de los objetivos propuestos en un tiempo concreto. (Rodríguez y Rodríguez, 2011, p.39)

Como referente para el diseño de la estrategia didáctica para el aprendizaje en línea se tuvieron en cuenta también los criterios de los investigadores Cervantes *et al.* (2012) y de autores más recientes como Estévez *et al.* (2021). Esta tuvo como objetivo perfeccionar el proceso de enseñanza-aprendizaje de las licenciaturas en Educación Economía y en Contabilidad y Finanzas a través de la organización del aprendizaje en línea desde las diferentes asignaturas del currículo.

## Etapa 1. Planificación

Para la primera etapa se planteó la realización de las siguientes acciones:

- Análisis de los objetivos declarados en el modelo del profesional y los objetivos del año propuestos para su tratamiento en cada asignatura.
- Creación de las carpetas de asignaturas con la transcripción digital de las clases y sus guías de estudio.
- Compilación de materiales existentes para la bibliografía básica y complementaria que se consideraran medios de enseñanza.
- Creación de PowerPoint de cada clase.
- Creación de cursos en la plataforma Moodle con los documentos requeridos en las diferentes asignaturas.
- Creación de grupos de WhatsApp para intercambiar con los estudiantes. En esta etapa se consideró necesario contar con toda la documentación

de la asignatura tal como programas, guías de estudio y bibliografía para garantizar la virtualidad. Además, se tuvieron en cuenta las asignaturas que se iban a impartir en cada semestre y año académico, de modo que se orientara la creación de grupos de WhatsApp para el intercambio con los estudiantes, así como el contacto de cada uno para ser incluido en el grupo.

Una vez creado el grupo, el docente debía presentarse y presentar el programa como un documento indispensable para el desarrollo del aprendizaje en línea porque orientaba a los estudiantes en cuanto a objetivos a cumplir en cada asignatura, en el contenido a desarrollar y en el sistema de evaluación.

Las clases y la guía de estudio debían cumplir con los requerimientos establecidos en la educación superior. En este sentido, la licenciatura llegó al consenso en los aspectos que debían tenerse en cuenta:

- Presentación de la asignatura.
- Objetivos generales y específicos de cada tema.
- Fundamentos teóricos sobre el tema, ejercicios resueltos y a desarrollar por el estudiante.
- Vínculo entre lo académico, lo laboral y lo investigativo en la orientación de las actividades a desarrollar.
- Bibliografía que contuviera la compilación realizada, las principales normativas que se relacionaban con cada tema y los enlaces de sitios que pudieran revisar los estudiantes para profundizar.

Este momento fue muy importante e integró el trabajo desarrollado con anterioridad en la licenciatura. En este sentido, se debía ser muy cuidadoso para no presentar las clases tal y como se impartían en la enseñanza presencial.

## **Etapa 2. Ejecución**

Esta etapa se centró en la incorporación de los diferentes productos en WhatsApp, la plataforma Moodle y, a solicitud del estudiante, en el correo electrónico. Se persiguió el intercambio entre estudiantes-docentes y estudiante-estudiante para que contaran con la información necesaria para el curso. Los tres medios dispuestos para ello fueron efectivos para que fluyera la comunicación entre todos los interesados.

En el caso de la plataforma Moodle se pudieron emplear otros recursos aparte del módulo Recursos—donde se realizó la presentación de documentos de Word, Excel, PowerPoint, videos y materiales compilados como bibliografía—. Por ejemplo, el módulo de Tareas permitió el seguimiento del estudiante de forma sistemática; el módulo Foro ofreció la posibilidad de intercambiar mensajes entre estudiantes y docentes, y, en el caso del módulo Diario, en este se dio la comunicación privada entre el estudiante y el docente, algo que también pudo desarrollarse por el WhatsApp y el correo electrónico.

A continuación, se muestran ejemplos de ejercicios que fueron empleados en la asignatura Contabilidad con los estudiantes de las licenciaturas en Educación Economía y Contabilidad y Finanzas de segundo año para propiciar el aprendizaje en línea. Para esto, las instrucciones iniciales fueron:

- Dirigirse a la plataforma virtual Moodle y seleccionar el aula virtual de Contabilidad que reciben los estudiantes de segundo año de las licenciaturas mencionadas.
- Una vez realizada la tarea, colocarla en la carpeta indicada para su evaluación.

**Ejercicio 1.** Analice el tratamiento contable de operaciones asociadas al efectivo en caja o caja chica y efectivo en banco que ofrecen los libros que se encuentran en la carpeta Bibliografía. Valore las diferencias y semejanzas en relación con el procedimiento contable que utilizan las empresas y unidades presupuestadas, según lo dispuesto en la Resolución 235/05, Manual de Normas Cubanas de Información Financiera (Ministerio de Finanzas y Precios, 2005).

Aclaración para el docente: con esta actividad se pretende que el estudiante realice un estudio minucioso sobre el tratamiento contable asociado al efectivo en caja y banco en la bibliografía básica, que contiene el criterio de autores de reconocido prestigio sobre el tema. Por otra parte, cuando se orienta al análisis del procedimiento en las empresas cubanas y a la comparación de su tratamiento a partir de normativas vigentes en el país, se cumple con el principio didáctico de la relación entre la teoría y la práctica, lo que permite ir educando al estudiante en apropiarse de una cultura jurídica indispensable para el desarrollo de habilidades profesionales. De este modo, tiene la posibilidad de analizar la relación entre las Normas Financieras Internacionales de Contabilidad (NIIF) y las Normas Cubanas de Contabilidad.

El docente debe orientar a los estudiantes para que, al terminar su análisis comparativo de semejanzas y diferencias en el procedimiento contable que utilizan en las empresas y unidades presupuestadas, así como en las partidas que se emplean, suban su respuesta en la carpeta Tareas. Esta luego será evaluada y se le dará una puntuación.

**Ejercicio 2.** Para este se propuso identificar si los siguientes enunciados eran verdaderos (V) o falsos (F):

- V El efectivo en caja comprende, entre otros, efectivo para pagos menores, para cambios, fondo fijo para atenciones específicas u otros destinos.
- F El efectivo en caja se custodia por el responsable del Área de Contabilidad.
- V El efectivo en banco representa la existencia de los medios monetarios con que opera la entidad en moneda nacional y extranjera e incluye los recursos depositados en otras entidades y en instituciones financieras.

**Ejercicio 3.** El estudiante debía marcar con una X los elementos de obligatorio cumplimiento en el control interno del efectivo:

- X El cajero debe ser el único que posea la combinación de la caja fuerte, debiendo existir copia de la misma en sobre sellado en poder de la dirección.
- El Acta de Responsabilidad Material por la custodia del efectivo depositado en la caja debe ser firmada por el jefe de Departamento como custodio del efectivo.
- X El cajero debe firmar el Acta de Responsabilidad Material por la custodia del efectivo depositado en la caja y esta se guardará en el Área Económica.
- X El Área Económica debe controlar los cupones de combustibles entregados al cajero, así como su distribución.

Aclaración para el docente: estos ejercicios, aun cuando parecen muy simples, prepararán al estudiante en el control interno que siempre debe estar presente en las empresas, lo que, a la vez, debe transmitirles a aquellos del técnico medio por la relación directa que tendrán con las entidades económicas. Por otra parte, el ejercicio presentado se corresponde con el

nivel de asimilación 1 Reproductivo, lo que posibilitará transitar desde lo más simple a lo más complejo. En este tipo de ejercicio cuando el estudiante responde, recibe una evaluación automática, concebida con antelación por el docente.

**Ejercicio 4.** Se propuso que resolvieran el siguiente problema: En la Empresa Comercializadora de Combustible (CUPET) de Camagüey se realizó un arqueo de caja relacionado con el Fondo para Pagos Menores a finales de junio del 2020 por parte del Departamento de Finanzas. A continuación, se encuentra la denominación del efectivo arqueado (ver Tabla 1):

Tabla 1. Denominación del efectivo arqueado			
Cantidad de billetes	Denominación (\$)	Monedas	Denominación (\$)
22	5,00	6	3,00
39	20,00	34	1,00
32	10,00	65	0,20
3	50,00	144	0,05
6	1,00		
11	3,00		

Fuente: elaboración propia.

Además, posee un fondo asignado de \$ 3700,00, vales pagados pendiente de reembolso por \$ 1460,50 y los anticipos de gastos de viaje por \$ 773,25, con un total de documentos en valor por \$2233,75.

Teniendo en cuenta dicha información:

- Confeccione el arqueo de caja.
- Registre la operación contable y, en caso de ser necesario, el ajuste por sobrante o faltante.
- Investigue en la empresa donde realiza las prácticas laborales cuál es el proceder para registrar las operaciones anteriores en el *software* Versat Sarasola.
- Además de la bibliografía orientada, consulte en el repositorio del Instituto Superior Tecnológico Bolivariano el proyecto de grado de

Hernández y Palacios (2024) en el siguiente enlace: <https://dspace.itb.edu.ec/handle/123456789/3537>

- Visite la plataforma Moodle y acceda al módulo Foro debate “Medidas de control interno en la caja de las entidades económicas”. Prepárese en el tema para discutir con sus compañeros de clase.

Aclaración para el docente: se recomienda que emplee el método de simulación, por ser uno de los métodos productivos que permiten al estudiante apropiarse del contenido de manera más efectiva y motivarse con el estudio de la temática. De esta forma, realizará el arqueo de caja como si estuviera en la entidad económica. Por este motivo, si se realiza de forma híbrida, con una parte presencial y otra virtual, es necesario que en la presencialidad el docente lleve los billetes y monedas como señala el ejercicio y el modelo de arqueo de caja que se ubique en la plataforma Moodle debe ser copia fiel del empleado en la empresa para que, al responder, el estudiante debe ordenar los billetes por denominación, colocándolos de mayor a menor y ubicando posteriormente las monedas.

Por último, debe tener en cuenta los documentos de valor (comprobante que respalde efectivo) para luego comparar el fondo aprobado por el director de la entidad económica con la que posee la caja y determinar si tiene faltante o sobrante, y registrar el ajuste por este motivo.

A su vez, es necesario que el estudiante compare el registro de la operación contable generada del ajuste por sobrante o faltante en Libro Diario que se emplea en la entidad económica mediante el comprobante de operaciones en el *software* de gestión empresarial Versat Sarasola u otro que se emplee en la práctica empresarial.

