

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

REVISTA ACTIVOS



Revista Activos	ISSN 0124-5805	e-ISSN: 2500-5278	Vol. 16	N.º 30	enero.-junio	2018	pp. 1-218
--------------------	-------------------	----------------------	---------	--------	--------------	------	-----------

Revista Activos

Facultad de Contaduría Pública
Universidad Santo Tomás
Volumen 16 número 30, enero-junio de 2018

Periodicidad:
Semestral

Correspondencia, suscripciones y solicitudes de canje:
Cra. 9.ª n.º 51-11, Facultad de Contaduría Pública,
Universidad Santo Tomás, Bogotá D. C., Colombia
Teléfono: (+571) 587 8797
Fax: (+571) 587 8797 ext. 1403
Correo electrónico:
revistaactivos@usantotomas.edu.co

Formato 16 x 23 cm

ISSN: 0124-5805
ISSN electrónico: 2500-5278
Hecho el depósito que establece la ley

Traducciones
Julieta Covo

Corrección de estilo
Henry Colmenares Melgarejo

Diagramación
Patricia Montaña Domínguez

Impresión: Digiprint Editores S.A.S.

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
Ediciones USTA

Sede Principal, Edificio Luis J. Torres
Carrera 9 No. 51 - 11, Sótano 1
Teléfono: 587 8797 ext. 2991
<http://www.usta.edu.co>
editorial@usantotomas.edu.co
Bogotá D. C., Colombia, 2018



Esta obra está bajo una Licencia
Creative Commons Atribución-
CompartirIgual 4.0 Internacional.
[https://creativecommons.org/
licenses/by-sa/4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0)

CONSEJO EDITORIAL

Fr. Juan Ubaldo López Salamanca, O. P.
Rector General

Fr. Mauricio Antonio Cortés Gallego, O. P.
Vicerrector Académico General

Fr. Luis Francisco Sastoque Poveda, O. P.
Vicerrector Administrativo y Financiero General

Fr. Javier Antonio Castellanos, O. P.
*Vicerrector General de Universidad
Abierta y a Distancia*

Olga Lucía Ostos Ortiz
Directora Unidad de Investigación

Esteban Giraldo González
Director de Ediciones USTA

Camilo Andrés Angulo Muñoz
Coordinador Revistas Científicas USTA

DIVISIÓN DE CIENCIAS
ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
*Fr. Alberto René Ramírez, O. P.
Decano*

FACULTAD
DE CONTADURÍA PÚBLICA
*Carlos Arturo Gómez Restrepo
Decano*

REVISTA ACTIVOS

Michael Andrés Díaz Jiménez
Editor

Gloria M. Valero
Coeditora

COMITÉ EDITORIAL

Gabriel Rueda Delgado
Universidad Nacional de Colombia
Andrés Gómez
Universidad Jorge Tadeo Lozano
Gerardo Santos
Universidad de La Salle
Vidal Garzón Vanegas
Universidad Santo Tomás

COMITÉ CIENTÍFICO

Inés García Fronti
Universidad de Buenos Aires, Argentina
Julián González Pascual
Universidad de Zaragoza, España
Fernando Morales Parada
Universidad del Bío-Bío, Chile

EVALUADORES DEL PRESENTE NÚMERO

Fabiola Loaiza Robles, Mg.
Universidad de la Salle, Colombia.
Sandra Milena Muñoz López, Ph.D. (c)
*Tecnológico de Antioquia Institución
Universitaria, Colombia.*
Elkin Horacio Quiros Lizarazo, Mg.
Universidad Católica Luis Amigo, Colombia.
Didier Antonio Sepúlveda Reyes, Mg.
*Escuela Superior De Administración Pública,
Colombia.*
Hugo Arlés Macías Cardona, Ph.D. (c)
Universidad EAFIT, Colombia.

Las ideas aquí expresadas son de exclusiva responsabilidad del autor de cada artículo,
y en nada comprometen a la institución ni la orientación de la Revista.

Contenido

Editorial

La tributación: un debate trascendental9

Taxation: a crucial debate

Jairo Bautista

Tema central: reflexiones tributarias

Hacia el fomento de la cultura tributaria
desde la primera infancia19

Towards the promotion of tax culture from early childhood

María Ana Martina Chía Suárez

Juan Andrés Gómez Quiñónez

Cristian Camilo López Ruíz

Sergio Alonso Porras Mejía

Los beneficios tributarios como mecanismos
para incentivar la donación de alimentos
en supermercados en el área metropolitana
de Lima, Perú55

Tax benefits as mechanisms to encourage the donation of
food in supermarkets in the metropolitan area of Lima, Perú

Stefany Fabiola Lozano Requelme

Martha Rosa Santillan Valderrama

Kelly del Rosario Yactayo Melo

Tributación y pobreza en Colombia: un análisis desde la evolución del impuesto de renta y el índice de pobreza monetaria.....79

 Taxation and poverty in Colombia: an analysis based on the evolution of the income tax and the monetary poverty index

Tania Lorena García Ocampo

Yesica Tatiana Castellanos Sabogal

Coyuntura

Percepción de los egresados contables sobre la investigación formativa101

 Perception of accounting graduates about formative research

Ruth Alejandra Patiño Jacinto

Zuray Andrea Melgarejo Molina

Gloria Milena Valero Zapata

¿Qué es la contabilidad social y ambiental?.....127

 What is social and environmental accounting?

Analía Amigo Casson

Especial

Introducción a la investigación contable en Brasil.....155

 Introduction to accounting research in Brazil

Hugo A. Macías

Al margen

El viaje más largo	189
<i>Hasbleidy Vargas Toledo</i>	
<i>Tania Lorena De Alba González</i>	
Índice periódico <i>Revista Activos</i>	191
Periodical Index	
Política editorial <i>Revista Activos</i>	203
Publishing Policies <i>journal Activos</i>	
Normas para autores	208
Regulations for authors	

Editorial

La tributación: un debate trascendental

En este número de la *Revista Activos* hemos seleccionado el tema de los impuestos para nuestra edición central; dicha elección no ha sido en vano: en los últimos años las reformas tributarias han sido el tema principal de discusión en varios países del mundo, desde los Estados Unidos hasta Colombia, pasando por latitudes tan particulares como el África subsahariana (donde se debate sobre las reformas que le darán impulso a la recuperación económica en países como Nigeria, Ghana o el Congo).

La tributación ha sido y seguirá siendo un tema trascendental en el ordenamiento de las sociedades; la forma en que la carga del tributo se distribuye entre los diferentes grupos sociales, siempre es un aspecto que genera tensiones y conflictos, así como negociación y acuerdos. Las sociedades más avanzadas son aquellas que han logrado superar los estadios más críticos de este proceso: revoluciones, levantamientos, golpes de Estado, etc., han estado a la orden del día cuando de fijar impuestos se trata.

La tributación en las economías modernas no escapa a estos mismos problemas. Desde 1970 los procesos de reforma tributaria en el mundo han estado signados por una serie de creencias y postulados que favorecen la desgravación de las rentas de capital y el fortalecimiento de los sistemas de gravámenes al consumo. La incidencia de estos fenómenos en la desigualdad y el empobrecimiento de grandes capas de la población es evidente, el mundo de hoy contempla unos grados de desigualdad que, según autores como Acemoglu y Stiglitz, no tienen parangón desde la época de los reyes absolutos, y aún así es difícil poder encontrar en la historia momentos en los cuales las desigualdades sociales hayan sido tan marcadas.

El número de los multimillonarios aumenta a ritmos escandalosos en los Estados Unidos, en 2016 ingresaron 250 personas a la lista de este selecto

grupo de magnates, la mayor parte de ellos CEO de poderosas empresas financiera y de tecnología o innovadores de los mercados tecnológicos. El valor equivalente de sus riquezas era similar al PIB de todas las economías de África juntas: la riqueza de 250 personas es entonces equivalente a la de todos los países del continente negro.

En América Latina, región preeminentemente desigual en el mundo, las reformas tributarias han empeorado el sesgo de desigualdad: 470 multimillonarios acumulan riquezas equivalentes a las de todo el PIB del Brasil; en Colombia –que encabeza los listados de la desigualdad– el 97 % de las tierras más productivas del país están en manos de 87 familias y 23 conglomerados empresariales: un Gini de tierras casi del .98, una cifra que casi alcanza la perfección en términos de desigualdad.

Mientras familias enteras mueren de hambre en los campos de Tanzania o padecen escasez de pan por los altos precios del trigo en Egipto, existe un grupo selecto que puede adquirir literalmente cualquier cosa: botellas de champaña de más de 10 millones de dólares, autos superlujosos y viajes al espacio. Sin duda, el mundo contemporáneo podría pasar a la historia como la “era de la desigualdad”.

¿Qué relación existe entonces entre el universo de lo tributario y los resultados nefastos en materia de desigualdad?

Sin duda, el discurso relacionado con la eficiencia tributaria, la desgravación del capital y los incentivos al crecimiento, han jugado un papel importante en la retórica que justifica los recortes tributarios a lo largo del mundo, las señales de una pésima economía se esconden tras argumentos peregrinos que señalan que los recortes a los impuestos corporativos traerán más progreso y empleo.

Los mismos argumentos se esconden en diferentes sociedades, de manera repetitiva se insiste en que solo de esta manera podrán los países asegurarse un papel en el mundo del desarrollo, solo así podrán reclamar la atención de la inversión extranjera, solo de esta forma podrán vincularse a las corrientes de la globalización y mejorar la calidad de vida.

Pero esas ideas son solo una parte de la realidad: en la práctica, los poderes políticos de las democracias (y también de las dictaduras) están profundamente capturados por los representantes del poder económico real. Los políticos, los hombres de negocios y buena parte de la academia –junto con los medios de comunicación–, constituyen un *mainstream*, un bloque hegemónico que ha puesto la política tributaria a sus pies, cumpliendo con puntualidad sus necesidades y deseos.

Para el grueso de la población está el consuelo de mañana: cuando haya mejores empleos, cuando nuestros emprendimientos sean sostenibles, cuando estemos mejor. En tiempos de ajuste permanente, las élites económicas no han perdido un ápice de su capacidad para influir en los asuntos económicos.

Los contadores hemos sido usualmente convidados de piedra a este debate, usualmente solo nos interesa analizar las salidas de las decisiones fiscales: las normas que reglamentan quiénes y cómo pagarán impuestos, usualmente no tenemos una visión analítica o crítica más allá de la “eficiencia técnica” o la facilidad que tienen implícitas las decisiones tributarias. El universo de la declaración ha absorbido en buena parte la capacidad de entender conceptos tan profundos como el “*fair tax*” y solo nos hemos quedado con la idea en la cabeza de la “neutralidad” del contador frente a la norma tributaria.

Usualmente los contadores terminamos siendo objetos para profundizar las desigualdades: un contador tributario notorio, es aquel que ahorra impuestos a las empresas y a las personas, que usa su conocimiento para menoscabar las bases tributarias acudiendo a interpretaciones diversas y en ciertos casos amañadas de la norma. A esto se ha subsumido la profesión contable en países como Colombia, donde son pocos los contribuyentes y contadores que recordamos el concepto de justicia en el impuesto.

Los contadores debemos entender el fenómeno tributario más allá de los cánones profesionales, como ciudadanos debemos comprenderlo como una obligación social y legal, como contribuyentes debemos discernirlo como

un mecanismo para construir una sociedad más justa, como receptores de gasto público debemos conocerlo como la forma fundamental para permitir la acción del Estado.

Los documentos que se publican en esta revista son ejemplos de este tipo de preocupaciones que asaltan a los contadores, en un mundo donde los tributos nuevamente se han convertido en el centro de discusión. Esperamos que nuestros lectores disfruten de esta edición.

De paso quiero aprovechar para extender a todos nuestros lectores un saludo de despedida, desde la siguiente edición no me encontraré vinculado a las actividades de la *Revista Activos*, espero que sigan siendo fieles lectores de nuestro espacio, y deseo a nuestro profesor Michael Díaz muchos éxitos a la cabeza de este proyecto editorial.

Cordialmente,

Jairo Bautista

Editorial

Taxation: a crucial debate

For this edition of the journal *Activos*, we have chosen the subject of taxes for our central edition, this election has not been in vain: in recent years, tax reforms have been the main topic of debate in several countries of the world, from the United States to Colombia, passing through particular latitudes such as sub-Saharan Africa (where the reforms that will boost economic recovery in countries such as Nigeria, Ghana or the Congo are discussed).

Taxation has been and will continue to be a crucial issue in the social order: the way in which the tax burden is distributed among different social groups is always an aspect that generates tensions, conflicts, as well as negotiation and agreements. The most advanced societies are those that have managed to overcome the most critical stages of this process: revolutions, uprisings, coups, have been frequent where taxation is concerned.

Taxation in modern economies does not escape these same problems: since 1970 the tax reform processes in the world have been marked by a series of beliefs and postulates that favor the reduction of capital income and the strengthening of consumption tax systems. The impact of these phenomena in the inequality and impoverishment of large sections of the population is evident, today's world considers degrees of inequality that according to authors such as Acemoglu and Stiglitz have no comparison since the era of absolute kings, and still it is difficult to find in history, moments in which social inequalities have been so marked.

The number of billionaires increases at scandalous rates in the United States, in 2016 250 people joined the list of this select group of magnates, most of them CEO of powerful financial and technology companies or innovators of technology markets. The equivalent value of their wealth was similar to the GDP of all the African economies combined: the wealth of 250 people is then equivalent to that of all the countries of the black continent.

In Latin America, a preeminently unequal region in the world, tax reforms have worsened the inequality bias: 470 billionaires accumulate wealth equivalent to that of Brazil's entire GDP, in Colombia -which heads the lists of inequality- 97% of the most productive lands in the country are in the hands of 87 families and 23 business conglomerates: a land gini of almost .98, a figure that almost reaches perfection in terms of inequality.

While entire families are dying of hunger in the Tanzanian countryside, or suffer shortage of bread because of the high prices of wheat in Egypt, there is a select group that can literally buy anything: bottles of champagne of more than 10 million dollars, super-luxury cars and travel to space. Without a doubt, the contemporary world could go down in history as the Age of Inequality.

What relationship exists then between the realm of taxation and the ill-fated results in terms of inequality?

Undoubtedly the discourse related to tax efficiency, tax relief, and incentives to growth, have played an important role in the rhetoric that justifies tax cuts throughout the world, the signs of a terrible economy are hidden behind bizarre arguments that point out that cuts to corporate taxes will bring more progress and employment.

The same arguments are hidden in different societies, in a repetitive manner it is insisted that only in this way will the countries be able to secure a role in the world of development, only in this way they will be able to demand the attention of the Foreign Investment, only in this way can they join the currents of globalization and improve the quality of life.

But these ideas are only a part of reality: in practice, the political powers of democracies (and also of dictatorships) are deeply captured by the representatives of real economic power, along with the mass media, politicians, businessmen and a good part of the academy, they constitute a *mainstream*, a hegemonic bloc that has put the tax policy at their feet, promptly fulfilling their needs and desires.

For the bulk of the population there is the consolation of tomorrow: when there are better jobs, when our ventures are sustainable, when we are better. In times of permanent adjustment, economic elites have not lost an iota of their ability to influence economic affairs.

Accountants have usually been a mere token to this debate, usually we are only interested in analyzing the way out of fiscal decisions: the rules that regulate who and how will taxes be paid, usually we do not have an analytical or critical vision beyond “technical efficiency” or the ease implicit in tax decisions. The universe of the declaration has largely absorbed the ability to understand concepts as deep as the “fair tax” and we are only left in the head with the idea of the “neutrality” of the accountant before the tax rule.

Usually the accountants end up being objects to deepen the inequalities: a notorious tax accountant, is one who saves taxes to companies and individuals, who uses his knowledge to undermine tax bases by resorting to different interpretations and in certain cases rigged of the norm. To this the accounting profession has been subsumed in countries like Colombia, where there are few taxpayers and accountants who remember the concept of justice in taxation.

The accountants must understand the tax phenomenon beyond the professional rules, as citizens we must understand it as a social and legal obligation, as taxpayers we must understand it as a mechanism to build a more fair society, as recipients of public expenditure we must understand them as the fundamental way to allow the State’s action.

The documents that are published in this journal are examples of this type of concerns that assail accountants, in a world where taxes have once again become the center of discussion. We hope our readers enjoy this edition.

Meanwhile, I want to take this opportunity to extend to all our readers a farewell, since as of the next edition I will not be involved with the activities of the journal *Activos*, I hope you remain faithful readers of our space, and

I wish our professors Michael Diaz and Carlos Rico success leading this editorial project.

Sincerely,

Jairo Bautista

Tema central
Reflexiones tributarias

Hacia el fomento de la cultura tributaria desde la primera infancia¹

María Ana Martina Chía Suárez²

Juan Andrés Gómez Quiñónez³

Cristian Camilo López Ruíz⁴

Sergio Alonso Porras Mejía⁵

Recibido: 22 de febrero de 2018

Aprobado: 2 de abril de 2018

Clasificación JEL: H31, M48

Resumen

El presente artículo es resultado de la investigación dirigida hacia el tema de cultura tributaria desde la primera infancia, atendiendo lo anterior a que diferentes países en el mundo enfrentan problemas de recaudo

1 Citar como: Chía, M. A., Gómez, J. A., López, C. C. y Porras S. A. (2019). Hacia el fomento de la cultura tributaria desde la primera infancia. *Revista Activos*, 16(30), 19-54. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278.5059>

2 Contadora pública, docente investigadora, Universidad Santo Tomás, Bucaramanga, adscrita al grupo de investigación Indercon, especialista en Gerencia Tributaria, magíster en Comercio Internacional y estudiante de doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes de Mérida, Venezuela. Correo electrónico: mariana-chia@hotmail.com.

3 Programa de Contaduría Pública, Universidad Santo Tomás, Bucaramanga, Colombia. Correo electrónico: juanandres2710@hotmail.com

4 Programa de Contaduría Pública, Universidad Santo Tomás, Bucaramanga, Colombia. Correo electrónico: cristianlopezhhh@hotmail.com

5 Programa de Contaduría Pública, Universidad Santo Tomás, Bucaramanga, Colombia. Correo electrónico: sergioporras1892@gmail.com

de impuestos, a lo que no es ajena Colombia, por lo que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian) debe lidiar con diversas estrategias para lograr que los contribuyentes avancen en una cultura de responsabilidad tributaria para poder cumplir con la política social del Estado, en lo cual es relevante el reconocimiento de experiencias en otros países. En razón a la problemática de recaudo, la investigación propuso estrategias de educación que contribuyeran a la minimización de la evasión y elusión fiscal para mejorar la disposición de recursos de desarrollo nacional. Se consideraron propuestas de pedagogía en cultura tributaria expuestas por organizaciones internacionales, buscando destacar los efectos de la evasión en las problemáticas económicas, sociales y ambientales del país. Por lo tanto, se expusieron pautas para avanzar en una cultura de pago de las obligaciones tributarias de acuerdo con las normativas del Ministerio de Educación Nacional.

Palabras clave: evasión, elusión, obligaciones tributarias, cultura tributaria, anticorrupción.

Towards the promotion of tax culture from early childhood

Abstract

The article is the result of the research conducted on the topic of Tax Culture Since Early Childhood, taking into account that different countries in the world face tax collection problems, particularly in Colombia, so the National Tax and Customs Administration (DIAN) must deal with strategies to ensure that taxpayers advance in a tax responsibility culture in order to comply with the State's social policy, in which the recognition of experiences in other countries is relevant. Due to the collection problem, the research proposes education strategies that contribute to the minimization of tax evasion and avoidance, in order to improve the allocation of national development

resources. Pedagogical proposals in tax culture are considered, presented by international organizations, seeking to highlight the effects of tax evasion on economic, social and environmental problems in the country. Therefore, guidelines are set forth to advance in a culture of payment of tax obligations, in accordance with the regulations of the Ministry of National Education.

Keywords: Tax evasion, tax obligations, tax culture, anti-corruption.

Introducción

La evasión y la elusión tributaria son fenómenos que se presentan cuando los ciudadanos buscan métodos legales o ilegales para evitar el pago justo de sus obligaciones fiscales, lo cual impide el recaudo real para que el Estado cumpla con su función social e invierta recursos en educación, salud, vivienda, recreación e infraestructura, entre otros, donde prime el interés general sobre el particular, tal como lo declara la Constitución Política de Colombia.

Las prácticas que estimulan la cultura de no pago de impuestos, que quizás también van acompañadas de las constantes reformas tributarias promulgadas en las últimas décadas y, aunado a ello, la latente desconfianza que genera en los contribuyentes el hecho de que los dineros del recaudo de los impuestos no sean administrados de manera correcta, evidenciándose lo anterior en las diferentes denuncias y procesos que en esencia afectan la redistribución de la renta que debería ser para el beneficio de la sociedad y no para un determinado grupo de personas; se estiman como factores relevantes en medio de las situaciones planteadas para corregir el no pago de tributos utilizando como eje una cultura tributaria, ya que no todas las personas evaden o eluden el pago de impuestos por desconfianza con el sistema de gobierno en su actitud de apropiación indebida, puesto que existen potenciales contribuyentes que no entienden o no conocen del tema, por lo que se debe trabajar en la responsabilidad social de los individuos desde el fortalecimiento de saberes y valores sobre la importancia de sus pagos al Estado.

Según Rodríguez (2015), existen diversos mecanismos que los contribuyentes utilizan para reducir de manera considerable su obligación fiscal, y que la Dian como organismo de control tributario, ha detectado para eludir el pago de impuestos encontrando los siguientes casos: “contratos de usufructo en el sistema automotor, exportaciones ficticias, fijar residencia en otro país o paraísos fiscales, no expedición de factura, el negocio del RUT, salarios flexibles, empresas de papel, el juego de los talonarios, y las donaciones, entre otras” (p. 6). De igual forma, este autor menciona que la obligación fiscal que más se evade es el IVA, en proporción del cincuenta por ciento de lo facturado, esto con el fin de evidenciar ante las autoridades legalidad al momento de presentar la declaración de renta.

Además, se tiene referencia de otros mecanismos que los contribuyentes utilizan para disminuir de manera considerable su obligación fiscal; ejemplo de ello son los paraísos fiscales, tipificados como jurisdicciones de nula o baja tributación y salida de divisas por importaciones ficticias, entre otros.

Las diferentes situaciones que se han presentado obedecen a que los contribuyentes no han hecho de los compromisos tributarios, una cultura de responsabilidad, básicamente porque estos asumen el pago de impuestos como una obligación con un Estado altamente cuestionado en el manejo de los recursos y no como parte de su responsabilidad con la sociedad, quien en últimas es la beneficiada o afectada.

Es trascendental recordar que buena parte de las actitudes humanas se forman a partir de la primera infancia, desde la familia y la formación académica, pero también de la interacción entre los individuos y su contexto, altamente incidente en su comportamiento humano y en la toma de decisiones. Por lo tanto, se deben buscar mecanismos de sensibilización desde el hogar y los centros de educación de primera infancia, motivando al niño desde su corta edad sobre cuáles son sus responsabilidades como individuo que participa en una sociedad donde tiene derechos, pero también obligaciones, que redundarían en la generación de consciencia y responsabilidad social.

Si se sensibiliza a los menores en los derechos y deberes consagrados en la Constitución Política y que contraen con la sociedad, y que en materia de impuestos implicaría elevar el nivel de consciencia dando como resultado un mejor avance en la sostenibilidad del desarrollo del Estado colombiano, la pedagogía fiscal debe ser parte de la formación en cada institución educativa, enseñando la importancia de conocer el porqué de este deber y entender que con el pago de los impuestos se está construyendo equidad y justicia social.

De ahí, que el desarrollo de la investigación se haya soportado en fuentes documentales que ilustran diferentes formas de evasión y elusión fiscal, tomando diversos estudios realizados sobre el particular y proporcionando datos recientes en la afectación social. A su vez, se contemplan las diferentes estrategias que se pueden aplicar para la primera infancia sobre el pago de impuestos, así como la sensibilidad tributaria, considerando diferentes metodologías susceptibles de uso en los estudiantes.

Bonilla (2014), en su obra *La cultura tributaria como herramienta de política fiscal, con énfasis en la experiencia de Bogotá*, menciona lo citado por Bromberg (2009):

La cultura tributaria se define como un conjunto de acciones con pretensión de sistemática que se financia mediante presupuesto de inversión y se diseña con objetivos directos e impactos indirectos con el fin de mejorar la disposición de un sistema político a aceptar voluntariamente la carga y procedimientos de tributos, tasas y contribuciones que se destinan a la provisión de bienes y servicios comunes o meritorios para el mismo sistema político que decide imponérselas (p. 13).

Diseño metodológico

Tipo de estudio: cualitativo ya que se caracteriza por ser la unidad de análisis o el conjunto de personas, contextos, eventos o sucesos sobre la cual se recolectan los datos sin que necesariamente sea

representativo, donde el objetivo principal es investigar, interpretar y construir significados subjetivos que las personas adquieren por la experiencia propia y vivida; por tales razones se considera sistemática, siendo útil para describir y explorar en el desarrollo del trabajo (Rivero, 2008).

Diseño: el enfoque de investigación es fenomenológico:

El método fenomenológico no parte del diseño de una teoría, sino del mundo conocido, del cual hace un análisis descriptivo con base en las experiencias compartidas. Del mundo conocido y de las experiencias intersubjetivas se obtienen las señales, indicaciones para interpretar la diversidad de símbolos. A partir de allí, es posible interpretar los procesos y estructuras sociales. En las ciencias sociales se requieren de constructos y tipos para investigar objetivamente la realidad social. Estos tienen que tener las características de una consistencia lógica y una adecuación al fenómeno estudiado (Behar, 2008, p. 45).

Cabe resaltar que el presente artículo se aplicó en una población de docentes de distintos colegios del área metropolitana de Bucaramanga.

Participantes: la población la constituyeron 14 docentes de educación básica primaria desde los grados transición hasta quinto de primaria, con el fin de conocer su experiencia en las actividades en el aula de clase frente a temas tributarios básicos, seleccionados por conveniencia en una muestra no probabilística, teniendo en cuenta que esta no depende de la probabilidad, ya que los participantes que hicieron parte de la investigación fueron seleccionados a criterio de los investigadores, siendo escogidos con el fin de indagar sobre la aplicación de la cultura tributaria en la primera infancia.

Instrumentos: para dar cumplimiento al objetivo trazado en esta investigación, se contempló la aplicación de un cuestionario mediante una encuesta como instrumento de recolección de la información dada con la técnica de interrogación, la cual es usada mediante preguntas de respuesta

afirmativa o negativa; además, se deja la opción para que cada respuesta entregada sea justificada por cada docente, igualmente se encuentran dos preguntas formuladas de manera abierta. Este tipo de técnica e instrumentos fueron utilizados dado que proporcionan información relevante sobre la experiencia de cada docente frente al conocimiento transmitido a los estudiantes en los grados de educación primaria básica frente a temas de cultura tributaria.

El uso de estrategias neurolingüísticas como herramienta de enseñanza

La neurolingüística es la parte de la lingüística que estudia la relación entre el lenguaje y el cerebro, mecanismos que facilitan la comprensión y el conocimiento mediante el aprovechamiento de los sentidos del ser humano. Gracias al estudio de este campo se ha desarrollado lo que se conoce como **programación neurolingüística (PNL)**, que Serrat (citado por Hernández, 2017) define como “la excelencia en la comunicación tanto intrapersonal como interpersonal, esto quiere decir que la PNL además de mejorar la comunicación interna consigo mismo también fortalece las relaciones con el mundo exterior”. (2009, p. 13). El uso adecuado de esta comunicación es una herramienta que busca hacer sencillo el proceso de análisis de las personas, en el que se permita generar resultados positivos en el interceptor.

La PNL es una herramienta que, basada en la comunicación, permite saber cómo se construyen los pensamientos, los sentimientos, y de este modo, de forma precisa, poder aprovechar habilidades propias y ajenas para generar cambios positivos que dan por resultado cualquier comportamiento. Así mismo, se busca que el ser humano aprenda a realizarse teniendo en cuenta su libertad, por lo cual le ayuda a comprender el modo en que cada persona estructura su experiencia, tanto en relación consigo misma como en los demás, para así propiciar en forma individual la transformación que le permitirá conquistar el éxito, elevando la autoestima, mejorando la

imagen de sí mismo por medio de la autoaceptación y generando cambios para incrementar la capacidad creativa, para adquirir un eficiente control de las emociones, administrar en forma plena los recursos intelectuales, las capacidades mentales, las habilidades, las destrezas, y así poder desplegar muchas otras competencias (Romero *et al.*, 2012, p. 2).