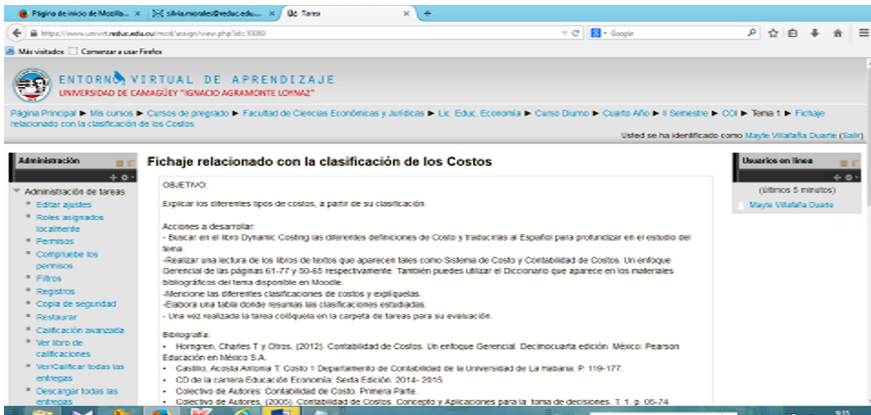
En el Foro debate, el docente debe establecer un horario para que los estudiantes se conecten a una misma hora para discutir acerca de las medidas de control interno que deben tomarse en la caja de las entidades económicas. Es trascendental recordar que la caja fuerte donde se guarda el efectivo debe estar en un lugar que cumpla con las condiciones de seguridad y protección establecidas, que el acceso al local sea limitado por el personal autorizado y que la combinación de la caja esté en manos del cajero, con una copia en un sobre lacrado en la oficina del director. Dicho foro permite que estudiantes y el docente interactúen ofreciendo sus puntos de vista.

Sumado a lo anterior, en la Figura 1 se muestra un ejemplo de actividad de la asignatura Costo que fue empleada en el aprendizaje en línea desde

Experiencia de una estrategia didáctica para el aprendizaje en línea en la Facultad de Ciencias Económicas

Moodle y el correo electrónico con los estudiantes de Educación Economía del cuarto año. Se propuso como estudio independiente y tuvo como objetivo explicar los diferentes tipos de costos a partir de su clasificación.

**FIGURA 1.** Representación del uso de la plataforma Moodle en el aprendizaje en línea



Fuente: elaboración propia.

Respecto a las acciones a desarrollar se propusieron las siguientes:

- Dirigirse a la plataforma virtual Moodle y seleccionar el aula virtual de Costo I que recibe la Licenciatura en Educación Economía en cuarto año.
- Realizar una lectura de los libros de textos que aparecen como *Sistema de Costo y Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial* de las páginas 61 a 77 y 50-65 respectivamente. También puede utilizar el diccionario que aparece en los materiales bibliográficos del tema disponible en Moodle.
- Revise las definiciones que se ofrecen en el siguiente enlace: <http://www.loscostos.info/clasif.html>
- Mencione las diferentes clasificaciones de costos y explíquelas.
- Elabore una tabla donde resuma las clasificaciones estudiadas.

Una vez realizada la tarea, colóquela en la carpeta de tareas para su evaluación.

El docente puede evaluar a sus estudiantes no solo desde la plataforma Moodle, sino mediante el correo electrónico, el WhatsApp, la nube o cualquier otra alternativa que considere como Google Meet, Zoom, entre otros.

### **Etapas 3. Seguimiento y monitoreo**

En esta etapa el foco estuvo puesto en la determinación de los objetivos a evaluar para cada estudiante en las diferentes asignaturas y en el seguimiento de sus evaluaciones. Dentro de estas últimas fue necesario considerar aspectos como:

- Asistencia a los encuentros presenciales, independientemente de la conexión para el aprendizaje en línea.
- Preocupación del estudiante por el contenido recibido.
- Tiempo de conexión en el cumplimiento de sus tareas.
- Cumplimiento de las tareas orientadas.
- Calidad en la ejecución de las actividades docentes.

Se trató de un momento trascendental, pues garantizó el cierre de la evaluación de cada asignatura en el semestre. En este sentido, debía tenerse en cuenta el intercambio sistemático con el estudiante para no cometer injusticias con la calificación final.

### **Experiencias de la implementación del aprendizaje en línea en la Facultad de Ciencias Económicas**

La estrategia didáctica para llevar a cabo el aprendizaje en línea fue implementada a partir del curso 2020-2021, por ser el que funcionó principalmente de forma virtual e híbrida —al tener también presencialidad—, lo que favoreció su sistematización para próximos cursos.

Aunque inicialmente fue concebida para la Licenciatura en Educación Economía, en las actividades metodológicas efectuadas por la dirección de la Facultad de Ciencias Económicas, se hizo notable el interés del colectivo de docentes de la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas, que solicitó la extensión de las actividades planificadas para el aprendizaje en línea de sus estudiantes, teniendo en cuenta asignaturas comunes en el plan de estudios.

Al finalizar el curso escolar 2020-2021, fueron comparados los niveles alcanzados durante los cortes evaluativos en la Facultad de Ciencias Económicas que se solicitaron a la Vicerrectoría de Formación de la Universidad de Camagüey.

- Primer corte: marzo de 2021
- Segundo corte: septiembre 2021
- Tercer corte: noviembre de 2021

Teniendo en cuenta dichos cortes, se predeterminó una escala analítico-sintética de bien, regular y mal, en la cual los estudiantes eran ubicados dependiendo de sus resultados.

En la evaluación de bien, se ubicaron los estudiantes promovidos con todas las asignaturas aprobadas; regular se obtuvo cuando los estudiantes se promovieron con solo una asignatura desaprobada, y mal cuando tenían dos asignaturas desaprobadas o estaban pendientes de evaluación.

Los docentes también consideraron oportuno para evaluar a los estudiantes aspectos cualitativos como:

- Asistencia a los encuentros presenciales.
- Preocupación del estudiante por el contenido recibido.
- Tiempo de conexión en el cumplimiento de sus tareas.
- Cumplimiento de las tareas orientadas.
- Calidad en la ejecución de las actividades docentes.

Estos últimos asuntos influyeron en la evaluación final de la asignatura (ver Tabla 2), la cual podía disminuir, mantener o aumentar según opinión del docente.

**Tabla 2.** Resultados obtenidos en el aprendizaje en línea de los estudiantes de las licenciaturas en Educación Economía y en Contabilidad y Finanzas. Curso 2020- 2021

Estudiantes	Educación Economía			Contabilidad y Finanzas		
	Bien	Regular	Mal	Bien	Regular	Mal
1er año	16	14	11	21	12	13
2do año	17	4	1	13	7	0
3er año	10	4	0	25	0	0
4to año	8	1	0	32	0	0
5to año	70	4	0	54	6	0

Fuente: corte evaluativo de la Facultad Ciencias Económicas, curso 2020- 2021.

Para la Licenciatura en Educación Economía, en el caso del primer año, se obtuvieron resultados no deseados, pues cuatro estudiantes del Curso Diurno y siete del Curso Encuentro presentaron dificultades para aprobar todas las asignaturas. Hubo estudiantes que no fueron evaluados debido a la falta de conectividad y, a pesar de ser citados para encuentros presenciales en Finanzas Provincial, no asistieron, lo que demostró falta de motivación e interés para terminar el año. En segundo año un estudiante causó baja, debido a su salida hacia el exterior del país como resultado de la emigración.

Se debe destacar que los resultados alcanzados en los demás años fueron alentadores debido a que el 100 % de los estudiantes aprobó todas las asignaturas. En este sentido, de tercer a quinto año del CE, el 100 % de los estudiantes cumplió con las tareas docentes previstas. En el caso de quinto año, de 74 estudiantes del grupo, 70 terminaron con un promedio general por encima de cuatro puntos, lo que representa el 94,60 % del total de estudiantes.

Por su parte, en la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas, en primer año sucedió algo parecido a la Licenciatura en Educación Economía, pues un total de tres estudiantes del Curso Diurno y nueve del Curso Encuentro presentaron dificultades para aprobar las asignaturas planificadas. Dejaron de evaluarse algunos estudiantes, los cuales tampoco asistieron a la Asociación Nacional de Economistas Provincial (ANEC) para encuentros presenciales. Un estudiante causó baja por emigración.

En el resto de los años los resultados fueron excelentes, pues el 100 % de los estudiantes aprobó todas las asignaturas, por lo que, de tercer a quinto año del CE, el 100 % de los estudiantes cumplió con las tareas docentes previstas, lo que resulta lógico porque están identificados con la especialidad escogida para ejercer su profesión. En el caso de quinto año, de 60 estudiantes del grupo, 57 terminaron con un promedio general por encima de cuatro puntos, lo que representa el 95 % del total.

En suma, los resultados alcanzados por los estudiantes de las licenciaturas en Educación Economía y en Contabilidad y Finanzas fueron favorables y demostraron la efectividad del aprendizaje en línea efectuado.

Después de intercambiar criterios con los estudiantes, se valoró la efectividad del aprendizaje en línea en los colectivos de licenciatura, disciplina y año, destacándose lo siguiente:

- Los estudiantes reconocieron la calidad de las asignaturas recibidas y la necesidad de contar con encuentros presenciales en asignaturas clave

como Contabilidad, Costo, Auditoría, Análisis Económico Financiero, Matemática Financiera y Matemática, entre otras.

- Se destaca que el 97,06 % reconoció la necesidad de continuar con la virtualidad como elemento importante para sistematizar contenidos profesionales.
- Como aspecto positivo, se resaltó la labor metodológica desarrollada por docentes de ambas carreras, lo que permitió una mayor aceptación de los estudiantes implicados, así como el tratamiento a los valores ético-morales de los participantes.
- Se exaltó la profesionalidad de los docentes de la Facultad de Ciencias Económicas implicados en el aprendizaje en línea de los estudiantes.

Lo anteriormente expuesto permite valorar como efectivo el trabajo desarrollado para propiciar el aprendizaje en línea de los estudiantes de las licenciaturas en Educación Economía y en Contabilidad y Finanzas al posibilitar el desarrollo de conocimientos y habilidades en los estudiantes. Los resultados alcanzados en los diferentes cortes evaluativos así lo demuestran.