Los beneficios que se pueden generar en la aplicación de este tipo de herramienta, fomentada a la cultura tributaria en la primera infancia, tendría como principal finalidad la formación de programas de enseñanza neurolingüística enfocada al valor de los recursos públicos, la propiedad pública y las responsabilidades de todos los autores de la sociedad, conformando así una serie de pilares fundamentales para el diseño de una propuesta pedagógica en el tema de cultura tributaria.

Narración y representación como estrategia de enseñanza neurolingüística

Funciones educativas de los relatos: las manifestaciones literarias de forma narrativa, llámense relato, cuento, historia, mito, leyenda o tradición oral, son herramientas transmisoras de conocimiento para el ser humano que, usadas de forma educativa, llevarían de forma más efectiva un conocimiento sobre cultura tributaria en la primera infancia. El uso de la narración como forma de enseñanza tendría un impacto importante en las futuras generaciones así como lo menciona Fajardo (2011) en su artículo titulado: “Narración y desarrollo cognitivo: el potencial didáctico de una alianza neurolingüística”, en donde trae a mención lo citado por Bruner (2002):

Se debe sumar que ha sido a través del relato que todas las culturas han reflexionado sobre el sentido de su existencia, han dado una explicación, y han procurado educar en función de estas creencias a las nuevas generaciones; es decir, el relato también ha servido para preservar esa ontología fundacional de todo grupo humano, ya que lo que no se fija narrativamente (de forma oral o escrita), no se queda en la memoria (p. 66).

Funciones educativas de la representación visual: las representaciones visuales han sido de gran utilidad para la enseñanza, así como fueron útiles en los primeros seres humanos que utilizaron las pinturas en piedras para enseñar a cómo cazar, a qué temerle, hasta para rituales religiosos. Las imágenes conforman una herramienta importante para el aprendizaje, a lo que hace referencia Cazau (2005) al decir: “Cuando pensamos en imágenes podemos traer a la mente mucha información a la vez. Por eso la gente que utiliza el sistema de representación visual tiene más facilidad para absorber grandes cantidades de información con rapidez, visualizar nos ayuda además a establecer relaciones entre distintas ideas y conceptos” (p. 1).

La importancia de la neurolingüística para fomentar cultura tributaria

La cualidad más importante que debe tener un plan para fomentar la cultura tributaria es la de generar un impacto positivo en los receptores, que permanezca en el tiempo, y de esta manera se forme un conocimiento que se transmita generacionalmente mediante la cultura tributaria social, en donde las herramientas neurolingüísticas tienen la capacidad de generar un cambio en el comportamiento de posibles futuros contribuyentes. Así mismo, Fajardo (2011) hace referencia a cómo “el relato en la interacción con propósitos educativos, dirigido por los adultos es, en otras palabras, la *transmisión de la cultura*, entendida en el sentido antropológico; esa transmisión se realiza con la participación activa y creativa de ambas partes, los portadores del legado cultural y sus receptores” (p. 11).

Para ello, es fundamental el papel que desempeñan las instituciones educativas en el desarrollo del lenguaje en la primera infancia, ya que, como dice Vílchez (2003):

El entorno sociolingüístico en el que el niño vive y adquiere el lenguaje, facilita o inhibe su adquisición y el desarrollo mayor o menor de algunas de sus funciones. Los niños menos favorecidos socioeconómicamente y con el aumento de la desintegración familiar, tienen a través de la escuela la única

posibilidad de que su lenguaje sea un instrumento de comunicación y un elemento imprescindible en la formación de su persona. El papel fundamental de la escuela exige la participación de sujetos de interacción social: el maestro y la madre o quien la reemplace. El profesor tendrá que motivar al representante familiar para que participe activamente en la obtención de una óptima socialización del niño. La escuela puede crear las condiciones favorables para ese logro, debe ser el contexto privilegiado donde todos los niños tengan la posibilidad de llegar a dominar el lenguaje. Estas condiciones implican una opción por el respeto al desarrollo del niño, por su enseñanza personalizada y por una acción motivadora y liberadora. (p. 12).

Antecedentes de la cultura tributaria

En los ciudadanos colombianos existe una gran irresponsabilidad ciudadana,

[...] para ello es necesario desarrollar una cultura tributaria, que permita a los ciudadanos concebir las obligaciones tributarias como un deber sustantivo, acorde con los valores democráticos. Un mayor nivel de conciencia cívica respecto al cumplimiento tributario, junto a una percepción de riesgo efectivo por el incumplimiento, permitirá a los países de la región disminuir los elevados índices de evasión y contrabando existentes” (Valero, Ramírez y Moreno, 2010).

Esta irresponsabilidad afecta los principios básicos que tiene un contribuyente, sus responsabilidades y deberes con el Estado, siendo una de las principales razones de los problemas sociales de tipo cultural que vive el país. Colombia, al igual que otros países de América Latina como Brasil, Argentina y Uruguay, presenta una importante problemática con la evasión la cual año tras año genera una gran pérdida de recursos para el Estado, siendo estos necesarios para financiar los diferentes proyectos de desarrollo económico y social. Las razones por las cuales se genera la evasión pueden ser diferentes de un país a otro, ya sea por desconocimiento social, falta de socialización de las responsabilidades tributarias del contribuyente, la

voluntad consciente por parte del ciudadano de evadir o eludir el pago de su carga tributaria o bien sea por la falta de eficiencia o eficacia de las instituciones encargadas de las cargas tributarias en el recaudo de los tributos y su plena cobertura.

Por otra parte, podemos apreciar cómo a nivel internacional algunas empresas también evaden impuestos y esto se ve reflejado en lo que dice un documento de la Cepal:

En términos de comercio internacional, las multinacionales suelen tener incentivos para sobredimensionar los gastos deducibles de la renta gravada para reducir el pago de impuestos. De forma análoga, una empresa puede vender a una entidad vinculada mercancías y servicios a precios menores a los de mercado, reduciendo así su base gravable del impuesto sobre la renta. Las empresas multinacionales que utilizan este mecanismo de planificación tributaria realizan transacciones múltiples en diversos países, incluyendo paraísos fiscales y jurisdicciones de baja tributaria diluyendo el tamaño de la base gravable en donde se generan los ingresos (Cepal, 2016).

En Colombia existen diferentes factores que contribuyen a la evasión, elusión y el no pago de las cargas tributarias, una posible razón puede ser el alto índice de desconocimiento de las mismas y las responsabilidades que tiene cada contribuyente con el bienestar social y el desarrollo sostenible del país (Ávila y Cruz, 2015). Además, por el uso inadecuado de los recursos públicos, que el ciudadano colombiano conoce, producto de problemáticas como la corrupción, flagelo que desvía los escasos recursos con los cuales el Estado intenta dar soluciones a necesidades sociales.

En este mismo sentido, señala un informe publicado por el periódico *La República* titulado “Corrupción e impuestos son los factores que más dificultan los negocios”, en el que se indica que:

Colombia no salió bien librado en el Informe Global de Competitividad 2017-2018 realizado por el Foro Económico Mundial. Además de haber caído cinco puestos en comparación con el año anterior (pasó del lugar

61 a 66), la corrupción quedó como el principal factor que dificulta hacer negocios en el país (17,6) (La República, 2017).

Tabla 1. Factores que dificultan hacer negocios

Corrupción	17.6 %
Tasas impositivas	14.2 %
Ineficiencia de las instituciones del Gobierno	9.2 %
Infraestructura	8.7 %
Inestabilidad política	7.9 %
Leyes laborales restrictivas	7.5 %
Regulaciones tributarias	5.7 %
Crimen	5.6 %
Inflación	4.5 %
Acceso a créditos	4.4 %
Inestabilidad del Gobierno	3.7 %
Falta de educación en los trabajadores	3.6 %
Regulaciones de moneda extranjera	2.6 %
Ética pobre de trabajo	1.8 %
Incapacidad para innovar	1.8 %
Mala salud pública	1.3 %

Fuente: tomado de *La República* (2017), artículo titulado “Corrupción e impuestos son los factores que más dificultan los negocios”.

En la Tabla 1 se muestra cómo los índices de corrupción refieren la puntuación más elevada en un 17.6 % seguido de tasas impositivas con un 14.2 %, igualmente de manera negativa se muestra la ineficiencia de las instituciones del Gobierno con una tasa del 9.2 %, para infraestructura el 8.7 %, tratándose de inestabilidad política 7.9 %, en el caso de leyes laborales restrictivas el índice corresponde al 7.5 %, en regulaciones tributarias 5.7 %, para el crimen 5.6 %, en el caso de la inflación 4.5 %, con relación al acceso a créditos 4.4 %, la inestabilidad del Gobierno 3.7 %, la falta de educación en los trabajadores 3.6 %, las regulaciones de moneda

extranjera 2.6 % y finalmente para los casos como la ética pobre de trabajo, la incapacidad para innovar y la mala salud pública, se encuentran en un rango no superior al 1.8 %.

Pineda (2017), quien dirige el Centro de Pensamiento en Estrategias Competitivas (Cepec) de la Universidad del Rosario, expresa que,

[...] por primera vez en los últimos 10 años de mediciones, la corrupción desplaza a los costos de terrorismo como uno de los factores más problemáticos asociado a los costos para hacer negocios, lo cual significa que, aunque hay un escenario en el que el proceso de paz empieza a aclimatar el ambiente para los negocios, el cáncer de la corrupción sigue afectando la competitividad del país.

Asimismo, Juan Fernando Londoño en un artículo publicado en la revista *Semana* (2016) titulado “Impuestos y corrupción”, indicó que existen argumentos como la corrupción mucho más sólidos que se contraponen a la creación y aumento de los impuestos, por tanto, el Gobierno debería evitar elevar los impuestos como mecanismo que pudiese eliminar la corrupción, máxime cuando existe tanto desvío de recursos y el sentir de algunos grupos de personas que enfatizan que es por el flagelo de la corrupción que justifican las acciones que toman en temas de evasión y elusión. Igualmente, este autor aseveró que el Gobierno debería incrementar los impuestos en el evento en que logre realmente combatir la corrupción, pues gran parte de los ciudadanos reflexionan sobre el pago de impuestos y lo consideran injusto ante los desvíos de los recursos que son constantes.

Por ejemplo, con los recursos obtenidos en la pasada reforma tributaria (Ley 1819 de diciembre del 2016), el déficit fiscal que se presentaba en su momento esperaba ser amortizado o superado con los recursos que se produjeran de dicha reforma, generó un alto grado de desaprobación en la sociedad colombiana la cual veía que la razón principal de dicha reforma era para no tocar los recursos que se pierden por la corrupción año tras año.

A partir de la situación o problemática mencionada se evidencia que una de las principales razones de la evasión en Colombia es de cultura tributaria, donde el ciudadano no vislumbra la reinversión social que debe realizar el Estado y sí advierte nichos de corrupción, realización de contratos con costos elevados y desproporcionados, frente a costo real de los insumos necesarios para llevar a feliz término la ejecución de obras, el pago de coimas y comisiones por asignación de contratos, etc., son aspectos que expresan algunos ciudadanos colombianos para no pagar los impuestos, como justificación ante el mal uso de los recursos recaudados por el Estado. Esta percepción del ciudadano colombiano viene de generaciones pasadas, fruto de la historia de la corrupción en el país, pasando a la presente generación e impactará a las generaciones futuras creando problemáticas de tipo cultural que afectan la consciencia y buen hábito ciudadano.

Bases en una educación tributaria

“La Alcaldía Mayor de Santa Fe de Bogotá (Colombia) publicó en 1997 algunos datos relativos a la percepción que los pobladores de dicha ciudad tenían respecto a la administración tributaria municipal (Alcaldía Mayor Santa Fe de Bogotá, 1997). Se consideraron tres atributos de la administración: la eficiencia del proceso de recaudación, el destino de los tributos y la honestidad del servicio. El estudio considera que ninguna de las tres dimensiones es bien evaluada. Sin embargo, las percepciones relativas al uso de los tributos y a la honestidad del servicio impositivo tienen una carga negativa mayor que aquellas relativas a la eficiencia recaudadora de la Alcaldía”.

Tal vez no sea casual que esta última dimensión sea aquella sobre la que mayor acción directa puede tener una administración tributaria. En las otras dos –especialmente en la relativa al uso de los recursos recaudados– resulta muy difícil para la administración tributaria enviar mensajes creíbles hacia la población, aun cuando pudieran haberse realizado mejoras efectivas

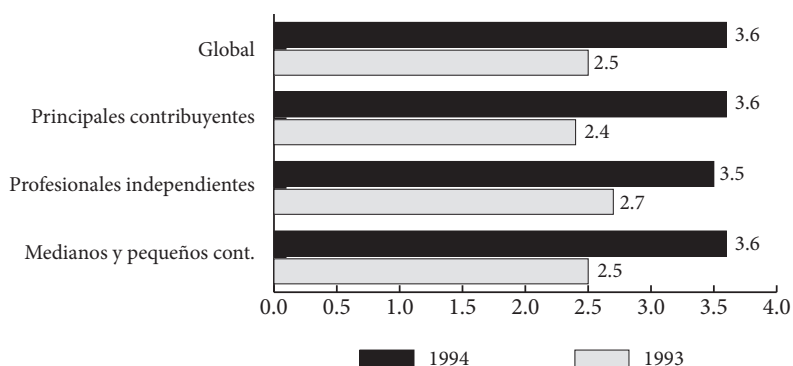
en ellas. Desafortunadamente, son dos dimensiones que impactan en la percepción ciudadana de una administración tributaria en igual o mayor medida que la eficiencia alcanzada. Cuando se hace referencia a los temas de interés social y de bienestar común como el conocimiento de sus leyes, normas, derechos, deberes y demás disposiciones legales, está en manos del Estado proporcionar, divulgar y a su vez, tomar el rol de la educación de sus ciudadanos para otorgarles el conocimiento necesario para convivir en esta sociedad.

Por otra parte, según la Sunat (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria) del Perú:

En la primera mitad de la presente década, muestra, en cambio, un caso de mejora sustancial de la imagen institucional. Así, entre 1993 y 1994, un estudio realizado entre distintos tipos de contribuyentes peruanos muestra una mejora significativa en la percepción de la eficiencia global de la administración (Figura 1).

En consecuencia, el Estado tiene la responsabilidad de educar a sus ciudadanos, pues si bien es obligación de estos contribuir con las cargas del Estado, este por medio de sus instituciones administra el uso de los

Figura 1. Percepción de la eficiencia de la Sunat (1993-1994)



Fuente: elaborado por Juan Carlos Cortázar Velarde.

recursos en cumplimiento de su rol social. En Colombia, al Ministerio de Educación se le otorga la responsabilidad de trazar las políticas públicas en ese sector, en el que se destaca el papel protagónico de escuelas, colegios, instituciones educativas técnicas, tecnológicas y universitarias, entre otras, ya sean de carácter público o privado, con el fin de que cumplan con un plan de conocimiento, competencias y técnicas, dependiendo del nivel de educación en el que se encuentre el ciudadano.

Actualmente en Colombia existen dificultades en el sector de la educación nacional, ya que los resultados de las pruebas Pisa 2012⁶ demuestran que la calidad y nivel de educación en el país se ubica dentro del rango de las naciones con más bajo rendimiento escolar, según datos analizados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Ocde, 2012).

Se torna este tema preocupante en materia de educación, la cual genera un punto de autocrítica sobre el sistema educativo, esperando que se surtan las medidas que exijan los cambios que requieren los niños y jóvenes en su formación académica, permitiendo aportar a sus vidas y sin lugar a dudas, ser mejores ciudadanos.

Entendiendo el contexto de la educación en Colombia, es importante que las *futuras generaciones* tengan un espacio en su formación, no solo para las demás áreas del conocimiento, sino que como un punto de inicio se incentive la educación tributaria de la sociedad colombiana, atendiendo como primer eslabón a las generaciones más jóvenes con la finalidad de fomentar desde el inicio de su educación la responsabilidad social de cada uno de ellos con el Estado y con la vigilancia en el uso adecuado de los recursos públicos. Para llegar a cumplir el mencionado objetivo es necesario determinar qué herramientas tanto técnicas como normativas deben existir.

Al hacer un recorrido de antecedentes sobre la pedagogía fiscal en niños se encontró que en Colombia han existido dos iniciativas de proyectos de

6 Programa para la Evaluación Internacional de Alumnos (Pisa, por sus siglas en inglés).

ley. El Proyecto de Ley 139 del 2009, “Por medio de la cual se promueve la cultura tributaria en los niños, niñas y adolescentes y se dictan otras disposiciones”, fue aprobado en primera instancia pero se archivó por tránsito de legislatura el 20 de junio del 2011; seguido a esto, el mismo año los proponentes del proyecto presentaron la misma temática del proyecto en uno nuevo el cual fue el Proyecto de Ley 125 del 2011, que de igual manera terminó siendo archivado en debate el 30 de noviembre del 2011.

Según la representante a la Cámara Gloria Stella Díaz Ortiz y los senadores Alexandra Moreno Piraquive y Manuel Virgüez P., el resultado que arrojó el debate del Proyecto de Ley 139 del 28 de agosto de 2009 dejó como conclusión por parte de los representantes que votaron en contra de este proyecto de ley, que para cumplir la finalidad del proyecto no era necesario que este se convirtiera en ley, ya que esto se podría lograr mediante el uso de las instituciones públicas con las cuales se podría dar solución a la problemática; la conclusión de la mayoría de representantes evidenció lo que a futuro sería una de las principales causas de no haberse realizado un trabajo serio y con resultados respecto al fomento de la cultura tributaria de los niños en las instituciones educativas y todo esto raíz de un solo detalle: ¿quién cumple con el rol de la pedagogía en cultura tributaria?

Después de los dos proyectos fallidos, en el mes de marzo de 2012 la Universidad Nacional de Colombia por medio de su editorial publicó el libro *Pedagogía de la contribución en la escuela*, un trabajo desarrollado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian), de la mano de la Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura (OEI) en el que se plantea:

La poca comprensión de lo público, los bajos índices de participación ciudadana, la cultura de la ilegalidad y el distanciamiento en las relaciones ciudadanos-Estado, son algunas de las problemáticas que motivan el planteamiento de una propuesta de Pedagogía de la Contribución en la escuela, así como la convicción de que desde los primeros años de edad y durante todo el proceso educativo, necesitamos formarnos para aportar a nuestra comunidad (Dian, 2012, p. 9).

Actualmente, el plan nacional escolar no ha integrado este material desarrollado por la Dian en cooperación con la OEI, por lo que en la mayoría de instituciones educativas públicas y privadas no se ha implementado el único trabajo completo y coherente desarrollado por una institución colombiana en el tema de educación tributaria, que ante la ley es la responsable de capacitar a sus ciudadanos según lo establecido en el artículo 157 de la Ley 223 de 1995 y confirmado por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-540 de 1996, en la que se establece que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian) “desarrollará una tarea pedagógica dirigida a escuelas y colegios para crear en el país una cultura tributaria a fin de educar al ciudadano en el deber constitucional de contribuir a las cargas públicas”. Dicha función fue delegada por la Dian a la Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente, quien se encargaría dentro de esta de dar publicación, capacitación y aplicación de todas las medidas adoptadas por la institución con el fin de construir cultura tributaria dentro de la sociedad colombiana.

Las obligaciones tributarias de los contribuyentes

Las obligaciones tributarias de los contribuyentes son aquellas obligaciones sustanciales (pago de impuestos) y formales (declaraciones, presentación de información, inscripción y actualización en el registro único tributario, entre otras) que se originan por el hecho económico en cabeza de una persona natural o jurídica. Para lo cual, se tiene en cuenta que son treinta (30) las obligaciones tributarias definidas por la Dian, cada una acompañada de un código según la responsabilidad de acuerdo con las obligaciones que se tengan a cargo, y con cada uno de los requisitos anuales establecidos por el Gobierno nacional (s. f.).

Lamentablemente, no todos los ciudadanos colombianos están conscientes de su realidad como personas naturales y desconocen esta relación tan estrecha que mantienen con la Dian y el Estado, lo que provoca un no cumplimiento de sus obligaciones tributarias establecidas en la ley, conllevando esto la pérdida de los recursos públicos.

Tabla 2. Obligaciones tributarias en Colombia

1. Aporte especial para la administración de justicia	2. Gravamen a los movimientos financieros	3. Impuesto a la riqueza	4. Impuesto de renta y complementario, régimen complementario, régimen ordinario	5. Ingresos y patrimonio
6. Retención en la fuente a título de renta	7. Sobretasa a la gasolina	8. Retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas	9. Usuario aduanero	10. Ventas régimen común
11. Ventas régimen simplificado	12. Gran contribuyente	13. Informante de exógena	14. Autorretenedor	15. Obligaciones a facturar por ingresos bienes y/o servicios excluidos
16. Profesionales de compra y venta de divisas	17. Precios de transferencias	18. Productor de bienes y/o servicios exentos (incluye exportadores)	19. Obtención NIT Decreto 3050 de 1997 (art. 30)	20. Declarar ingresos y salidas del país de divisas o moneda legal
21. Obligado a declarar a nombre de terceros	22. Agente de retención en ventas	23. Declaración consolidada precios de transferencia	24. Declaración individual precios de transferencia	25. Derechos de explotación juegos localizados
26. Derechos de explotación juegos localizados	27. Derechos de explotación juegos novedosos	28. Derechos de explotación juegos promocionales	29. Derechos explotación juegos y rifas	30. Derechos de explotación juegos gallísticos y caninos

Fuente: elaborado por Cristian López, Juan Gómez y Sergio Porras.

Pero incluso más preocupante, es el desconocimiento de los derechos que tienen como colombianos de exigir la información sobre el seguimiento hacia dónde son dirigidos los recursos públicos de nuestro país, producto del pago de nuestros impuestos derivados de las actividades económicas de nuestras empresas y como ciudadanos colombianos.

Lo anterior provoca que el Estado no tenga los recursos suficientes y afecte al ciudadano, al no poder este acceder a los beneficios que la nación ofrece y que él necesita.

Muchas veces en nuestra cultura se nos ha dado una mala imagen de lo que representa el pago de la renta, pero lo cierto es que pagar esta no es otra cosa que un acto de solidaridad, de demostrar que es importante el ciudadano que no puede tener las mismas oportunidades que otro por circunstancias ajenas a su vida. Es demostrar que se tiene un sentido de pertenencia con el país, y que se quiere una Colombia productiva y beneficiosa para todos los que viven en ella.

Ser una persona natural conlleva derechos y obligaciones, cumplir estas obligaciones da también la legitimidad moral de poder exigir el día de mañana que se cumplan todos los derechos como la ley lo establece y así poder vivir y ejercer la ciudadanía a pleno, a vivir como colombianos responsables (Ramírez, 2016, pp. 5-10).

Concientización tributaria en la primera infancia

Para lograr una concientización tributaria en la primera infancia se deben fomentar en la formación educativa valores y actitudes que promuevan el cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo una responsabilidad de cada ciudadano, de igual manera para que cada persona acepte y reconozca un pago voluntario como contribuyente.

Bonilla (2014), en la revista *Ciudades, Estados y Política*, publicó una investigación sobre “La cultura tributaria como herramienta de política

fiscal: la experiencia de Bogotá”, considerando experiencias iberoamericanas en materia de cultura tributaria, así:

- **Argentina.** La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene a su cargo el programa llamado “Educación tributaria”. A través de estrategias educativas y culturales destinadas a la población infantil y juvenil, busca desarrollar la función social de los tributos. La AFIP enfoca sus actividades en tres subprogramas: i) Educación formal: desarrollada principalmente en los espacios educativos. Se capacitan docentes. ii) Educación no formal, las actividades se realizan en espacios educativos no convencionales, con lo que se busca ampliar la tarea desarrollada en el ámbito escolar a través de acciones no curriculares. Dentro de las actividades que se desarrollan en este programa se encuentran las obras de teatro itinerante, stands con juegos en ferias, actividades recreativas y predeportivas y, iii) Materiales didácticos y estrategias comunicativas a través de los cuales se busca el reconocimiento de la entidad por parte de los niños. Los principales medios que se han utilizado son: juegos virtuales, página web, material impreso, audiovisuales y publicaciones en medios infantiles.
- **Brasil.** En 1988 la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, por intermedio de la Escuela de Administración Financiera (ESAF), introdujo el Programa Nacional de Educación Fiscal. Su objetivo ha sido promover e institucionalizar la educación fiscal para posibilitar la construcción de la consciencia ciudadana y resaltar el papel social de los tributos y de los presupuestos públicos. El programa también muestra los efectos lesivos de la evasión fiscal, del contrabando, de la corrupción y de la piratería. Como elemento importante, incentiva la buena aplicación de los recursos públicos por medio del control ciudadano. Se tiene diseñado material didáctico, incluye textos para cada grado educativo, historietas, discos y videos.
- **Chile.** El Servicio de Impuestos Internos (SII) tiene a su cargo el Programa de Educación Fiscal. Es relativamente nuevo (2007) y está diseñado bajo tres ejes: formación en valores, construcción de la ciudadanía y cultura fiscal. Los programas se trabajan de forma secuencial, para tener una idea global y significativa acerca de la educación fiscal y su pertinencia. Se busca que los impuestos dejen de ser un asunto únicamente de contadores y se conviertan

en un tema de interés educativo. Se da prioridad a la pedagogía y a lograr la atención de estrategias novedosas como portales llamativos y juegos.

- **España.** La Agencia Estatal de Administración Tributaria en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales tienen a su cargo la educación cívico-tributaria en el país. Con sus estrategias, buscan proporcionar a los ciudadanos más jóvenes unos esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal que les ayuden a incorporarse a su rol de contribuyentes en una sociedad democrática. (...) La principal herramienta pedagógica en España, es un portal de Internet diseñado para entrar bajo dos perfiles: uno para maestros y otro para estudiantes (infantes y adolescentes). En este portal se incluyen de forma didáctica algunos de los siguientes contenidos fiscales: historia de los impuestos, glosario, utilización de los recursos, correlación entre ingresos y gasto público, e interiorización de las actitudes de respeto por lo que es público y por lo tanto financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común.
- **Guatemala.** La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es la entidad encargada en este país del Programa Permanente de Cultura Tributaria. Desde el 2005 se vienen adelantando las actividades de inclusión de cultura tributaria en el programa de estudios del nivel primario, complementada por la distribución de textos escolares y juegos de mesa de educación tributaria. En una estrategia conjunta con el Ministerio de Educación, se está trabajando en la revisión del pènsum educativo de los ciclos básicos y en la transformación curricular de la carrera de perito contador. También se realizan cursos de capacitación sobre temas tributarios dirigidos tanto a los contribuyentes como a los contadores y se desarrollan otras actividades lúdicas como obras de teatro y campañas publicitarias.
- **México.** El Servicio de Administración Tributaria (SAT) aborda la cultura tributaria como “civismo fiscal”. Con sus programas busca generar una cultura fiscal en la que el ciudadano es el eje de las acciones. Las estrategias incluyen acciones educativas y formativas para fomentar valores éticos y para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Las acciones educativas se centran en los estudiantes de todos los niveles académicos.
- **Perú.** La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) es la responsable del Programa de Cultura Tributaria. El desarrollo se hace a

través de cuatro subprogramas: escolar, universitario, público interno y público en general. Con el Ministerio de Educación se ha incluido una capacitación de 120 horas llamada ciudadanía y cultura fiscal dentro de los contenidos de los planes curriculares regionales. Como práctica interesante, los estudiantes al finalizar el curso realizan una práctica visitando establecimientos de comercio bajo la supervisión de funcionarios de la Sunat.

Se identificó entonces que otros países han mantenido una educación en la formación en los grados de primaria. Aunque en Colombia algunos gobiernos locales han implementado estrategias educativas para fortalecer la cultura tributaria, estas no han sido adheridas a los Proyectos Educativos Institucionales (PEI) con el fin de fomentar aspectos fundamentales de la economía fiscal como mecanismo de transparencia y el buen uso de los recursos públicos. Reconocer la importancia de la educación fiscal desde los primeros años escolares incentiva las responsabilidades en el manejo del dinero, permitiendo ello también formar personas capaces de asumir en un futuro cargos públicos que logren evitar la implantación del espíritu de corrupción existente y latente en Colombia.