## Conclusiones

- Los efectos de la pandemia de la COVID-19 y la necesidad de aislamiento de los estudiantes universitarios repercutieron en la docencia universitaria en condiciones de virtualidad, por lo que se hizo imprescindible preparar a los docentes para trabajar en esta dirección.
- El aprendizaje en línea de la educación a distancia ofrece múltiples posibilidades para el logro de la apropiación de conocimientos y habilidades por parte de los estudiantes en la educación superior, con una mayor atención al estudiante. Tomando como pilar de apoyo la semipresencialidad, esto puede constituir un elemento importante para perfeccionar el proceso de enseñanza- aprendizaje en la Licenciatura en Educación Economía.
- La estrategia didáctica para favorecer el aprendizaje en línea de la educación a distancia en la Licenciatura Educación Economía fue efectiva al ser extendida a la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas, lo que favoreció el cumplimiento de los programas de las asignaturas en los diferentes años y de los objetivos previstos.

## Referencias

- Calderón, F. (2014). *Las cinco tendencias del aprendizaje en línea*. <https://www.forbes.com.mx/las-5-tendencias-del-aprendizaje-en-linea> [Consultado en enero de 2025]
- Centro de Conocimiento LMS. (2015). <https://www.easy-lms.com/es/centro-de-conocimiento/centro-de-conocimiento-lms/ventajas-y-desventajas-del-aprendizaje-online/item12529> [Consultado en enero de 2025]
- Cervantes, N., Morales, N. y Pacheco, N. (2012). Moodle: una contribución para elevar la calidad en la Licenciatura Economía. *GIGA*, 3, 1028- 270X.
- Estévez, O., Sánchez, M. y Zayas Bazán, L. (2021). Recomendaciones para el diseño de cursos virtuales en las modalidades semipresencial y a distancia utilizando la plataforma Moodle. *Transformación*, 17(2), 2077-2955.
- Hernández, K. y Palacios, M. (2024). Elaboración de manual de procedimientos del control interno de la caja chica de la Empresa EMCOECS:A. [Proyecto de investigación para optar por el título de tecnóloga]. Guayaquil (Ecuador): Instituto Superior Tecnológico Bolivariano. <https://dspace.itb.edu.ec/handle/123456789/3537> [Consultado en enero de 2025]
- Llanes, N. (2013). *Estrategia didáctica para el desarrollo de la habilidad registrar hechos económicos en la especialidad Contabilidad desde el contexto de las prácticas laborales* [Tesis de doctorado]. La Habana (Cuba): Universidad de Ciencias Pedagógicas “José Martí”.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). Resolución 235. Manual de Normas y Procedimientos. La Habana: Gaceta Oficial de la República de Cuba núm.67. <https://www.gacetaoficial.gob.cu/es/resolucion-235-de-2005-de-ministerio-de-finanzas-y-precios>
- Montell, N. (2017) *Estrategia didáctica para la profesionalización de los recursos tecnológicos en la formación inicial de maestros logopedas* [Tesis de doctorado]. Camagüey (Cuba): Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte Loynaz”.
- Pérez, V. (comp.). (2017). *La didáctica de la educación superior ante los retos del siglo XXI*. La Habana: Sello Editor Educación Cubana.
- Real Academia de la Lengua Española. (2024). *Diccionario de Lengua Española*. <https://dle.rae.es> [Consultado en enero de 2025]
- Rodríguez, M. A. y Rodríguez, A. (2011). La estrategia como resultado

científico de la investigación educativa. En Nerelys de Armas Ramírez y Alberto Valle Lima, *Resultados científicos en la investigación educativa* (pp. 22-48). La Habana: Pueblo y Educación.

# Auditorías fiscales a operaciones de enajenación de acciones entre partes relacionadas de una empresa privada en México

Luis Enrique Landa Fournais, PhD.<sup>a</sup>

## Información del artículo

Recibido: 19/06/2024

Aceptado: 03/05/2025

## Clasificación JEL:

M48, H2

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.n31a6>

## Sugerencia de citación

• Landa, L. (2025). Auditorías fiscales a operaciones de enajenación de acciones entre partes relacionadas en México. *Revista Visión Contable*, 31, pp. 116-144 <https://doi.org/10.24142/rvc.n31a6>

## Tax Audits on the Sale of Company Shares Between Related Parties in Mexico

### Resumen

Esta investigación está dirigida al contribuyente y a funcionarios de administraciones tributarias que participan en auditorías de precios de transferencia. En ocasiones, los ejercicios de comparabilidad son especialmente difíciles, por lo que las metodologías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) deben complementarse o sustituirse por técnicas de valuación económica. Bajo esta premisa, este artículo presenta el caso de la enajenación de acciones entre partes relacionadas de una empresa privada en México. Para esto, el principio de plena competencia se determinó mediante un enfoque híbrido que combinó el método del precio comparable no controlado a través de la tasa de descuento con el valor presente de ingresos futuros en los que la tasa de descuento *arm's length* se estableció en un contexto de precios de transferencia.

### Palabras clave

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

### Abstract

This article is aimed at taxpayers and tax administration officials who participate in transfer pricing audits. At times, comparability exercises are especially difficult; therefore, OECD methodologies must be complemented or even replaced by economic valuation techniques. Under this premise, this article presents the case of the sale of shares between related parties of a Mexican private company. For this purpose, the arm's length principle was applied through a hybrid approach that combined the Comparable Uncontrolled Price (CUP) method with the present value of projected future income, and the arm's length discount rate was determined within a transfer pricing framework.

### Keywords

Mexico, Transfer Pricing, Taxes, Multinational Enterprises, Related Party Transactions.

<sup>a</sup> PhD. en Economía. Profesor de planta en la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Anáhuac-México. Correo electrónico: [luis.landaf@anahuac.mx](mailto:luis.landaf@anahuac.mx). ORCID: 0000-0002-0932-7734

## Introducción

Este artículo está dirigido al contribuyente y a funcionarios de administraciones tributarias que participan en auditorías en materia de precios de transferencia. La esencia de este tema es la comparación de los precios o resultados de operaciones entre partes relacionadas con aquellos pactados entre partes independientes, para verificar si se cumple con el principio de plena competencia. En ocasiones, los ejercicios de comparabilidad son especialmente difíciles, por lo que los métodos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) deben complementarse o sustituirse por técnicas de valuación económica. Cuando esto sucede, tanto el contribuyente como la autoridad fiscal deben estar preparados para defender sus posiciones durante los exámenes de auditoría en los que cualquier debilidad se traducirá en un crédito fiscal para el primero o una pérdida de ingresos para el segundo. El dictamen final dependerá de la solidez de los argumentos presentados por cada una de las partes.

En el contexto de una auditoría fiscal y con el objetivo de proveer de argumentos de referencia para ambas partes, este artículo presenta un caso particularmente difícil en materia de precios de transferencia aplicados: enajenación de acciones cuando el precio *arm's length* se determina con un enfoque híbrido que combina el método del precio comparable no controlado, a través de la tasa de descuento, con el valor presente de ingresos futuros. Como escuela para el lector que participa en auditorías fiscales reales, se exponen los argumentos del contribuyente y de la autoridad fiscal, así como los planteamientos metodológicos de cada uno para defender sus posiciones. La operación auditada se llevará a cabo en México, por lo que será necesario hacer referencia frecuente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana (LISR) (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2013), en congruencia con lo establecido en las directrices de la OCDE (2022).

En la primera parte de este artículo, se presenta el marco conceptual y metodológico. En la segunda, los supuestos detrás de la operación auditada. En la tercera, la descripción del caso a ser auditado. En la cuarta, la documentación comprobatoria con la cual el contribuyente buscó demostrar que el precio de venta de las acciones cumplía con el principio de *arm's length*. En la quinta, la auditoría practicada a la operación. Finalmente, se exponen las conclusiones.

## Marco conceptual y metodológico<sup>1</sup>

Las directrices de la OCDE (2022) en sus capítulos VI y IX abren la posibilidad para el uso de técnicas de valuación económica como complemento a los cinco métodos propuestos por la misma entidad para determinar el precio *arm's length*.<sup>2</sup> Esta recomendación se dirige específicamente a los activos intangibles por su difícil identificación, cuantificación y comparabilidad. Esta última característica es detonante puesto que los cinco métodos pueden ser inoperantes, ya que se basan en la existencia de bienes u operaciones comparables. Al no existir este tipo de operaciones, la aplicación de una técnica de valuación basada en el valor presente de ingresos futuros es lo más recomendable (OCDE, 2022).<sup>3</sup> Al usar esta técnica, la comparabilidad se lleva a cabo al cotejar las estimaciones independientes que realizan ambos participantes de la transacción. En el caso de una auditoría fiscal, el precio *arm's length* sería algún punto intermedio dentro del rango determinado por el contribuyente (límite inferior) y por la autoridad fiscal (límite superior). El resultado final sería tan simple como un promedio aritmético entre ambas valuaciones (OCDE, 2022).

Para el caso de la enajenación de acciones de empresas privadas, el problema de comparabilidad es tan oneroso como aquel de los activos intangibles. Por eso, el uso del valor presente de ingresos futuros también se convierte en una alternativa viable.<sup>4</sup> Las recomendaciones para la construcción

<sup>1</sup> Este artículo presupone conocimientos previos en materia de precios de transferencia, por lo que no presenta ni define los conceptos básicos del tema.

<sup>2</sup> Los métodos son: (1) precio libre comparable; (2) precio de reventa; (3) costo incrementado; (4) margen neto operacional, y (5) distribución del resultado (OCDE, 2022).

<sup>3</sup> La Comisión Europea (CE, 2016) adopta una posición más flexible en cuanto a las diferentes técnicas de valuación aplicables para valorar los precios de transferencia: (1) método de ingresos; (2) método de enfoque de mercado en donde se comparan múltiplos, y (3) método de costos en donde el valor del intangible es calculado con base a sus costos.