El Estado colombiano, para brindar los servicios básicos que requiere la población, está en la obligación de recaudar tributos que deben ser pagados por los contribuyentes, de ahí la importancia del pago de los impuestos, además, tiene la responsabilidad del manejo correcto de esos recursos cada vez más escasos, por lo tanto, es necesario tener una formación educativa que busque la concientización de cumplir con las obligaciones tributarias.

Referentes legales y normativos para la educación tributaria

Es importante resaltar que el Congreso de la República ha buscado “Promover la cultura tributaria en los niños, niñas y adolescentes” (Proyecto de Ley 139 de 2009) en los centros y establecimientos educativos del país, pero estos esfuerzos no han surtido efecto como regulación mediante leyes, ya que se han quedado solo en proyectos, dentro de los cuales se pretende

trabajar en actividades de clase temas como son: la historia de los tributos, impuestos, tasas y contribuciones, clasificación de los tributos, impuestos, tasas y contribuciones, importancia de los impuestos en el modelo económico de cualquier Estado, impuestos existentes en Colombia, y la cultura tributaria o de pago de los impuestos en el país.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, en el 2009 la Dian, junto con la Organización de Estados Iberoamericanos – OEI y el Ministerio de Educación, dio inicio a un convenio para diseñar y desarrollar propuestas que definieran estrategias pedagógicas con elementos necesarios para una formación escolar que permitiera conocer y comprender el ciclo de la contribución como marco de formación educativa mediante un programa de competencias ciudadanas. Después de tres años se obtuvo el documento: *Pedagogía de la contribución en la escuela: inserción y actividades*.

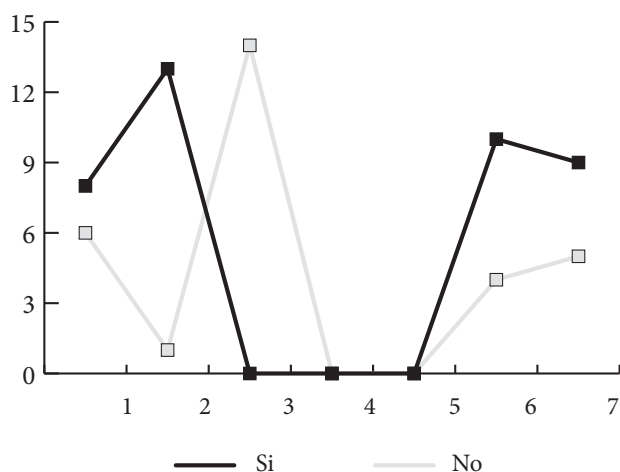
La propuesta general partió de la convicción de que para poder ejercer plenamente como un sujeto de derechos y entender la importancia de cumplir sus deberes en una sociedad democrática y justa, es fundamental comprender en qué consiste y cómo funciona el ciclo de la contribución. Pero no es suficiente con tener conocimientos acerca de la tributación, es indispensable desarrollar actitudes y comportamientos que fomenten la cooperación y el sentido de comunidad. Así mismo, es fundamental formar un pensamiento crítico y las aptitudes necesarias para la participación en aras de garantizar que niños, niñas y jóvenes serán ciudadanos activos que no solo cumplirán sus deberes sociales, sino que además harán seguimiento para que el Estado cumpla los suyos.

Considerando todo lo expuesto, entidades como la Dian y el Ministerio de Educación deben trabajar de forma mancomunada con el fin de lograr que sean inmersas las actividades necesarias en los planes educativos curriculares para tener la formación fiscal, la cual debe contemplar todo el material desarrollado en los estudios e investigaciones realizados en pruebas piloto tanto a nivel nacional como en la experiencia que han tenido otros países, permitiendo fomentar la cultura tributaria desde la formación básica primaria.

Análisis situacional de la educación tributaria en la educación básica primaria

Resultados. En las encuestas aplicadas a docentes de educación primaria se plantearon siete preguntas, arrojando estas encuestas los resultados que se ven en la Figura 2.

Figura 2. Resultados de los profesores en las siete preguntas



Fuente: elaborado por Cristian López, Juan Gómez y Sergio Porras.

Contenidos tributarios al impartir educación. Ocho de los docentes encuestados, es decir el 57 %, mencionaron que en algunas ocasiones dieron a conocer en las aulas de clases a los estudiantes en qué consisten los impuestos, sin embargo, afirmaron que esto se debe dar a conocer en los grados cuarto y quinto de primaria, ya que los alumnos pueden entender, asimilar y aplicar mejor este tipo de conceptos. Los seis docentes que respondieron “no”, son de grados de preescolar, primero y transición, por lo tanto, consideraron que los estudiantes no lo entenderían ya que ellos se encuentran para enseñar en estas edades aspectos básicos para su inicio escolar, por lo mismo el tema no es pertinente en el aula de clase o simplemente porque no se encuentra dentro del programa curricular.

Contenidos tributarios al impartir educación. El 93 % de los docentes encuestados consideró que es conveniente que los estudiantes a temprana edad tengan conocimientos sobre la cultura tributaria, para que conozcan a qué se enfrentan sus padres día a día en cuanto a los pagos que realizan diariamente; es importante como cultura de formación para que sean conscientes de que, para adquirir bienes y servicios, en su gran mayoría se deben pagar impuestos.

No obstante, que conozcan sobre los deberes y derechos que tienen los ciudadanos con responsabilidad fiscal. Solamente un profesor respondió “no”, aclarando que antes de enseñar sobre impuestos es mejor enseñarles valores, motricidad fina/gruesa y conocimientos básicos como leer, escribir e interpretar.

Contenidos tributarios al impartir educación. Ninguno de los docentes de primaria ha sido capacitado para abordar este tipo de temas.

Contenidos tributarios al impartir educación. Frente a las estrategias que utilizarían para enseñar cultura tributaria en los estudiantes de primaria, se mencionaron algunas como realizar actividades mediante juegos, charlas, videos, títeres, lecturas, audios, dibujos, dramatizados, billetes de juguete, etc., con el fin de que los estudiantes conozcan el buen uso de su dinero, igualmente en la compra de sus refrigerios, poder utilizar dinámicas que reflejen el trabajo pedagógico en materia tributaria.

Contenidos tributarios al impartir educación. La mayoría de los educadores coincidieron con que ciencias sociales es la asignatura en que debe ser aplicada la cultura tributaria, en algunos casos consideraron que es matemáticas, aunque en otras oportunidades se mencionó que puede ser incluida en áreas optativas.

Contenidos tributarios al impartir educación. Ocho de los encuestados estuvieron de acuerdo en que el plan de estudio fuera modificado para incorporar la cultura tributaria en la educación básica primaria, porque consideraron que aportaría más conocimientos para enseñar sobre la

dinámica del manejo de impuestos y, para dos, su respuesta fue condicional, afirmando que siempre y cuando fuera para beneficio del educando y del docente; de igual manera se consideró que es vital aplicar una economía educativa adecuada que enseñe al ciudadano del futuro, además que serviría para la formación de los estudiantes.

Contenidos tributarios al impartir educación. Al plantearse la pregunta: ¿cree usted que al enseñar la cultura tributaria en el aula de clase se reduciría la evasión de impuestos en nuestro país?, se dieron varios puntos de vista entre los nueve docentes que respondieron “sí”, es necesario para formar grandes personajes que contribuyan al pueblo, se deben formar personas que aprendan a administrar el dinero de tal manera que contribuyan de manera positiva a la sociedad, se reduciría la ignorancia frente al tema, además de que la gente pagaría los impuestos justamente a sabiendas de que son bien invertidos, los niños y niñas también conocerían qué tipo de comunidad se beneficiaría con los impuestos que se pagan, de igual manera se conocería en qué se utilizan los dineros recaudados, aunque algunos profesores consideraron la importancia de fomentar la responsabilidad para que a su vez se disminuya la evasión de impuestos.

Discusión y valoración de hallazgos

Es importante resaltar que en la mayoría de los resultados los profesores indicaron que es positivo propiciar en las aulas de clases los espacios de conocimiento de la cultura tributaria, con el fin de que los estudiantes desde temprana edad conozcan sobre este tema. Vale la pena precisar que en la medida en que el niño tenga una noción más amplia desde el punto de vista formativo, es decir, que en determinado nivel tenga las competencias, actitudes y aptitudes para recibir ese tipo de información, se debe buscar el espacio pedagógico para enseñar a los menores, considerándose los grados cuarto y quinto de primaria los más propicios para iniciar este tipo de estudios.

Ahora bien, el grupo investigador consideró fundamental que en los proyectos educativos institucionales (PEI) de las instituciones educativas

de primaria y secundaria, se pudiera incluir y formalizar en las mallas curriculares el estudio sobre la cultura tributaria.

Sobresalen estrategias pedagógicas sugeridas por los profesores, ya que la enseñanza en materia tributaria debe ser a través de formación lúdica, por supuesto el juego y los diferentes contextos adecuados con la edad son fundamentales para que el niño aprenda sobre el tema. No obstante, la enseñanza-aprendizaje debe ser permanente y es importante reforzar los conocimientos, ya que ello permitirá que el conocimiento adquirido sea aplicado, porque su finalidad es permitir brindar a la sociedad personas que tengan una visión diferente del manejo del dinero, en especial frente al respeto por el erario público.

Lineamientos para generar hábitos tributarios desde la primera infancia

Teniendo como referente los derechos básicos del aprendizaje del Ministerio de Educación Nacional, se plantean unas propuestas dirigidas a la pedagogía de la cultura tributaria mediante el uso de herramientas multimedia y ofimáticas que permitan de igual manera formar a los estudiantes desde la primera infancia, para lograr una cultura tributaria y así en un futuro no muy lejano esto se vea reflejado en la disminución de los índices de evasión y elusión por parte de los contribuyentes del país (Rodríguez, 2015).

Del mismo modo, con esta propuesta se busca que los docentes se encuentren inmersos en la inclusión transversal de esta nueva rama (cultura tributaria), que permitirá dar conocimiento y claridad sobre la inversión y la destinación de los impuestos pagados por cada uno de los contribuyentes, pues debido a la desinformación, se desencadenan factores que determinan las consecuencias, que en un futuro podrían ocasionar la irresponsabilidad de dicha problemática. Por consiguiente, se presenta esta recomendación o propuesta en la cual se quiere que esta investigación puede servir como guía en posteriores trabajos y se logre continuidad del mismo, a través de encuestas y entrevistas como forma para identificar de una manera más

acertada la importancia de enseñar desde la primera infancia la responsabilidad en el pago de impuestos para así generar una cultura tributaria en el país (Camacho y Patarroyo, 2017).

Como resultado del proyecto, nació la propuesta “*The Magnatus*”, la cual consiste en un juego didáctico virtual en donde se creará una empresa con un capital inicial; el jugador tendrá que crear un usuario y una contraseña, ya que este juego será en línea, brindando la libertad de usarlo en diferentes sesiones o lugares. El juego dará la opción de escoger el tipo de industria que desea realizar (manufacturera, de alimentos o de tecnología, entre otras); se procede luego a personalizar la empresa (nombre, eslogan, logo, etc.); en cada uno de los niveles encontrará misiones entre las que se puede encontrar: cómo invertir su capital inicial, contratación de empleados y compra de maquinaria e instalaciones, entre otras. A medida que se avanza se generan obligaciones tales como el pago de prestaciones sociales, rendición de cuentas, exigencia de facturas, pago de impuestos, etc.; a medida que avanzan los niveles, el jugador observará cómo mejora su entorno al igual que el crecimiento de su empresa. También encontrará ciertas trampas donde le ofrecerán la opción de realizar acciones que no son correctas, si hace uso de ellas se verá afectado durante las visitas de inspección en donde le impondrán multas y sanciones, afectando su entorno y generando un mal nombre a su empresa al igual que el estancamiento ante la competencia.

Lineamientos en la formación básica de la primera infancia

El objetivo de los lineamientos fue facilitar la comprensión de los pilares fundamentales en el tema de cultura tributaria, pues el éxito de la pedagogía en este tema está en buscar que el enfoque más relevante a transmitir sea el de comprender el valor de los recursos públicos, la propiedad pública y las responsabilidades de todos los actores de la sociedad que interactúan y se beneficia de esta, dejando como principal meta el avance en el desarrollo de una cultura tributaria consolidada en el sentido de pertenecía hacia

su sociedad en el uso de los recursos públicos para la consecución de un bienestar social equitativo (López *et al.*, 2013).

Contenido para entender la relación entre los recursos públicos y el bienestar social

Objetivo: sensibilizar la comprensión en los niños y niñas el rol de las conductas frente a los recursos públicos y el bienestar social.

Contenido: enfatizar la importancia que tienen para la sociedad los recursos públicos en el desarrollo del bienestar social de la comunidad; por medio de esta sensibilización se busca un cambio en la percepción del tributo como un deber social y no como una obligación de la sociedad.

Contenido para la comprensión y apreciación de la propiedad pública

Objetivo: sensibilizar a los infantes sobre la importancia y función de la propiedad pública en la sociedad.

Contenido: concientizar con la finalidad de fomentar el sentido de pertenencia hacia el valor y cuidado de los bienes de uso público, basándose en la iniciativa ciudadana como principal herramienta de veeduría que garantice el compromiso de la ciudadanía con el destino de los recursos y su inversión.

Contenidos para enfatizar en las responsabilidades y deberes de los diferentes actores que hacen parte de la sociedad

Objetivo: concientizar sobre la importancia de conocer y velar por el uso adecuado de los recursos.

Contenido: haciendo que el pleno autoconocimiento sobre el compromiso que cada ciudadano contrae con la sociedad en la veeduría y control del

uso y destino de los recursos públicos, formen parte de la cultura tributaria de la sociedad.

Aprender jugando: herramienta multimedia *"The Magnatus"*

"The Magnatus" consiste en un juego didáctico, en donde, con una representación virtual de la situación real de una empresa, niños y niñas podrán afrontar responsabilidades y situaciones en las que puedan comprender el valor de los impuestos, las responsabilidades que estos conllevan y un perfil social del buen actuar en la economía colombiana.

El juego consiste en crear una empresa; el jugador tiene la opción de elegir el tipo de industria que desea desarrollar (manufacturera, de alimentos, de tecnología, petrolera y energías renovables, entre otras), además tendrá un escenario que está acoplado a la realidad actual que vivimos. Se pueden ver varios tipos de empresas que, dependiendo de su elección, le beneficiarán ciertas estrategias y diferentes obligaciones tributarias con el Estado. El juego empezará con una narración muy concreta de en qué consiste tener una empresa, sus obligaciones con el Estado, beneficios que tendría la empresa, beneficios a nivel social, entre otros, ayudando esto a entender y a aprender más sobre la cultura tributaria y el beneficio personal y social que esto nos trae.

El jugador deberá cumplir con unas misiones pero para poder cumplir estas, tiene antes que completar unos logros, los cuales serían: compra de maquinaria, equipo de trabajo, empleados, pagos de servicios, y registro de la actividad de la empresa ante la Cámara de Comercio, entre otros; al ir cumpliendo con los logros solicitados se completarán las misiones; cabe decir que de acuerdo al tipo de empresa escogida se tendrán diferentes misiones, ya que cada empresa de acuerdo a su actividad presentará una serie de obligaciones tributarias, beneficios, etc. A medida que se cumplen los requisitos necesarios para cumplir con la misión se podrá avanzar y expandir la empresa en el mercado nacional, esto da la posibilidad de

nuevas mejoras, nuevas tecnologías y unidades necesarias para obtener ventajas frente a otros competidores y así ya poder pensar en un mercado internacional.

El juego será en línea, brindando la libertad de usarlo en diferentes sesiones o lugares; esta actividad lúdica dará la opción de interactuar con otros usuarios, ya que cada jugador tiene que crear un perfil, conduciendo lo anterior a una ayuda extra por parte de los otros usuarios.

Lo que se pretende con este juego es lograr de manera didáctica que los niños comprendan como ciudadanos la cultura tributaria y los beneficios que conlleva si se ejerce de forma voluntaria y no como una obligación, y cómo esta práctica ayuda a la interacción con otras personas y el trabajo en equipo.

Los expertos en educación insisten en que el trabajo en equipo y las habilidades sociales para colaborar en un proyecto común son competencias fundamentales que las futuras generaciones van a necesitar desarrollar para resolver retos y problemas sociales, políticos y ecológicos que ya se están planteando actualmente. Por ello, Carbonell (2014) enfatiza en que participar en este tipo de juegos y relacionarse con otros jugadores puede ser “una forma de prepararse para el mercado laboral y el mundo académico del futuro” (p. 1).

Para esto se requiere que el niño establezca un paralelo entre el juego y la realidad, al ver que si es una persona que cumple con sus obligaciones, observará cómo mejora la calidad de vida tanto en su empresa como en su entorno con la inversión de sus impuestos en hospitales, parques, vías, redes de comunicación, etc., como también los beneficios de sus empleados con respecto a los incentivos que otorga el Gobierno gracias a los recursos recaudados por parte de los contribuyentes.

Conclusiones

La cultura tributaria necesariamente debe ser implementada en las instituciones educativas colombianas, desde los hogares y con la cooperación de todos los actores sociales, ya que desde temprana edad los menores

conocerán sobre la importancia de respetar al Estado mediante el pago de los tributos que correspondan.

Los entes de control, en especial la Dian, deben propiciar los espacios para expandir la aplicación de los programas de capacitación definidos en el artículo 157 de la Ley 223 de 1995, pero es importante que las instituciones del Estado, centradas en los poderes públicos (ejecutivo, legislativo y judicial), orienten sus esfuerzos para trazar las políticas públicas que ayuden a incentivar la cultura tributaria mediante el uso de herramientas neurolingüísticas en las aulas de escuelas y colegios de Colombia, por ello es de vital importancia que el Congreso de la República revise nuevamente la posibilidad de presentar un proyecto de ley de las características ya radicadas anteriormente, pudiéndose convertir en ley de la República con el fin de que el Ejecutivo la pueda propagar como parte de la estructura pedagógica en la educación en Colombia.

Referencias

- Ávila, J. y Cruz, Á. (2015). Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Recuperado de http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/Colombia_Estimacion_de_la_Evasion_del_Impuesto_de_Renta_Perosnas_Juridica_2007_2012.pdf
- Bonilla, E. C. (2014). La cultura tributaria como herramienta de política fiscal: la experiencia de Bogotá. *Revista Ciudades, Estados y Política*, 1(1), 21-35. Recuperado de: <https://revistas.unal.edu.co/index.php/revcep/article/view/44456/45744>
- Camacho, A. P. y Patarroyo, Y. T. (2017). *Cultura tributaria en Colombia* (tesis doctoral). Corporación Universitaria Minuto de Dios, Bogotá D. C., Colombia.
- Carbonell, X. (2014) Los videojuegos como factor educativo y social. *La Vanguardia*. Recuperado de <http://www.lavanguardia.com/tecnologia/videojuegos/pc/20140424/54406029617/los-videojuegos-factor-educativo-social.html>
- Cazau, P. (2005). La programación neurolingüística. Recuperado de http://archivo.iered.org/Proyecto_Red-CTS/Seminario/2005-03-08_Programacion-Neurolinguistica.doc

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe – Cepal. (2016). Evasión tributaria en América Latina, Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, (172). Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39902/1/S1600017_es.pdf
- Cortázar Velarde, J. C. (2000). Estrategias educativas para el desarrollo de una “cultura tributaria” en América Latina: experiencias y líneas de acción. *Reforma y Democracia*, (17). Recuperado de <https://cladista.clad.org/bitstream/handle/123456789/930/0037901.pdf?sequence=1>
- Corte Constitucional. (1996). Sentencia C-540. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz, 6 de octubre de 1996. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-540-96.htm>
- Departamento Administrativo de Hacienda y Secretaría de Educación Municipal. (s. f.). Cartilla Cultura Tributaria. Municipio de Santiago de Cali. Recuperado de http://www.cali.gov.co/hacienda/publicaciones/108623/cartilla_cultura_tributaria/
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (s. f.). Responsabilidades. Recuperado de https://www.dian.gov.co/descargas/ayuda/guia_rut/content/Responsabilidades1.html
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, Organización de Estados Iberoamericanos – OEI y Ministerio de Educación. (2012). Pedagogía de la contribución en la escuela: inserción y actividades. Recuperado de http://www.dian.gov.co/descargas/sitio_comunicaciones/infantil/Cultura_contribucion.pdf
- Fajardo, D. M. (2011). Narración y desarrollo cognitivo: el potencial didáctico de una alianza neurolingüística. Recuperado de <https://lamjol.info/index.php/PARADIGMA/article/view/1407/1228>
- Hernández, L. D. (2017). *La programación neurolingüística como medio preventivo para optimizar la comunicación de los docentes y los comportamientos o conductas prosociales de los niños y las niñas de 2 a 4 años* (proyecto de grado). Universidad Santo Tomás, Bogotá D. C., Colombia. Recuperado de <http://repository.usta.edu.co/preview/visorPDF.php?file=http://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/10118/HERNANDEZLUZ2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- La República. (2017). Corrupción e impuestos son los factores que más dificultan los negocios. Periódico *La República*. Recuperado de <https://www.larepublica.co/economia/corrupcion-e-impuestos-son-los-factores-que-mas-dificultan-los-negocios-2552688>
- Ley 223. (1995). Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial n.º 42.160 de la República de Colombia, Bogotá D. C., Colombia, 20 de diciembre de 1995. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6968>
- Londoño, J. F. (2016). Impuestos y corrupción. Revista *Semana*. Recuperado de <http://www.semana.com/opinion/articulo/juan-fernando-londono-impuestos-y-corrupcion/504640>
- López, A., Nieto, Á., Cortés, R., Guerrero, G., Toledo, A., Pinto, A., Suárez, H., León, R. y Zuluaga, L. (2013). La cultura de la contribución en la escuela: una experiencia de formación ciudadana y de apropiación pedagógica. Recuperado de <http://biblioteca.idep.edu.co/libros/Cultura-de-la-contribucion-en-la-escuela.pdf>
- Ministerio de Educación Nacional de Colombia. (2012). Sistema nacional de indicadores educativos para los niveles de preescolar, básica y media en Colombia. DIAN, OEI, Mineducación. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/articulos-329021_archivo_pdf_indicadores_educativos_enero_2014.pdf
- Pineda, S. (2017). Corrupción e impuestos son los factores que más dificultan los negocios. Periódico *La República*. Recuperado de: <https://www.larepublica.co/economia/corrupcion-e-impuestos-son-los-factores-que-mas-dificultan-los-negocios-2552688>
- Proyecto de Ley 139. (2009). Por medio de la cual se promueve la cultura tributaria en los niños, niñas y adolescentes y se dictan otras disposiciones. 28 de agosto de 2009. Recuperado de http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=12&p_numero=139&p_consec=25360
- Ramírez, E. (2016). Colombia Legal Corporation, Párrafos 5-10. Recuperado de http://www.academia.edu/18401879/Derechos_impuestos_y_obligaciones_como_persona_natural
- Rivero, B. (2008). Metodología de la investigación. Recuperado de <https://drive.google.com/file/d/0B00rfQ9umQIAOV9RWkxBdkh3OEK/view?pref=2&pli=1>

- Rodríguez, D. E. (2015). *Evasión y elusión de impuestos* (tesis de grado). Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá D. C., Colombia. Recuperado de <http://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/6958>
- Romero, R., Romero, B. y Briceño, H. (2012). Programación neurolingüística en la elaboración de los proyectos de investigación educativa. Recuperado de: <http://www.produccioncientifica.luz.edu.ve/index.php/impacto/article/view/453/452>
- Valero, M. T., Ramírez, T. y Moreno, F. (2010). Ética y cultura tributaria en el contribuyente. *Revista Daena (International Journal of Good Conscience)*, 5(1), 58-73. Recuperado de [http://www.spentamexico.org/v5-n1/5\(1\)58-73.pdf](http://www.spentamexico.org/v5-n1/5(1)58-73.pdf)
- Vílchez, E. (2003) ¿Por qué requerimos un programa de estimulación neurolingüística para niños y niñas entre 5 y 8 años de edad de centros estatales? *Escritura y Pensamiento*, 6(13), 51-66. Recuperado de <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/letras/article/download/7617/6631>

Los beneficios tributarios como mecanismos para incentivar la donación de alimentos en supermercados en el área metropolitana de Lima, Perú¹

Stefany Fabiola Lozano Requielme²

Martha Rosa Santillan Valderrama³

Kelly del Rosario Yactayo Melo⁴

Recibido: 11 de febrero de 2018

Aprobado: 1 de abril de 2018

Clasificación JEL: H23, H30

Resumen

En Perú, hasta inicios de 2016, los alimentos con fechas próximas de vencimiento, a pesar de que se encontraran en buen estado, no salían a la venta al público ni tampoco eran donados a entidades como bancos de alimentos;

1 Este trabajo fue reconocido como uno de los mejores en el “III Congreso Latinoamericano de Estudiantes de Contaduría y Administración -CONTAD 2017”. Ese evento fue organizado por la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración -ALAFEC y se desarrolló en la Universidad de Medellín, en mayo de 2017. Su publicación en la revista *Activos* es parte del reconocimiento; no está disponible en otra fuente digital.

Citar como: Lozano, S. F., Santillán, M. R. y Yactano, K. (2019). Los beneficios tributarios como mecanismos para incentivar la donación de alimentos en supermercados en el área metropolitana de Lima, Perú. *Revista Activos*, 16(30), 55-78. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278.5060>

2 Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú. Correo electrónico: stefany.lozano@unmsm.edu.pe

3 Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú. Correo electrónico: martha.santillan@unmsm.edu.pe

4 Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú. Correo electrónico: kelly.yactayo@unmsm.edu.pe

esto porque ambas operaciones eran consideradas como operaciones gravadas. En ese sentido, las empresas con el fin de poder recuperar algo del gasto en el que incurrieron en la compra de dichos alimentos debían destruirlos, una medida opuesta a una lógica económica racional, así como al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible⁵ (ODS). El objetivo de este trabajo fue determinar si los beneficios de la reforma tributaria peruana de 2016 funcionaron de manera eficaz como mecanismo de incentivo para la donación de alimentos en los supermercados que se encuentran en el área metropolitana de Lima, Perú. Para esta investigación se empleó un enfoque mixto, de tipo descriptivo-explicativo a partir de la comparación de marcos normativos, con el cual se buscó clarificar los alcances fiscales y parafiscales de la indicada norma tributaria en el Perú y su impacto en pro del desarrollo social y los efectos que tiene como medida de responsabilidad social.

Palabras clave: tributación, donación de alimentos, objetivos de desarrollo sostenible, responsabilidad social, beneficios tributarios.

Tax benefits as mechanisms to encourage the donation of food in supermarkets in the metropolitan area of Lima, Perú

Abstract

In Peru, until the beginning of 2016, foods with upcoming expiration dates, even though in good condition, did not go on sale to the public, nor donated to entities such as food banks, this because both operations were considered by the Peruvian Income Tax Law as sales in a strict sense, that is, in the light

5 La propuesta de 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) para el 2030, son metas y planes de acción con la visión de combatir la pobreza en sus múltiples dimensiones a través de esfuerzos mundiales, regionales, nacionales y locales. Discutida oficialmente en la Cumbre de Desarrollo Sostenible realizada en septiembre del 2015.

of Peruvian law they are taxed operations. In this sense, in order to recover some of the expenditure incurred in the purchase of such food, the companies had to destroy food, a measure opposed to rational economic logic, as well as compliance with the Sustainable Development Goals (SDG). At the end of 2016, a tax reform was approved, which included the creation of a tax deduction for food donation. This paper analyzes the effects of said norm, taking as a reference the Colombian proposal contained in the so-called “Anti-food Waste Law to Fight Hunger in Colombia”. The objective of this paper is to determine if the tax benefits of the Peruvian regulations function effectively as an incentive mechanism for food donation in supermarkets located in the Metropolitan Area of Lima. The present research work uses a qualitative and quantitative approach, of descriptive - explanatory type from the comparison of normative frameworks, with which it is sought to clarify the fiscal and parafiscal scope of the indicated tax norm in Peru and its impact in pro of social development and the effects it has as a social responsibility measure.

Keywords: Taxation, food donation, sustainable development goals, social responsibility, tax benefits.

Introducción

El presente trabajo analizó los beneficios tributarios otorgados por la Ley 30298 que genera la donación de alimentos en los supermercados, ya que en el Perú existen innumerables trabas y regulaciones legales, las cuales provocan que las empresas prefieran destruir los alimentos bajo el marco normativo aplicable, pues les resulta menos complicado y costoso, para efectos tributarios, que donarlos. Es por ello que esta investigación se centró en el análisis de los beneficios tributarios, ya que siendo incentivos otorgados a las empresas por parte del Estado, los mismos ayudan al crecimiento y desarrollo del país, consiguiendo objetivos económicos y sociales que apunten a una mejor calidad de vida de la población en general.