<sup>4</sup> Antes de considerar esta alternativa, el contribuyente y la autoridad fiscal podrían recurrir inicialmente al enfoque de valuación a través de múltiplos de empresas públicas en el contexto del precio comparable no controlado. Introducir elementos de comparabilidad utilizando este enfoque no resulta difícil siempre y cuando exista información de fuentes públicas con cierto grado de aceptación por parte de la autoridad fiscal y del contribuyente. Sin embargo, las empresas cuya información financiera es pública, generalmente son de gran tamaño y cotizan en alguna bolsa de valores. Si la empresa privada cuyas acciones se pretenden enajenar a una parte relacionada no alcanza el tamaño ni cuenta con los requisitos para listarse en bolsa, ¿es comparable con aquellas que sí cotizan? La respuesta estaría sujeta a la interpretación de las partes interesadas o a la de un juez en caso de juicio. También es necesario aclarar que las directrices restringen su aplicación solamente al cálculo del precio *arm's length* de activos intangibles.

del flujo de ingresos están extensamente documentadas en las directrices de la OCDE (2022) y resultan de particular interés aquellas aplicables a la tasa de descuento. En los párrafos 6170 y 6171 se establece que esta constituye un elemento crítico del modelo de valuación. Al hablar de precios de transferencia, no existe una tasa de descuento que pueda servir para todos los casos. Por ejemplo, en los párrafos 6171 y 6172 se establece que ni el contribuyente ni la autoridad fiscal deben suponer que una tasa de descuento basada en el promedio de los costos de capital y deuda de la empresa (WACC), debe usarse en todos los casos. Esto abre la posibilidad para que dicha tasa pueda calcularse con metodologías alternativas.

La Comisión Europea (CE, 2016; 2017) también hace las siguientes dos recomendaciones aplicables a cualquier tasa de descuento:

- Se debe verificar que refleje el riesgo asociado con el flujo de caja esperado y que el nivel de riesgo que se asume en el ejercicio de evaluación sea consistente con el del sector en el que se opera.
- La tasa de descuento depende de las condiciones de mercado del lugar en donde se realiza la evaluación. Esto es especialmente cierto si se asume una tasa de interés libre de riesgo y un premio al riesgo que se aplica en la tasa de descuento. Las diferencias en los mercados de capitales tienen que tomarse en cuenta al calcular dicha tasa.

## Metodología mixta

La discusión anterior sugiere que la aplicación de los métodos de la OCDE o del modelo de valuación económica son alternativas mutuamente excluyentes. De hecho, así se deja entrever en las directrices. No obstante, también se abre la posibilidad de aplicar un enfoque mixto que permite que la valuación económica pueda utilizarse *como parte* de alguno de los cinco métodos, sin establecer la forma de vincular ambos enfoques (OCDE, 2022). Establecer un vínculo entre ambos es, en gran medida, una decisión subjetiva tanto del contribuyente como de la autoridad fiscal (CE, 2016).

Frente a este abanico de posibilidades para vincular ambos enfoques, en este artículo se propone combinar elementos del método de precio comparable no controlado con elementos del modelo de valor presente de ingresos futuros, estableciendo como vínculo entre ambos la tasa de descuento que representa la puerta de entrada para el análisis de comparabilidad.

Este enfoque novedoso permitirá transformar un modelo de valor presente estrictamente financiero a un estudio de carácter fiscal en el que se busca la tasa de descuento *arm's length* en un contexto de precios de transferencia.

## Supuestos

Los Oficios de Observaciones que prepara la autoridad fiscal en respuesta a la documentación comprobatoria presentada por el contribuyente son documentos, en ocasiones de cientos de páginas, con impecable destreza y detalle sobre todos los aspectos de las operaciones realizadas en los que intervienen expertos en contabilidad, economía y derecho. Este artículo no pretende ser uno de ellos, sino que *supone sin conceder* que todos los supuestos adoptados por el contribuyente, con excepción de aquellos relacionados con la tasa de descuento, son aceptables;<sup>5</sup> así que no se hace referencia a estos a lo largo de la simulación.

Por consiguiente, el examen de auditoría se limita a la revisión de la tasa de descuento *arm's length* contra la cual es comparada la tasa de descuento calculada por el contribuyente. Mas específicamente:

- a. Con respecto al flujo de caja, el contribuyente hace supuestos específicos sobre el comportamiento de los ingresos y egresos. En la documentación comprobatoria debe explicar el razonamiento para defender cada uno de ellos. Cualquier modificación propuesta por la autoridad fiscal nace con una desventaja, puesto que el contribuyente tiene mejor información que la autoridad para proyectar el flujo de ingresos. Por eso, modificaciones propuestas por parte de la autoridad fiscal pueden ser fácilmente desechadas al momento de un juicio. Por ende, en este artículo, la autoridad fiscal supone sin conceder que los supuestos son aceptables.

---

<sup>5</sup> Observe la relevancia de las palabras *se supone sin conceder*. Estas forman parte del vocabulario preferido de las autoridades fiscales y lo que quieren decir es: "vamos a utilizar la misma información que presenta el contribuyente y a darle la misma interpretación, sin que esto implique que ni la información ni su interpretación sean las correctas". La autoridad fiscal siempre utilizará al máximo la información proporcionada por el contribuyente para minimizar desencuentros posteriores, incluso frente a un juez.

- b. En lo relativo al valor terminal, el contribuyente lo omite en el último año de los ingresos proyectados. En un estudio fiscal, el valor terminal siempre deberá ser incluido. No obstante, la autoridad fiscal pasará por alto esta omisión puesto que generará controversia sobre la metodología de estimación. Esta discusión desvía la atención del punto focal de la auditoría que es el análisis de comparabilidad.<sup>6</sup>
- c. Sobre las etapas en el análisis de comparabilidad, conforme a lo establecido en el capítulo III de las directrices de la OCDE (2022), la cuarta y última etapa del análisis de comparabilidad requiere de la comparación entre el precio o el resultado de la operación controlada (entre partes relacionadas) con aquellos de operaciones no controladas (entre partes independientes). Sin embargo, antes de esta cuarta etapa, se deben llevar a cabo las primeras tres: (1) identificar plenamente la transacción entre partes relacionadas sujeta a evaluación; (2) reconocer las condiciones bajo las cuales se llevó a cabo, y (3) determinar si partes independientes realizarían una operación similar en condiciones similares. Como en el caso de la operación auditada, en este artículo se presupone el cumplimiento de estas tres etapas anteriores que permiten ir directamente a la cuarta y última en el análisis de comparabilidad.
- d. Frente al país y año en que se realiza la auditoría, se seleccionaron de manera aleatoria México y 2021, respectivamente.<sup>7</sup> Por lo tanto, al hacer referencia a la normatividad fiscal, se mencionará la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), vigente en este país en el año indicado (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2013).

## Presentación del caso<sup>8</sup>

Consideremos el caso hipotético de una empresa norteamericana: United States Copper Inc. (USCO), fabricante y distribuidora de productos

<sup>6</sup> No obstante, en auditorías reales, la autoridad fiscal siempre requerirá que el valor terminal forme parte del flujo de ingresos, puesto que aumenta los ingresos acumulables y, por ende, la base gravable.

<sup>7</sup> Puede elegirse cualquier país o año sin que el análisis de la operación auditada se vea afectado.

<sup>8</sup> Las empresas y los datos utilizados son hipotéticos. Cualquier semejanza con la realidad es mera coincidencia.

manufacturados de cobre, la cual decide ampliar su presencia en México. Para eso, adquiere una empresa ya establecida en ese país llamada Mexicana de Cobre S.A. (MEXCO). La especialidad de MEXCO es la fabricación de componentes eléctricos de cobre para la industria automotriz en México y Brasil. Esta empresa cuenta con ventas anuales equivalentes a 500 000 000 USD y está en el grupo de grandes contribuyentes bajo las leyes fiscales mexicanas.<sup>9</sup>

Como parte de la estrategia corporativa, USCO desincorpora aquellos activos de MEXCO que no son estrictamente propios de su línea principal de negocios (industria del cobre). Entre ellos, se encuentra la totalidad de las acciones comunes de una empresa de procesamiento de carbón llamada Colombia-Carbón S.A. (COCA), con domicilio fiscal en Bogotá, Colombia, cuya línea principal de negocio es la preparación de la piedra en bruto del carbón (industria del carbón), es decir, una vez extraído el producto de las minas, COCA se dedica a procesar la piedra en bruto para eliminar las impurezas y prepararlo para su utilización. Una vez terminado este proceso, el producto es transportado a su destino final.<sup>10</sup>

USCO cuenta con una subsidiaria dentro del mismo grupo corporativo llamada US Copper International Acquisitions (USCOIA), que es el ente concentrador de sus inversiones en empresas con líneas de negocio diferentes a la del cobre (mineras o no mineras). Por ende, la estrategia de desincorporación de las acciones de COCA, propiedad de MEXCO, consiste en la enajenación de estas a su parte relacionada, USCOIA. Esta operación, que fue realizada el 10 de marzo de 2021, se trató de una transacción entre partes relacionadas, ubicándose ambas en lo establecido en el quinto párrafo del artículo 179 de la LISR, vigente en 2021, que señala:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo

<sup>9</sup> Las palabras "MEXCO" y "el contribuyente" se utilizarán indistintamente a lo largo del texto.

<sup>10</sup> La propiedad de estas acciones por parte de MEXCO corresponde a un pago en especie por un préstamo otorgado a la empresa colombiana que fue repagado con acciones de la compañía.

se consideren partes relacionadas de dicho integrante. (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2013, s.p.)

La autoridad fiscal realizará una auditoría al contribuyente MEXCO por concepto de ingresos acumulables por la enajenación de acciones de la empresa de su propiedad (COCA) a su parte relacionada, USCOIA. El monto de los ingresos acumulables debe ser similar a aquel que se hubiera generado si la transacción fuera realizada por partes independientes en situaciones similares.

## Documentación comprobatoria

Para demostrar que el valor de las acciones enajenadas de la empresa COCA, que no cotiza en bolsa, se apega al principio de plena competencia establecido por la normatividad fiscal vigente en materia de precios de transferencia, el contribuyente utilizó el método de flujo de fondos descontados que se basa en la aplicación de la siguiente fórmula:

$$VP = \sum_{t=0}^n \frac{F_t}{(1+R)^t} [1]$$

En donde

- VP = Valor Presente
- $F_t$  = Valor de los flujos netos en períodos adelantados
- $(1 + R)^t$  = Tasa de descuento

Como justificación, el contribuyente resaltó que este procedimiento era permitido, conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 179 de la LISR vigente en 2021 (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2013, s.p.):

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre estas 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 dichas diferencias, estas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta

los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes:

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.<sup>11</sup>

El resultado final del ejercicio de valuación económica se presenta en la Tabla 1.

**Tabla 1.** COCA: valor presente de los flujos de efectivo para el periodo 2021-2030 (en millones de dólares)

Año	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Ventas	2230	2330	2435	2545	2659	2779	2904	3035	3171	3314
Costo de ventas	2010	2090	2184	2283	2385	2493	2605	2722	2845	2973
Depreciación	80	82	85	87	90	93	96	98	101	104
Gastos operativos	49	51	53	55	57	59	62	64	67	70
Otros gastos de operación	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Utilidad operativa	91	107	113	120	127	134	142	150	158	167
Depreciación y amortización	100	105	110	116	122	128	134	141	148	152
Gasto por intereses	90	93	95	98	101	104	107	111	112	120
Flujo bruto	101	119	128	137	147	157	168	180	194	199
Impuestos	30	36	38	41	44	47	50	54	58	60
Flujo operativo	71	83	89	96	103	110	118	126	136	139
Gasto por inversiones en capital	20	22	21	22	23	24	24	25	26	27
Cambios en el capital de trabajo	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Flujo libre	35,77	46,68	53,09	58,83	65,18	71,38	78,42	85,73	94,65	97,45

Nota: Valor presente = 458000000 USD. Valor presente = 458 USD x 20,26 pesos/dólar vigente el día de la valuación (10/03/2021) = 9279000 millones de pesos mexicanos. Tasa de descuento utilizada = 6,94%

Fuente: documentación comprobatoria presentada por el contribuyente.

<sup>11</sup> Subrayado añadido.

El contribuyente presentó los siguientes argumentos de respaldo para demostrar que el precio de venta de las acciones, de 9 279 000 millones de pesos mexicanos cumplía con los criterios de equivalencia de una operación pactada entre partes independientes en situaciones similares.

Con respecto al periodo de las proyecciones, el contribuyente proyectó el flujo de efectivo libre de COCA por un período de 10 años (2021 a 2030).<sup>12</sup> Para defender este punto, citó a Pratt *et al.* (2000), quienes afirmaron que, cuando se realizan proyecciones financieras considerando un período finito y determinado de tiempo, es razonable que corresponda con un ciclo de negocio o con un lapso que oscilaría entre tres y 10 años. Los autores también sostuvieron que el uso de un período de 10 años de información financiera proyectada es razonable al momento de hacer la valuación financiera de una compañía si se cumplen algunas de las siguientes características:

- La compañía a valorar se encuentra en una etapa de madurez y presenta un crecimiento estable.
- Opera en una industria con barreras de entrada considerablemente altas.
- Opera en una industria con competidores en posiciones dominantes.

Dado que COCA cumple con las tres características anteriores, el contribuyente consideró que era razonable, desde un punto de vista económico, utilizar un período de 10 años en la proyección financiera realizada en la valuación de acciones.

En lo relativo a la tasa de descuento ( $1 + R$ ), la valuación económica requiere de un cálculo confiable de esta. Por eso, el contribuyente expresó que usó el *Capital Asset Pricing Model* (CAPM), método ampliamente aceptado para su cálculo, que estima el retorno esperado de una inversión como función del riesgo no diversificable y su relación con el retorno esperado y el riesgo sistémico (Beta), con la finalidad de mostrar cómo el mercado debe

<sup>12</sup> El contribuyente mencionó que se efectuó un análisis por 10 años, ya que, de acuerdo con entrevistas realizadas a funcionarios de la compañía, se consideró que este período reflejaría la habilidad de la empresa para mantener el negocio sin realizar cambios significativos en la inversión. Dado que la operación de enajenación de acciones se llevó a cabo en mayo de 2021 fue necesario proyectar este año.

estimar el precio de un activo individual en relación con la clase a la que pertenece.<sup>13</sup> La relación que describe el CAPM es:

$$R = R_f + (\beta * R_p) [2]$$

En donde

- $R_p = R_m - R_f$  representa la prima de riesgo, es decir, la diferencia entre el premio de invertir en un mercado incierto de renta variable y las inversiones en instrumentos de mercado de dinero libres de riesgo.
- $R_f$  es la tasa libre de riesgo.
- $R_m$  es la rentabilidad del mercado de renta variable (medida en tasa de rendimiento).
- Beta ( $\beta$ ) es un parámetro que mide la sensibilidad de la empresa o industria al riesgo de mercado.

Como puede observarse, el cálculo de la tasa de descuento con base en el CAPM requiere de información sobre los rendimientos libres de riesgo ( $R_f$ ), los rendimientos del mercado de renta variable ( $R_m$ ) y el parámetro (Beta).

Como primera aproximación, el contribuyente señaló que se podía *evitar el sufrimiento* de buscar los rendimientos ( $R_f$ ) y ( $R_m$ ) y la Beta de la industria o las Betas de compañías comparables al recurrir a una tasa de descuento ya calculada, específicamente para empresas que formaban parte de las clasificaciones Standard Industrial Classification (SIC), comparables con la actividad de COCA. Esta tasa de descuento, llamada costo del capital accionario, se puede obtener de forma directa de la página web del profesor de la Escuela de Negocios de la Universidad de Nueva York, Aswath Damodaran, que es gratuita, de libre acceso y confiable (Damodaran, 2024).

Allí se pone a disposición una base de datos con información útil para ejercicios de valuación, entre los cuales se encuentra el costo del capital accionario histórico y actual para diferentes industrias. Esta fue la fuente de la que se obtuvo directamente el costo del capital accionario como un dato dado (un parámetro), con lo que se evitó la tarea de calcular los elementos individuales que lo componían.

<sup>13</sup> Puede consultarse una descripción clara de este enfoque para el cálculo de la tasa de descuento en "Modelo de valoración de activos financieros" (s.f.).

Con base en esta información, ampliamente utilizada y respetada por usuarios académicos, financieros y de administraciones tributarias, el costo del capital accionario fue de 6,94 %, el cual se usó para estimar el valor de las acciones emitidas por COCA.<sup>14</sup> Dicha tasa de descuento se obtuvo mediante el cálculo de un promedio simple del costo de capital accionario aplicable a empresas que formaban parte de los códigos SIC de *Metals and Mining*, así como para las que se encontraban en una segunda clasificación llamada *Coal and Related Energy*.

La información para el año 2021, que representa el ejercicio bajo revisión, se muestra en la Tabla 2.

**Tabla 2.** Tasa de descuento – costo del capital accionario (2021)

Nombre de la industria	Costo del capital accionario
Metals & Mining (Div.)	8,48%
Coal and Related Energy	5,39%
Promedio <sup>15</sup>	6,94%

Fuente: Damodaran (2024).

Para complementar lo anterior, el contribuyente expresó que, en la página del profesor Damodaran (2024, s.p.), se encontraba la definición del costo del capital accionario o *cost of equity*, que es la siguiente:

Costo del Capital Accionario o Cost of Equity es una aplicación específica del CAPM y es igual a  $R = (Tasa\ libre\ de\ riesgo\ R_f + Beta * la\ prima\ de\ riesgo)$ . El costo se calcula con base en un número determinado de empresas en el sector con una Beta diferente para cada una de ellas. Esta tasa representa el rendimiento que accionistas interesados en adquirir participación en una compañía esperan obtener al adquirir las acciones de la empresa.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Se recuerda que la actividad principal de la empresa COCA era la preparación de la piedra en bruto del carbón.

<sup>15</sup> Para simplificar la exposición, el promedio se encuentra redondeado a dos decimales. En auditorías reales, es común que el redondeo se de entre tres y cuatro decimales.

<sup>16</sup> Traducción del autor.

Una vez seleccionada la tasa de descuento de 6,94 %, el contribuyente hizo un fuerte énfasis en lo siguiente:

Las estimaciones del costo del capital accionario que se presentan en el cuadro anterior, se realizan utilizando un número muy grande de empresas que operan en la misma industria, por lo que el uso de esta variable, de esta fuente específica, introduce el elemento de comparabilidad más completo y confiable que una fuente de información pública puede ofrecer y que requiere la normatividad en materia de precios de transferencia contenida en la LISR.<sup>17</sup>

Aunque emplear una tasa de descuento que utilizarían todas las demás empresas similares e independientes parecería suficiente, la normatividad mexicana también requiere el cumplimiento del segundo párrafo del artículo 180 de la LISR, en donde se establece que es necesario obtener un rango de precios que se determinará mediante métodos estadísticos y que el precio o precios pactados deberán encontrarse dentro del rango para considerarse como pactados entre partes independientes:

Se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación del método intercuartil establecido en el Reglamento de esta Ley. (...) Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2013, s.p.)

Con el propósito de dar cumplimiento a lo citado en el párrafo anterior, es decir, demostrar que la tasa de 6,94 % se encontraba dentro del rango de tasas que utilizarían partes independientes, el contribuyente presentó una segunda estimación del costo del capital accionario (*cost of equity*), la cual

<sup>17</sup> El razonamiento expuesto por el contribuyente podría ser confuso puesto que no existe el ejercicio de comparabilidad entre alguna tasa de descuento calculada por el contribuyente y aquella que presenta Aswath Damodaran. Sin embargo, la tasas para los sectores *Metals & Mining* y *Coal and Related Energy* efectivamente incorporan una gran cantidad de información de empresas independientes con actividades similares a COCA. El objetivo de estas es su uso específico en ejercicios de valuación de empresas que forman parte de esos sectores. Por este motivo, se podrían considerar tasas de descuento *arm's length*.

era más detallada, ya que involucró la búsqueda de la información sobre los rendimientos ( $R_f$ ) y ( $R_m$ ), así como el cálculo de las Betas ( $\beta$ ) para empresas comparables, y consolidó esta información en la fórmula del CAPM.<sup>18</sup>

Para el cálculo del rango intercuartil, el contribuyente retomó el CAPM descrito anteriormente:

$$R = R_f + (\beta * R_p) [2]$$

A su vez, utilizó las siguientes series estadísticas:

- $R_f$  = la tasa libre de riesgo que determinó, para este segundo esfuerzo, tomando el promedio del rendimiento mensual ofrecido por los Certificados de la Tesorería de la Federación (CETES) a 28 días en subasta primaria de enero de 2019 a mayo de 2021.
- $R_p$  = prima por riesgo, es decir, la compensación por tomar la inversión. Se calculó con la fórmula  $R_p = R_m - R_f$ , donde  $R_m$  es el rendimiento del mercado de renta variable. En este caso, el contribuyente usó el rendimiento mensual que ofreció el Índice de Precios y Cotizaciones en México (IPC) de enero 2019 a mayo 2021. A este rendimiento se le restó el promedio mensual de la tasa CETES a 28 días por el período antes mencionado. Cabe señalar que, aunque conceptualmente el valor de  $R_p$  siempre es positivo, en la realidad, en el corto plazo, puede ser negativo.
- ( $\beta$ ) = la Beta de una empresa, la cual describe la respuesta de su acción ante cambios en el portafolio de mercado y representa la puerta de entrada para el ejercicio de comparabilidad. Es importante tener presente que se trata de una Beta no apalancada (*raw Beta*), es decir, que supone que una empresa no tiene deuda en su estructura de capital y, por lo tanto, no se incorpora el riesgo financiero. Sin embargo, dado que la empresa COCA contaba con pasivos bancarios de corto y mediano plazo en su balance financiero, fue necesario calcular el *adjusted Beta* que, según Bloomberg, se puede calcular como:

$$\text{Adjusted Beta} = (\text{Raw Beta} * 2/3) + (1/3) [3]$$

<sup>18</sup> Observen cómo el contribuyente *no se pudo zafar* de calcular (obtener) los componentes de la tasa de descuento que era su propósito inicial.