Es importante resaltar que a nivel empresarial las decisiones de las transacciones tienen una importante cuota que se decide acorde a la optimización tributaria, en ese sentido, queda en evidencia que el rol de la tributación juega un papel muy importante en el planeamiento y dirección empresarial.

La presente investigación se enfocó en estudiar la realidad tributaria en Perú, abarcando los puntos de convergencia con la responsabilidad social que debe caracterizar a las normas de derecho ya que son el reflejo de lo que una sociedad necesita en un determinado momento histórico.

Tal como señala la Ley 30498, que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales, en adelante “Ley de donación de alimentos”, lo que se busca es otorgar beneficios tributarios a las empresas, tanto productoras como comercializadoras, que conserven mermas constantes de alimentos para que con ello se puedan donar estos en buen estado a través de entidades intermediarias, como el Banco de Alimentos, lo cual contribuirá con el apoyo a personas y familias de bajos recursos quienes reciben estos alimentos para cubrir sus necesidades de alimentación.

Por lo anteriormente expuesto, dada la vigencia de estas normas tanto en Perú como en países aledaños, resulta justificable esta investigación que pretendió realizar un análisis de los beneficios tributarios como mecanismos de incentivo de donación de alimentos para los supermercados en Lima Metropolitana. La presente investigación proporciona información sobre el posible comportamiento de las empresas con base a la Ley 30498 para que futuras investigaciones puedan tomarla como referencia.

Por ello, cuando se formuló el problema de investigación, se buscó la respuesta a la siguiente pregunta: ¿de qué manera los beneficios tributarios funcionan como mecanismo de incentivo en la donación de alimentos en los supermercados en Lima Metropolitana?

En ese sentido, para responder a la pregunta de investigación, se tuvo como objetivo general el determinar si los beneficios tributarios según la

Ley 30498 funcionan como mecanismo de incentivo en la donación de alimentos de los supermercados en Lima Metropolitana.

Para lograr dicha respuesta, se tomaron dos objetivos específicos, que fueron: a) dar a conocer las donaciones de los supermercados al Banco de Alimentos Perú que posteriormente serían distribuidos a los beneficiarios y, b) comparar los beneficios tributarios de la Ley 30498 en Lima Metropolitana con respecto al Proyecto de Ley antidesperdicios contra el hambre en Colombia.

Al respecto, se manejó como hipótesis general que los beneficios tributarios señalados en la Ley 30498 funcionan positivamente como mecanismo de incentivo en la donación de alimentos de los supermercados en Lima Metropolitana.

Ello, en función a que a) la aplicación de la Ley 30498 promueve las donaciones y la posterior creación de bancos de alimentos, permitiendo una mejor distribución a los beneficiarios y que, b) la comparación de la Ley 30498 y el Proyecto de Ley PDA muestran nuevas alternativas a proponer para el régimen normativo peruano.

De esta manera, a través de las diversas encuestas realizadas a los gerentes de los supermercados de Lima Metropolitana se buscó demostrar la veracidad de las hipótesis aquí planteadas.

Metodología de la investigación

El presente trabajo no presentó población debido a que fue una investigación que analizó los datos recopilados de las diferentes fuentes fiables, como entrevistas a gerentes de los supermercados de Lima Metropolitana.

Esta investigación tuvo un enfoque cualitativo y cuantitativo, de tipo descriptivo-explicativo, porque se basó en analizar si los beneficios tributarios funcionan como mecanismo de incentivos de donación de alimentos de los supermercados en Lima Metropolitana y así poder interpretar los

resultados y saber si se logra un incremento de donaciones de alimentos por parte de los supermercados, producto de la reciente Ley 30498.

Se recogieron datos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Sociedad de Comercio Exterior, consultoría internacional CCR y normativa legal tanto colombiana como peruana, que fueron comparadas.

Para determinar las estimaciones de la donación de alimentos, se aplicó el método regla de tres simple, tomando como base la aproximación de renta neta por supermercado determinado por Jorge Lazarte, gerente de asuntos corporativos Inretail Perú.

Marco teórico

La política de donación de alimentos tiene sus antecedentes en la hambruna europea que ocasionó la Segunda Guerra Mundial (Blondet y Montero, 1995). Los Estados Unidos, que se encontraban en un período de expansión agrícola e industrial, orientaron sus excedentes de producción a este continente estableciendo una política asistencial que quedaría consagrada en el llamado “Programa de Alimentos para la Paz” o Ley Pública 480. Conforme la economía europea se fue recuperando, la política norteamericana de donaciones alimentarias se orientó crecientemente hacia los países subdesarrollados (Lizarzaburú, 1989).

El primer banco de alimentos se estableció en Estados Unidos en 1967 (ST. Mary’s Food Bank Aliance)⁶ en Arizona, y desde entonces y hasta el día de hoy, miles de bancos de alimentos se han creado a lo largo y ancho de todo el mundo.

6 Objetivo 2: abrir nuevos caminos para la nutrición, la agricultura y los sistemas alimentarios, Cronica de la ONU. Recuperado de: <http://www.firstfoodbank.org/>

El tema del hambre no es nuevo, Josué de Castro (1951) aporta una luz singular a la complejidad del fenómeno de la desnutrición en su obra *Geopolítica del hambre*. Publicada por primera vez en 1951, esta obra despertó la consciencia del mundo sobre la terrible calamidad que es el hambre, contribuyendo, además, a crear una concepción enteramente nueva de los problemas del subdesarrollo.

El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ha definido el alcance del contenido esencial del derecho a la alimentación así: “[...] la garantía del derecho a la alimentación se relaciona con el concepto de seguridad alimentaria y nutricional esbozado en el Plan de Acción de la Cumbre Mundial sobre la Alimentación” (Arteaga, 2010, p. 13).

Actualmente se cuenta con el concepto de responsabilidad social empresarial, definida como el compromiso que asume una empresa para contribuir al desarrollo económico sostenible por medio de la colaboración con sus empleados, sus familias, la comunidad local y la sociedad, con el objeto de mejorar la calidad de vida (World Business Council for Sustainable Development, 1999), aportando a Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS), los cuales consisten en 17 objetivos globales, presentados por los Estados miembros de la ONU en conjunto con ONG y ciudadanos de todo el mundo, con el fin erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos como parte de una nueva agenda de desarrollo sostenible.

Los ODS 2, abren las puertas a una amplia gama de puntos de partida en materia de políticas y programas para mejorar la nutrición a través de la agricultura. No obstante, en lo que respecta al seguimiento y la evaluación de la nutrición, los parámetros son más estrictos⁷.

7 Objetivo 2: abrir nuevos caminos para la nutrición, la agricultura y los sistemas alimentarios, Crónica de la ONU, Recuperado de: <https://unchronicle.un.org/es/article/objetivo-2-abrir-nuevos-caminos-para-la-nutrici-n-la-agricultura-y-los-sistemas-alimentarios>

Marco legal

Marco normativo en Perú: ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales

Después de conocer más sobre el marco teórico, se realizó un enfoque sobre el marco legal, comenzando con lo dispuesto en la Declaración Universal de Derechos Humanos que señala lo siguiente: “Artículo 25. (1) Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y **en especial la alimentación**, el vestido...”⁸.

De otro lado, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) y su Protocolo Facultativo, firmado y ratificado por Perú, regulan la protección de los derechos económicos, sociales y culturales (DESC); este pacto internacional señala lo siguiente:

Artículo 11. (1) Los Estados partes en el presente pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, **incluso alimentación**, vestido y vivienda [...]. (2) Los Estados partes en el presente pacto, reconociendo el derecho fundamental de toda **persona a estar protegida contra el hambre**, adoptarán, individualmente [...]⁹.

Los artículos mencionados sustentan y amparan el derecho a una alimentación adecuada haciendo que los países intervinientes incorporen dentro de sus políticas de Estado medidas legislativas que contribuyan a hacer frente a la problemática de la falta de alimentación, ya que lo anterior constituye un derecho a nivel de sus constituciones políticas.

8 Asamblea General de la ONU. (1948). “Declaración Universal de los Derechos Humanos” (217 [III] A). París. Recuperado de: <http://www.un.org/en/universal-declaration-human-rights/>

9 Recuperado de: <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>

Debido a ello se encontró dentro de la Carta Magna del Perú, el Principio de Reserva de Ley, que en su artículo 74 señala lo siguiente: “Artículo 74. (...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los **principios de reserva de la ley**, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona [...]”.

Esto significa que la Constitución peruana no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios.

De acuerdo con el Tribunal Constitucional en la STC 0042-2004-A11, los beneficios tributarios son tratamientos normativos que implican por parte del Estado una disminución total o parcial del monto de la obligación tributaria o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (Villanueva, 2011).

Una de las medidas que hace frente a la problemática mencionada es la donación de alimentos, que consiste en actos por los cuales los donantes disponen a título gratuito productos alimenticios no perecibles definidos como: cualquier sustancia comestible, ya sea cruda, procesada, preparada o cocinada, hielo, bebidas, ingredientes que cumplen con todos los requisitos de calidad legal correspondiente y que, si bien no pueden ser comercializados en el mercado por razones de apariencia, frescura, madurez, tamaño u otras condiciones equivalentes, la ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales (Ley 30498, 2016), mencionan dos formas de donaciones, que son:

- a. Las donaciones por pérdida de valor comercial, son donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano, a efectos de que, a partir del tercer año de la entrada en vigencia de esta ley, los almacenes de alimentos y supermercados donen la totalidad de los alimentos que tengan esta condición, quedando prohibida la destrucción de los mismos con la finalidad de contribuir a satisfacer las necesidades alimentarias de la población económicamente más vulnerable.

- b. Las donaciones durante estado de emergencia, las donaciones y los servicios gratuitos para atender a la población afectada de las localidades declaradas en estado de emergencia por desastres producidos por fenómenos naturales, siendo aplicable durante el plazo de dicho estado de emergencia.

Las donaciones de alimentos por empresas son recolectadas, administradas y distribuidas por bancos de alimentos, que son organizaciones sin fines de lucro basadas en el voluntariado y cuyo objetivo es rescatar alimentos, principalmente no perecibles, de la sociedad y redistribuirlos entre las personas necesitadas impidiendo su desperdicio o mal uso.

Los bancos de alimentos son intermediarios, debido a que entregan la comida recaudada a instituciones caritativas y de apoyo social, y estas últimas son la que tienen el contacto con los beneficiarios de la donación.

A través de esta asociación (Banco de Alimentos Perú) lo que se busca es rescatar los alimentos que están en perfecto estado, que sean aptos para el consumo humano y que por distintos motivos ya no son comercializables, para que no terminen en la basura (Hernández, 13 de septiembre de 2013). El donante y las entidades receptoras están sujetas a responsabilidades civiles o penales por los daños causados en el caso de que se probara la existencia de culpa grave o dolo imputable al momento de la entrega efectiva de la donación y recepción de productos alimenticios en donación hasta la entrega a los beneficiarios, respectivamente.

Considerando la entrega de los alimentos a los beneficiarios, tales productos se distribuirán de manera gratuita, sin embargo, no por esto se pierde la protección del derecho del consumidor de acuerdo a lo señalado en la Ley 29571 (Código de protección y defensa del consumidor). El Estado defiende el interés de los consumidores y usuarios para garantizar el derecho a la información sobre los bienes y servicios que se encuentran a su disposición en el mercado. Asimismo, vela en particular por la salud y la seguridad de la población (Constitución Política del Perú, art. 65).

El Estado, para incentivar la donación de alimentos, aplica como beneficio tributario el reconocimiento de los gastos incurridos para llevar a cabo la donación como gastos deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta hasta el límite del 10 % de la renta neta de tercera categoría, señalado en el inciso x) del artículo 37 y en el inciso b) del artículo 49 de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que tales servicios tengan como finalidad la atención de la población afectada por desastres producidos por fenómenos naturales.

No considerándose la donación como venta gravada para efectos de la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo, la entrega de bienes efectuada a título gratuito por los donantes a las entidades receptoras de donaciones calificadas por la Sunat, teniendo un impacto en la determinación del IGV a pagar, ya que para este cálculo se considera el IGV originario de las compras y no el de las transacciones de venta gravada.

Se perdería el beneficio tributario mencionado, si con posterioridad a la donación se identificara que los bienes donados no estuvieron aptos para su consumo, teniendo relación con las responsabilidades civiles o penales que nos describe la norma (Ley 30498, 2016).

Se cuenta con la normativa relacionada a donación de alimentos de países hermanos, en la cual se guarda similitud en muchos de los conceptos, pero a la vez se cuenta con algunas distinciones en el alcance de la conceptualización.

Marco normativo sugerido en Colombia: Proyecto de Ley antidesperdicios contra el hambre

El Proyecto de Ley 169 del año 2016 de Colombia, denominado “Proyecto de Ley antidesperdicios contra el hambre en Colombia”, en adelante, “Proyecto de Ley PDA”; tiene por objeto establecer medidas para reducir las pérdidas o desperdicios de alimentos.

Su ámbito de aplicación recae en todos los actores de la cadena de suministro de la red de valores relacionados directa o indirectamente con el sector de alimentos.

Para efectos de la Ley PDA se considerará como a toda sustancia elaborada, semielaborada, bruta, natural o artificial, cultivada o no, fresca o conservada, perecedera o no perecedera, que se destina al consumo humano.

Estos alimentos tendrán como destinatarios en general a todo ser humano que por sus condiciones de vida padezca de los sufrimientos de la desnutrición y del hambre.

Ahora, con respecto a los beneficios tributarios que ofrece esta propuesta legislativa, la donación de alimentos consiste en la entrega de todo alimento que haya dejado de tener posibilidad de comercialización y que se pueda aprovechar para consumo humano (sobre todo aquellos que cubren la canasta familiar), sin costo alguno a los bancos de alimentos, sociedades sin ánimo de lucro y demás entidades autorizadas y registradas, so pena de las sanciones a que haya lugar.