Al aplicar este criterio, el valor absoluto de Beta será mayor y, por ende, en valor presente será menor.<sup>19</sup> Nuevamente, esto es debido a la incorporación de la deuda como parte de la tasa de descuento aplicada.

El contribuyente señaló que la puerta de entrada de la comparabilidad que requería la normatividad establecida en la LISR, en materia de precios de transferencia, era el parámetro Beta ( $\beta$ ) de las compañías comparables a COCA. Con la finalidad de recabar la información para el cálculo del parámetro Beta ( $\beta$ ), a fin de disponer de todos los elementos necesarios para calcular el costo del capital accionario, se procedió a realizar un proceso de búsqueda de empresas comparables utilizando la base de datos Standard & Poor's (Compustat).<sup>20</sup>

El conjunto de empresas comparables incluyó a todas las compañías del mundo que reportaron como sus actividades principales las mencionadas en los siguientes códigos SIC:

- 1211 Extracción de hulla y lignito (carbón y bituminosos)
- 1213 Servicios de minería de lignitos y hulla
- 1481 Servicios para la minería no metálica
- 1499 Diversos minerales no metálicos
- 3299 Productos minerales no metálicos

Esta búsqueda generó un total de 28 resultados. Posteriormente, se aplicó una serie de filtros cuantitativos con el objeto de eliminar compañías no comparables con COCA por su operación de negocio. Los criterios seguidos para cada filtro, así como sus resultados, se describen a continuación:<sup>21</sup>

<sup>19</sup> <https://www.lib.uwo.ca/business/betasbydatabasebloombergdefinitionofbeta.html>

<sup>20</sup> La base de datos de Compustat provee información financiera (estado de situación financiera-balance general, estado de resultados y flujos de efectivo) de más de 10 000 empresas públicas activas e inactivas por períodos de más de 10 años. Su fuente principal de información son los reportes anuales 10-K y los reportes trimestrales 10-Q que se encuentran disponibles en la página electrónica de la Securities and Exchange Commission. La información contable que se presenta en Compustat difiere ligeramente de la presentada en los reportes 10-K y 10-Q, ya que se realizan ajustes a aquella para permitir comparaciones históricas que, en ocasiones, es imposible efectuar debido a cambios metodológicos, operaciones que ya no se realizan, etc. La información puede sustraerse bajo diferentes criterios de clasificación y se puede bajar la a hojas de cálculo para el análisis y uso de la misma por parte del usuario final. Esta indica que en 2010 más de 30 000 empresas se encontraban suscritas al servicio. Para más información, ver: <https://www.sec.gov/edgar/searchedgar/companysearch.html>

<sup>21</sup> Los párrafos 3.40-3.46 de la versión 2022 de las guías de la OCDE establecen los criterios de selección (eliminación) de comparables, algunos de los cuales se retoman como los tres filtros que se presentan arriba.

- a. El primer filtro consistió en asegurar que las compañías tuvieran información financiera suficiente —mensual histórica— para el período 2019-2021 para el cálculo de las Betas ( $\beta$ ). Con este filtro resultaron eliminadas nueve empresas.
- b. En el segundo filtro se eliminaron aquellas que reportaron una proporción de investigación y desarrollo sobre ventas netas mayor a 3 %, esto porque COCA no realizaba actividades de este tipo en su operación. Con este filtro se eliminaron tres empresas.
- c. En el tercero se eliminaron aquellas que tuvieran pérdidas recurrentes, es decir, en más de un ejercicio durante los tres años del período analizado. Se partió de la premisa de que una empresa comparable no debía ser rechazada solo por haber incurrido en pérdidas en un ejercicio, toda vez que la obtención de utilidad o pérdidas era una condición que reflejaba la actividad normal de un negocio. Con este filtro se eliminaron dos empresas.

Las 14 empresas que pasaron los filtros cuantitativos fueron analizadas cualitativamente. Los filtros cualitativos implicaron el estudio de las descripciones de negocio contenidas tanto en la base de datos como en las formas 10-K reportadas a la SEC, para asegurarse de que sus actividades fueran comparables con las de COCA. Con la aplicación de estos, fueron eliminadas siete empresas debido a que no realizaban negocios similares o a que, a pesar de tener negocios parecidos, realizaban actividades que COCA no.

La Tabla 3 resume el proceso de selección de compañías comparables.

Total de resultados		28
Datos financieros insuficientes	9	19
Investigación y desarrollo sobre ventas mayor a 3%	3	16
Pérdidas operacionales recurrentes	2	14
Filtros cuantitativos usando Compustat y formas 10-K		
Negocios de diferente giro o sobrediversificados	7	7

Fuente: estudio precios de transferencia MEXCO.

Las siete empresas que pasaron los filtros cuantitativos y cualitativos realizaban actividades que eran consideradas comparables con COCA. Se enuncian a continuación:

1. Minera Carbonífera del Noroeste, S.A. de C.V. – México
2. Kridhan Coal Limited – Paquistán
3. Dongu Coal Co., LTD – Corea del Sur
4. Southern Coal Berhard – Malasia
5. Quintain Coal Co., LTD – Taiwán
6. A.M. Castle & Co. – EUA
7. Metal Coal Processing, Inc. – Canadá

Considerando este esfuerzo del contribuyente por presentar evidencia adicional de que el costo del capital –que se obtuvo de la base de datos de Aswath Damodaran– efectivamente podía insertarse dentro de un rango intercuartil, se procedió a calcular el coeficiente Beta ( $\beta$ ) a través de un modelo simple de regresión lineal (Gujarati, 2002):

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i \quad [4]$$

En donde

$Y_i$  = Rendimiento de las acciones de la compañía  $i$

$X_i$  = Rendimiento de un índice accionario

$\beta_1$  = Raw Beta

Al realizar el cálculo de la regresión antes mencionada, se obtuvo un estimador para la pendiente, el cual representa la *Raw Beta* de la compañía en cuestión. Posteriormente, se multiplicó el estimador de la pendiente por  $2/3$  y se debió sumar  $1/3$  a dicho resultado, obteniendo así la *Adjusted Beta*, conforme a la metodología utilizada por Bloomberg.<sup>22</sup>

Para efectos de la estimación de la Beta de las siete compañías consideradas comparables con COCA, se utilizó información mensual del índice S&P 500 y de los precios de las acciones expresadas en dólares americanos, con lo que se realizó el cálculo de la Beta ( $\beta$ ) para cada una de estas.<sup>23</sup> Una vez obtenidas las Betas, el contribuyente procedió a combinarlas con la tasa

<sup>22</sup> [www.lib.uwo.ca/business/betasbydatabasebloombergdefinitionofbeta.html](http://www.lib.uwo.ca/business/betasbydatabasebloombergdefinitionofbeta.html)

<sup>23</sup> Información promedio mensual de ambas, la variable dependiente y la variable independiente, desde enero de 2019 a mayo de 2021 para un total de 29 observaciones.

libre de riesgo y la prima de riesgo, conforme a lo establecido por el CAPM, para obtener la tasa de descuento deseada.<sup>24</sup>

La Tabla 4 muestra el CAPM de las compañías comparables con COCA durante el ejercicio fiscal de 2021.

**Tabla 4. Cálculo CAPM de las compañías comparables**

Compañía comparable	Rf*	Beta	Rp**	Ke
Minera Carbonífera del Noroeste – México	4,00%	1,004	2,80%	6,80%
Kridhan Coal Limited – Paquistán		0,345		4,97%
Dongou Coal Co. LTD – Corea del Sur		0,965		6,70%
Southern Coal Co. LTD – Malasia		0,595		5,67%
Quintain Coal Co. LTD – Taiwán		0,675		5,89%
A.M. Castle & Co. – USA		0,673		5,88%
Metal Manufacturing Inc.		1,101		7,08%
<b>Rango intercuartil</b>				
Límite inferior				5,89%
Mediana				6,70%
Límite superior				6,95%

Nota: \* Se consideró como tasa libre de riesgo la tasa de Cetes a 28 días correspondiente al mes de mayo de 2021. \*\* Se consideró como prima de riesgo el promedio entre la diferencia del IPC y Cetes a 28 días de enero de 2019 a mayo de 2021.

Fuente: elaboración propia.

Con base en este ejercicio, el contribuyente afirmó que se daba cabal cumplimiento a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 180 de la LISR Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2013) y demostró que la tasa de descuento, obtenida directamente de la base de datos del profesor Aswath Damodaran (6,94 %), podría ser utilizada por partes independientes para la valuación de acciones de una empresa que no cotizara en bolsa, ya que la misma se encontraba dentro del rango intercuartil.

Finalmente, la documentación comprobatoria se cerró con la frase de oro: “Con esto se demuestra que la tasa de descuento utilizada en el ejercicio de valuación cumple con el principio de *arm’s length*”.

<sup>24</sup> Como se mencionó anteriormente, el contribuyente consideró como tasa libre de riesgo la tasa de Cetes a 28 días correspondiente al mes de mayo de 2021, y como prima de riesgo el promedio entre la diferencia del IPC y Cetes a 28 días de enero de 2019 a mayo de 2021.

## Auditoría

La autoridad fiscal determinó que era necesario investigar la operación de enajenación de acciones, realizada en 2021, de la empresa COCA, propiedad de MEXCO, a su parte relacionada, USCOIA, ya que esta reportó una pérdida fiscal considerable.<sup>25</sup> Por ende, la autoridad fiscal procedió a una revisión exhaustiva de la documentación comprobatoria que fue descrita en el apartado anterior. Los puntos centrales de revisión de la auditoría fueron los siguientes:<sup>26</sup>

- El primero con respecto al método de valuación para el que utilizó el enfoque de flujo de caja descontado.
- El segundo asociado al cálculo de la tasa de descuento en donde la comparabilidad estuvo asociada, en primera instancia, con el valor completo de la tasa de descuento, tomada como un parámetro de la base de datos de Aswath Damodaran (2024), y en segunda instancia, la Beta ( $\beta$ ), que forma parte de la tasa de descuento y que, al combinarse con la tasa libre de riesgo ( $R_f$ ) y la prima por riesgo de mercado ( $R_p$ ), permite el cálculo manual de la tasa de descuento y, a partir de aquí, el rango intercuartil.
- El tercero relativo al período de las proyecciones.

En los casos en que la autoridad fiscal mexicana realiza observaciones a la documentación de comprobación entregada por el contribuyente, generalmente empieza con un párrafo de este estilo:<sup>27</sup>

Cuando se utilice la frase “precios de transferencia” se entenderá que se refiere a la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero o residentes en México, como lo hubieran hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables, tal como lo

<sup>25</sup> En este ejemplo el costo fiscal se está considerando como fijo, por lo que la autoridad fiscal atribuye la pérdida fiscal a una subestimación de los ingresos acumulables resultado de la operación.

<sup>26</sup> En las auditorías que practica la autoridad fiscal se revisa la totalidad de las operaciones con partes relacionadas para efectos del pago del ISR y no solamente aquellas que levantaron sospecha.

<sup>27</sup> En esta sección se seguirá haciendo referencia a la LISR de 2021 que representa el ejercicio bajo auditoría.

señalan, respectivamente, los artículos 76, primer párrafo, fracciones IX y XII, 179, primero y segundo párrafo, en relación con la aplicación de alguno de los métodos contenidos en el artículo 180, primer párrafo, de la LISR vigente en 2021.

Ahora veamos cómo reaccionó la autoridad fiscal a cada uno de los supuestos utilizados por el contribuyente. Con respecto al método de valuación basado en el enfoque de ingresos, la autoridad fiscal no tuvo inconveniente en cuanto a su uso como herramienta de valuación de la empresa COCA. Sobre el periodo de proyecciones, esta autoridad fiscal supuso sin conceder que dicho período del flujo libre de 10 años era permitido. En lo relativo a la tasa de descuento, el contribuyente manifestó que la mejor forma de aproximar la tasa de descuento utilizada en el modelo del flujo de caja descontado era a través de un análisis basado en el CAPM, considerando las siguientes empresas comparables:

1. Minera Carbonífera del Noroeste, S.A. de C.V. – México
2. Kridhan Coal Limited – Paquistán
3. Dongu Coal Co., LTD – Corea del Sur
4. Southern Coal Berhard – Malasia
5. Quintain Coal Co., LTD – Taiwán
6. A.M. Castle & Co. – EUA
7. Metal Coal Processing, Inc. – Canadá

Asimismo, con base en los supuestos presentados en la documentación comprobatoria, la Tabla 5 muestra el rango intercuartil:<sup>28</sup>

<sup>28</sup> Para facilidad de lectura, la Tabla 5 reproduce el contenido de la Tabla 4.

**Tabla 5.** Cálculo del CAPM de las compañías comparables

	Rf*	Beta	Rp*	Ke
Minera Carbonífera del Noroeste – México	4,00%	1,004	2,80%	6,80%
Kridhan Coal Limited – Paquistán		0,345		4,97%
Dongou Coal Co. LTD – Corea del Sur		0,965		6,70%
Southern Coal Co. LTD – Malasia		0,595		5,67%
Quintain Coal Co. LTD – Taiwán		0,675		5,89%
A.M. Castle & Co. – USA		0,673		5,88%
Metalto Manufacturing Inc.		1,101		7,08%
Rango intercuartil				
Límite inferior				5,89%
Mediana				6,70%
Límite superior				6,95%

Nota: \* Se consideró como tasa libre de riesgo la tasa de Cetes a 28 días correspondiente al mes de mayo de 2021. \*\* Se consideró como prima de riesgo el promedio entre la diferencia del IPC y Cetes a 28 días de enero de 2019 a mayo de 2021.

Fuente: elaboración propia.

Sin embargo, los cálculos de la Tabla 5 presentados por el contribuyente MEXCO, quedaron totalmente invalidados por varias razones: se utilizó el CAPM, que es el modelo comúnmente empleado para estimar el costo del capital o, en otras palabras, la rentabilidad que un accionista esperaría obtener por invertir en una empresa. De este análisis, MEXCO concluyó que la tasa de descuento aplicada en su estudio de precios de transferencia (6,94 %) era la adecuada para traer a valor presente los flujos de efectivo esperados, ya que se encontraba dentro del rango intercuartil, que fue resultado del análisis de comparabilidad del costo de capital accionario de la industria de minería y acero.<sup>29</sup>

Como se describe en cualquier libro de texto o página de internet pertinente al tema, el modelo CAPM que, en términos generales supone que el costo de capital es igual a la tasa de retorno esperado de las acciones de la empresa, incluye varios componentes: la tasa libre de riesgo (normalmente se utilizan las obligaciones de deuda emitidas por los Gobiernos al poseer escaso riesgo) y la Beta y la prima por riesgo de mercado (Saldaña *et al*,

<sup>29</sup> Como se comentó, dicha tasa de descuento fue tomada de la página de Aswath Damodaran (2024).

2007). El contribuyente MEXCO consideró en su cálculo como tasa libre de riesgo la de Cetes a 28 días, correspondiente a mayo de 2021, mes en el cual se enajenaron las acciones de COCA a su parte relacionada USCOIA, y como prima por riesgo, el promedio entre la diferencia del IPC y Cetes a 28 días, utilizando información promedio mensual para el período enero de 2019-mayo de 2021.

La problemática del cálculo presentado por el contribuyente radicó en el hecho de que la compañía sujeta a análisis (COCA) se encontraba domiciliada en Bogotá, Colombia y realizaba operaciones principalmente en América del Sur, lo cual resultó inconsistente con utilizar como tasa libre de riesgo los Certificados de la Tesorería del Gobierno de México (Cetes), y como prima por riesgo de mercado el rendimiento del mercado accionario en México, ya que ambas eran tasas e índices mexicanos y formaban parte de un mercado financiero que no era relevante para las operaciones de la compañía sujeta a valuación. Este argumento fue consistente con la recomendación de la Comisión Europea que se cita a continuación:

La tasa de descuento depende de las condiciones del mercado del lugar en donde se realiza la evaluación. Esto es especialmente cierto si se asume una tasa de interés libre de riesgo y un premio al riesgo que se aplica en la tasa de descuento. Las diferencias en los mercados de capitales tienen que tomarse en cuenta al calcular la tasa de descuento. (CE, 2016, s.p.)

Por otro lado, utilizar como comparables a compañías que cotizaban en diversos mercados de capitales (México, Estados Unidos, Paquistán, Corea del Sur, Malasia, Taiwán y Canadá) y tratar de comparar el rendimiento que presentaban en sus respectivos mercados versus el rendimiento del mercado accionario mexicano resultó igualmente en argumentos inconsistentes para los propósitos del análisis propuesto por el contribuyente MEXCO.

En lo que se refiere al coeficiente Beta ( $\beta$ ), que es otro elemento que consideró el CAPM y que el contribuyente MEXCO calculó para el grupo de empresas comparables seleccionado, se encontró lo siguiente: en primera instancia, algunas de las empresas elegidas para el cálculo de las Betas no desarrollaban la misma actividad que COCA. Específicamente, después de una somera lectura de los informes 10-K, se encontró que Minera Carbonífera del Noroeste de México, Kridhan Coal Limited de Paquistán y Dongu Coal Co. Limited de Corea del Sur se dedicaban a actividades de

minería, completamente ajenas a COCA (procesamiento y limpia del carbón). A su vez, esta última no estaba integrada vertical ni horizontalmente.<sup>30</sup>

En segunda instancia, las siete empresas eran de siete países diferentes, lo cual hacía que su operación se llevara a cabo en entornos legales y económicos distintos. Por ejemplo, los mercados en Paquistán, Corea del Sur, Malasia y Taiwán eran completamente irrelevantes para efectos de comparación con la empresa COCA, puesto que esta última solamente comercializaba sus productos en Colombia y Sudamérica.

De lo anterior se desprende que la autoridad fiscal no estuvo en posibilidad de aceptar el cálculo de la Beta ( $\beta$ ) como prueba válida para justificar la tasa de descuento del modelo. Respecto a esto, es necesario citar lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 179 de la LISR, sobre lo que se debe entender como operaciones comparables:

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 280 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos. (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2013, s.p.)<sup>31</sup>

Con respecto a la información utilizada de la base de datos de Aswath Damodaran (2024), esta autoridad fiscal reconoció el amplio uso de la misma y la confiabilidad de las estadísticas. Asimismo, que las tasas de descuento aplicadas por el contribuyente fueron resultado de la incorporación

<sup>30</sup> Dado que ninguna empresa es 100 % comparable con otra, siempre se puede encontrar un número infinito de razones por las cuales las compañías elegidas por el contribuyente como comparables pudieran no serlo. También es posible encontrar un número infinito de razones por las cuales algunas compañías que no fueron elegidas por el contribuyente debieron estar en su muestra de comparables. De aquí se desprende uno de los temas de mayor subjetividad en materia de precios de transferencia: la selección o rechazo de comparables. En este caso, para la autoridad fiscal fue conveniente el rechazo de estas tres empresas como parte de la muestra de comparables. Si no lo fuera, las hubiera dejado intactas y aceptado como comparables. Todos los argumentos de aceptación o rechazo se fundamentaron en el efecto que tuvo cada una de las empresas sobre los cálculos numéricos que determinaron el crédito fiscal.

<sup>31</sup> Cursivas añadidas.

de información de muchas empresas que operaban en el sector, por lo que tenían incorporado el elemento de comparabilidad.<sup>32</sup> No obstante, la empresa COCA, como se hizo notar anteriormente, no realizaba actividades de minería. Por ende, la tasa de descuento aplicable a las empresas dentro de la categoría de *Metals and Mining* no era pertinente para tomar en consideración. Como indicó Damodaran, la minería es una actividad mucho más riesgosa que el procesamiento y limpieza del carbón después de que ha sido extraído del subsuelo y, por ende, es una tasa mucho más alta (8,48 %). La empresa COCA no enfrentaba los riesgos inherentes a la minería.

Por tanto, esta autoridad recomendó el uso del costo de capital accionario del sector *Coal and Related Energy* —en español, carbón y energía relacionada— que fue obtenido de la página web de Aswath Damodaran (2024), pues la actividad principal de la empresa COCA era el rompimiento y limpieza de la piedra del carbón.

De todo lo anterior se desprende que la tasa de descuento que el contribuyente debió utilizar en el cálculo de su valuación de acciones, considerando la misma página web que indicó en su estudio de precios de transferencia, es la que se muestra en la Tabla 6.

**Tabla 6.** Costo del capital accionario

Nombre de la industria	Costo del capital accionario
Coal and Related Energy (Carbón y energía relacionada)	5,39%

Fuente: Damodaran (2024).

Partiendo de que la tasa de descuento de 6,94 % no es la correcta, y que la que sí procedía era la de 5,39 %, la autoridad fiscal recalculó el valor presente de los flujos de efectivo para el período 2021-2030. Los resultados se muestran en la Tabla 7.

<sup>32</sup> Observen cómo este argumento de aceptación de la información del profesor Damodaran se presenta porque es conveniente para la autoridad fiscal. Si no lo fuera, rechazaría por completo esta fuente presentando un argumento opuesto. Esto es perfectamente factible que ocurra en otros casos de auditoría.

**Tabla 7.** Cálculo del valor presente de los flujos de efectivo para el periodo 2021-2030 realizado por la autoridad fiscal (en millones de dólares)

Año	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Ventas	2230	2330	2435	2545	2659	2779	2904	3035	3171	3314
Costo de ventas	2010	2090	2184	2283	2385	2493	2605	2722	2845	2973
Depreciación	80	82	85	87	90	93	96	98	101	104
Gastos operativos	49	51	53	55	57	59	62	64	67	70
Otros gastos de operación	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Utilidad operativa	91	107	113	120	127	134	142	150	158	167
Depreciación y amortización	100	105	110	116	122	128	134	141	148	152
Gasto por intereses	90	93	95	98	101	104	107	111	112	120
Flujo bruto	101	119	128	137	147	157	168	180	194	199
Impuestos	30	36	38	41	44	47	50	54	58	60
Flujo operativo	71	83	89	96	103	110	118	126	136	139
Gasto por inversiones en capital	20	22	21	22	23	24	24	25	26	27
Cambios en el capital de trabajo	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Flujo libre	35,77	46,68	53,09	58,83	65,18	71,38	78,42	85,73	94,65	97,45

Nota: Valor presente neto = 499000000 USD. Valor presente neto = (499 x 20.51 pesos/dólar vigente el día de la valuación = 10234000 millones de pesos mexicanos). Tasa de descuento = tasa de descuento revisada a la baja de 6,94% a 5,39%.

Fuente: elaboración propia.

La auditoría practicada por la autoridad fiscal tuvo como punto focal la comparación de la tasa de descuento utilizada por el contribuyente y la tasa de descuento *arm's length*. El resultado del ejercicio determinó la omisión de ingresos acumulables por un monto de 1 218 000 000 millones de pesos mexicanos equivalentes a 54 000 000 USD para el ejercicio fiscal 2021. A partir de este monto, se calculó el impuesto omitido y se aplicaron los recargos y las multas conforme a las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 1981). El resultado final fue un crédito fiscal que el contribuyente estaba obligado a pagar dentro del plazo dictado la ley.

## Conclusiones

Este artículo presentó una serie de recomendaciones para el contribuyente y la autoridad fiscal respecto a cómo presentar y defender sus posiciones en un examen de auditoría practicado a una operación de enajenación de acciones entre partes relacionadas, valuadas por medio del enfoque de ingresos. Por definición, cualquiera de las partes inicialmente buscaría cuál de los cinco métodos propuestos por la OCDE pudiese ser aplicable para demostrar el cumplimiento con el principio de *arm's length*. Sin embargo, en casos específicos como este, la difícil identificación de elementos de comparabilidad hace que dichos métodos sean inoperantes, ya que todos se basan en la existencia de bienes u operaciones comparables. Al no identificar comparables, la aplicación de una técnica de valuación basada en el valor presente es lo más recomendable (OCDE, 2022).<sup>33</sup>

No obstante, las directrices también dejan abierta la posibilidad de aplicar un enfoque mixto que permite que la valuación económica se utilice como parte de alguno de los cinco métodos. Ante esta posibilidad, en este artículo se combinan elementos del método de precio comparable no controlado con otros del modelo de valor presente de ingresos futuros, estableciendo como vínculo entre ambos la tasa de descuento que representa la puerta de entrada para el análisis de comparabilidad. Este enfoque novedoso permite transformar un modelo de valor presente estrictamente financiero en un estudio de carácter fiscal en el que se busca la tasa de descuento *arm's length* en un contexto de precios de transferencia.

La parte medular de este artículo es construir elementos que permitan realizar un análisis de comparabilidad en los que la comparabilidad estuvo asociada, en primera instancia, con el valor completo de la tasa de descuento —tomada como un parámetro de la base de datos de Aswath Damodaran (2024)— y, en segunda instancia, la Beta ( $\beta$ ), que forma parte de la tasa de descuento y que, al combinarse con la tasa libre de riesgo ( $R_f$ ) y la prima por riesgo de mercado ( $R_p$ ), permite el cálculo manual de la tasa de descuento y, a partir de aquí, el rango intercuartil. Ambas son alternativas que tanto el contribuyente como la autoridad fiscal pueden utilizar en auditorías cuando se presentan casos similares a este.

<sup>33</sup> Aunque las directrices recomiendan su aplicación solamente al cálculo del precio *arm's length* de activos intangibles.

El *ganador* o el *perdedor* del examen de auditoría es irrelevante. Lo importante es ver cómo se aborda el tratamiento de la tasa de descuento en un contexto de precios de transferencia *ceteris paribus*, es decir, manteniendo todas las demás variables del modelo presentado por el contribuyente como constantes. Los ingresos acumulables omitidos por el contribuyente de 54 000 000 USD son atribuibles exclusivamente al uso de una tasa de descuento que no hubiese sido la misma utilizada por partes independientes en situaciones comparables

La característica distintiva de este artículo de reflexión es su naturaleza operativa que lo convierte en un *documento escuela* que atiende directamente la recomendación de la Organización de las Naciones Unidas (2021, p. 479): “La habilidad para administrar las reglas de precios de transferencia puede desarrollarse solamente mediante la experiencia práctica en el tratamiento de casos reales de precios de transferencia”.

## Referencias

- Bloomberg Terminal Guide. (2024). *Beta*. <https://campusguides.lib.utah.edu/c.php?g=160745&p=1052911> [Consultado en noviembre de 2024]
- Comisión Europea. (2016). *Study on the Application of Economic Valuation Techniques for Determining Transfer Prices of Cross-Border Transactions between Members of Multinational Enterprise Groups in the EU*. <https://tpguidelines.com/study-on-the-application-of-economic-valuation-techniques/> [Consultado en noviembre de 2024]
- Comisión Europea. (2017). EU Joint Transfer Pricing Forum: *Report on the use of Economic Valuation Techniques in Transfer Pricing*. <https://tpguidelines.com/report-on-the-application-of-economic-valuation-techniques-2017/> [Consultado en noviembre de 2024]
- Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. (1981). Código Fiscal de la Federación. Ciudad de México: Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981. <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-fiscal-de-la-federacion/gdoc/>
- Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. (2013). Ley de impuesto sobre la renta. Ciudad de México: Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013.
- Damodaran, A. (2024). Archived Data. *Homepage for Aswath Damodaran*. [http://people.stern.nyu.edu/adamodar/New\\_Home\\_Page/data.html](http://people.stern.nyu.edu/adamodar/New_Home_Page/data.html)
- Gujarati, D. (2002). *Basic Econometrics*. Nueva York: McGraw-Hill. <https://zalamস্যাহ.staff.unja.ac.id/wp-content/uploads/sites/286/2019/11/7-Basic-Econometrics-4th-Ed.-Gujarati.pdf>
- Modelo de Valoración de Activos Financieros. (s.f.). En *Wikipedia*. [https://es.wikipedia.org/wiki/Modelo\\_de\\_valoraci%C3%B3n\\_de\\_activos\\_financieros](https://es.wikipedia.org/wiki/Modelo_de_valoraci%C3%B3n_de_activos_financieros) [Consultado en noviembre de 2024]
- Organización de las Naciones Unidas – ONU. (2017). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Nueva York: ONU. <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE. (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OCDE. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- Pratt, S. P., Robert, F., Schweihs, R. P. (2000). *Valuing a Business: The Analysis and Appraisal of Closely Held Companies*. New York: McGraw-Hill.
- Saldaña, J., Palomo, M. y Blanco, M. (2007). Los modelos CAPM y APT para la valuación de empresas de telecomunicaciones con parámetros operativos. *Innovaciones de negocios*, 4(2), 331-355. <https://doi.org/10.29105/rinn4.8-6>

Investigaciones sobre género y contabilidad:  
una revisión internacional  
[Colombia]

La revisoría fiscal como mecanismo de control:  
entre la ética y la percepción  
del riesgo organizacional y social  
[Colombia]

Percepción de los estudiantes de Contador Público  
y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, sede Concepción,  
respecto a la modalidad de clases online y su influencia  
en su futuro profesional  
[Chile]

Experiencia de una estrategia didáctica para el  
aprendizaje en línea en la Facultad  
de Ciencias Económicas  
[Cuba]

Auditorías fiscales a operaciones de enajenación  
de acciones entre partes relacionadas  
de una empresa privada en México  
[México]