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, en adelante “IVA”, estarán exentos todos los contribuyentes que realicen donaciones a bancos de alimentos provenientes de sus pérdidas y desperdicios, según los criterios y las condiciones definidas por el estatuto tributario en donaciones y contribuciones. Tendrán estas personas jurídicas o naturales derecho a deducir de su renta el 175 % del valor invertido en dichas donaciones en el período gravable en que se realizó la inversión. Esta deducción no podrá exceder del cuarenta por ciento 40 % de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión.

Es decir, los contribuyentes podrán optar por la alternativa de deducir el 175 % del valor de las donaciones efectuadas a bancos de alimentos a que se refiere este artículo, siempre y cuando se destinen exclusivamente a donaciones y cuando el beneficio supere el valor máximo deducible en el año en que se realizó la inversión o la donación, el exceso podrá solicitarse

en los años siguientes hasta agotarse, aplicando el límite del 40 % a que se refiere el inciso primero y el párrafo primero del artículo referente.

Resultados y discusión

Análisis, interpretación y discusión de resultados

Haciendo referencia a la *primera hipótesis*, se puede señalar que el propósito de la ley de donación de alimentos es hacerle frente a una situación injusta que vincula, de un lado, a la creciente necesidad social de aquellos que sufren hambre en el país, y, de otro lado, a aquellas empresas que tienen pérdidas normales por el giro de su negocio, pero no tenían una opción diferente a la de la destrucción de los mismos para que frente a la Administración Tributaria (Sunat) puedan ser deducibles y no considerados como una venta.

Debemos resaltar que en el Perú la pérdida total de alimentos como porcentaje de la oferta interna, según la Sociedad de Comercio Exterior (Comex), asciende al 8.7 %, más de tres puntos por encima del promedio mundial, colocándolo como el sexto país de la región con mayor pérdida de alimentos, situación preocupante, tomando en cuenta que más de 2 millones de peruanos (de un total de casi 31.5 millones de habitantes según el INEI al año 2016) sufren de subalimentación y más de 500 000 niños padecen todavía de desnutrición crónica. Frente a esto, los supermercados, aquellos con mayor cantidad de alimentos de consumo diario, desechan más de 7 millones de toneladas de alimentos equivalentes a 500 millones de soles al año, alimentos por vencer o con defectos de presentación.

El descarte de estos alimentos se hace porque ya no tienen un valor comercial para las empresas, pero sí tienen un valor social, ya que no solo están en buen estado, sino que son aptos para el consumo humano. Estos alimentos lejos de ser únicamente desmedros, se pueden donar y pueden mejorar la situación de inseguridad alimentaria y nutricional en la que se encuentran cerca de 2 millones de peruanos. Lo anterior permitiría también reducir el gasto de alimentos que realizan las organizaciones no

lucrativas, que benefician a miles de niños, adolescentes, adultos mayores, mujeres víctimas de la violencia, personas con discapacidad o que sufren de enfermedades graves. La ley de donación de alimentos tiene como propósito que para el 2019, en el país, no se permitirá nunca más que se arrojen los alimentos o se destruyan para que puedan ser deducibles tributariamente.

Cencosud, con el fin de apoyar y fortalecer la gran labor que realiza el Banco de Alimentos del Perú, firmó un convenio de colaboración y donación de alimentos en el año 2016, el cual benefició con la entrega de alimentos a más de 20 mil personas de las instituciones asociadas al programa, como centros educativos, albergues infantiles, comedores populares y asilos para adultos mayores. El valor alimenticio de estos productos ayudará a mejorar los indicadores nutricionales de las personas beneficiarias, contribuyendo de manera directa a la lucha contra la desnutrición y anemia en el país¹⁰.

Por otro lado, desde mayo del 2016 Hipermercados Tottus ha iniciado un programa de donación de alimentos para la población de escasos recursos, a través de un convenio con el Banco de Alimentos del Perú. Así, esta empresa donará frutas y verduras aptas para el consumo, pero que por estética o cercanía a la fecha de vencimiento dejan de ser comercializables. El Banco de Alimentos recogerá las donaciones todas las semanas en su Centro de Distribución de Huachipa¹¹.

Tottus comenta también que 300 millones de soles se desperdician al año en alimentos que son desechados por defectos en su empaque o en

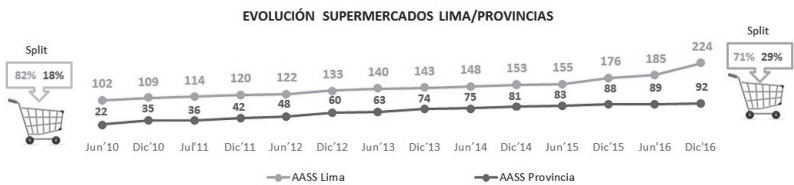
10 Ecomedia (14 de julio de 2016). Recuperado de: <http://ecomedia.pe/noticia/1694656/cencosud-se-une-al-banco-alimentos-peru-beneficiar-mas-20-mil-ninos-adultos>

11 Mercadonegro (11 de mayo de 2016). Recuperado de: <http://www.mercadonegro.pe/tottus-convenio-banco-alimentos-ayudar-personas-bajos-recursos/>

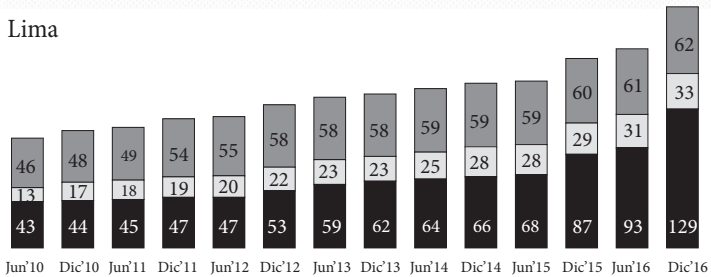
su presentación, con lo cual definitivamente era mucho más responsable redireccionar y sobre todo recuperar las mermas¹².

Con base en lo mencionado y continuando con la explicación, para la deducibilidad del gasto se dará un pequeño repaso de cómo funcionan las reglas de impuestos en el país. Respecto a los montos, se ha tomado como base el monto de renta aproximada de 50 millones de soles que recibe anualmente cada supermercado en Perú, así lo señala Jorge Lazarte, gerente de asuntos corporativos de Inretail.

Figura 1. Evolución supermercados Lima/provincias



Lima



Fuente: Sociedad de Comercio Exterior, consultoría internacional.

Para los dos años previos, se han utilizado montos ascendentes acordes al ritmo de crecimiento del sector *retail*¹³ en Perú, mostrado por CCR, consultora internacional dedicada al diagnóstico estratégico para decisiones de negocios (PerúRetail, 18 de enero de 2018).

12 Publimetro (10 de mayo de 2016). Recuperado de: <http://publimetro.pe/actualidad/noticia-tottus-firma-convenio-donar-alimentos-poblaciones-vulnerables-45619>

13 Significa venta al detalle o comercio minorista.

A partir de ello se determina la Tabla 1.

Tabla 1. Crecimiento del sector *retail* en Perú

Año	Renta anual
2015	40 000 000
2016	45 000 000
2017	50 000 000
2018	55 000 000

Fuente: elaboración propia.

Dado los datos mostrados, se proyecta el cálculo del porcentaje de donaciones (tabla 2):

Tabla 2. Estimación de donaciones en Perú*

Año	Renta anual**	Sin Ley 30498		Con Ley 30498		Comparativo	
		% de donación	Importe donado	% de donación	Importe donado	Diferencia del importe donado	Diferencia porcentual
2015	40 000 000	0.6	240 000				
2016	45 000 000	0.7	315 000				
2017	50 000 000	0.8	400 000	10	5 000 000	4 600 000	1250 %
2018	55 000 000	0.9	495 000	10	5 500 000	5 005 000	1111 %

Fuente: elaboración propia.

*Se han utilizado los montos máximos esperados para las donaciones.

** Todos los montos presentados son en soles (S/).

Con los datos recopilados, se realizó la proyección del importe donado tomando como base la renta anual de las empresas de *retail* de alimentos en Perú frente a la nueva Ley 30498, calculando a partir de los estimados anteriores el importe donado aproximado en ambos escenarios sin la Ley 30498 y con la Ley 30498.

Con ello, se realizó un comparativo diferencial usando los porcentajes máximos permitidos en Perú. De esta forma, se observó el posible incremento en las donaciones de alimentos y se notó el considerable resultado

después de aplicar los porcentajes para ambos escenarios; en ese sentido, se tienen diferencias sustanciales del importe que sería donado, las cuales llevadas a un nivel porcentual, representarían en el nuevo escenario con la Ley 30498, por ejemplo para el año 2017, un incremento equivalente al 1250 % de lo que usualmente se tendería a donar.

Por otro lado, respecto a la *segunda hipótesis*, una vez calculado el impacto positivo que crea la Ley 30498 mostrado en la primera hipótesis, se conocieron nuevas formas de legislar para comprender y mejorar, mediante un comparativo normativo con Colombia, país de referencia, que desde el 2009 vienen promoviendo la donación a través de los bancos de alimentos.

De la revisión de la Ley 30948 y el proyecto de ley colombiano, se pudieron encontrar puntos de convergencia, pero también diferencias que, de cara a mejorar el marco normativo peruano, se puede reconocer y sugerir sean adicionadas al mismo.

En este sentido, las similitudes encontradas parten de la intención que reflejan ambas de generar un entorno en el que se promueva la donación de alimentos, protección contra el desperdicio de alimentos y donaciones en situaciones de desastres naturales.

La finalidad de ambos documentos procura promover la donación de alimentos para contribuir al desarrollo sostenible de las comunidades desde la inclusión social, la sostenibilidad ambiental y el desarrollo económico en el día a día o frente a desastres naturales.

La Ley 30948 hace referencia a toda persona, natural o jurídica, que esté dispuesta a donar alimentos a las entidades receptoras, puede ser posible la obtención de este beneficio siempre y cuando se entregue la donación de alimentos directamente o a una entidad sin fines de lucro. De manera similar, en la propuesta colombiana, el ámbito es aplicable a todos los actores de la cadena de suministro de alimentos, relacionados directa o indirectamente con el sector de alimentos, identificados como personas naturales o jurídicas, privadas o públicas, nacionales o extranjeras con actividad en Colombia.

Los beneficiarios de la Ley 30948 son aquellos que reciban la alimentación gratuita ya sea de manera directa o a través de instituciones que la repartan; en la propuesta colombiana las personas beneficiarias del consumo, acceso y distribución de los alimentos se dan por parte de organizaciones solidarias de desarrollo.

Todo ello con respecto a la parte general de la normativa, sin embargo, para entender los beneficios tributarios que obtendrían las empresas, se realizó un cuadro comparativo (Tabla 3) de elaboración propia entre ambas normativas, centrado en los beneficios tributarios que cada país presenta.

Tabla 3. Comparativo tributario Colombia-Perú

	Colombia	Perú
Nombre de la ley	Proyecto de ley que crea la política alimentaria nacional contra el desperdicio de alimentos, se establecen medidas para reducir las pérdidas o desperdicios de alimentos (PDA) y se dictan otras disposiciones.	Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales.
Exoneración	IVA: Artículo 11° Estarán <u>exentas de IVA todas</u> las donaciones realizadas a los <u>bancos de alimentos</u> .	IGV: Artículo 2° Ley de Impuesto General a las Ventas - <u>No se considerará venta gravada</u> para efectos de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, <u>la entrega de bienes</u> efectuada a título gratuito por los donantes <u>a las entidades receptoras</u> de donaciones calificadas por la SUNAT, tampoco cuando son entregadas a la población afectada por desastres producidos por fenómenos naturales. -El donante <u>no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal</u> por concepto del Impuesto General a las Ventas que corresponda al bien donado.

	<p>Impuesto a la renta: Artículo 11° Las personas naturales o jurídicas, privadas o públicas, nacional o extranjera con actividad en Colombia que realicen donaciones a bancos de alimentos provenientes de sus pérdidas y desperdicios, según los criterios y las condiciones definidas por el Estatuto Tributario en donaciones y contribuciones tendrán <u>derecho a deducir de su renta</u>, el ciento setenta y cinco por ciento (175 %) <u>del valor invertido en dichas donaciones en el período gravable</u> en que se realizó la inversión. Esta deducción <u>no podrá exceder del</u> cuarenta por ciento (40 %) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión.</p>	<p>Impuesto a la renta: Artículo 37°, literal x. 1) Ley de Impuesto a la Renta. <u>Los gastos</u> por concepto de donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano que se realicen a las entidades receptoras de donaciones, así como los gastos <u>necesarios que se encuentren vinculados con dichas donaciones</u>. La <u>deducción</u> para estos casos <u>no podrá exceder del 10 % de la renta neta</u> de tercera categoría. Tratándose de contribuyentes que tengan pérdidas en el ejercicio, la deducción no podrá exceder del 3 % de la venta neta del ejercicio. Las referidas donaciones <u>no</u> son consideradas transacciones <u>sujetas a las reglas de valor de mercado</u> a que se refiere el artículo 32 de la presente Ley.</p>
Deducción	<p>Cuando el beneficio <u>supere el valor máximo deducible</u> en el año en que se realizó la inversión o la donación, el <u>exceso podrá solicitarse en los años siguientes hasta agotarse</u>, aplicando el límite del cuarenta por ciento (40 %).</p>	
Requisitos	<p>Requisitos: Artículo 11° El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en donaciones definirá anualmente un <u>monto máximo total</u> de la deducción prevista en el artículo 13, así como los <u>porcentajes asignados</u> de ese monto máximo total <u>para cada tamaño de empresa</u>, siguiendo para ello los criterios</p>	<p>Requisitos: Artículo 21° literal s) Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta -Mediante el <u>acta de entrega y recepción del bien donado</u> y una copia autenticada de la resolución correspondiente que acredite que la donación ha sido aceptada. -Mediante el “<u>Comprobante de recepción de donaciones</u>” -Se declararán a SUNAT las donaciones efectuadas y el destino.</p>

Requisitos	y las condiciones de tamaño de empresa que establezca el Gobierno nacional.	-Los datos de <u>identificación del donante</u> . -Los <u>datos</u> que permitan identificar el <u>bien donado</u> , su valor, estado de conservación, fecha de vencimiento que figure impresa en el rotulado inscrito o adherido al envase o empaque de los productos perecibles, de ser el caso, así como la fecha de la donación. Artículo 4° de la Ley 30498: -En el caso de alimentos empaquetados, los donantes dejarán <u>constancia en el empaque de los alimentos su descripción y fecha de vencimiento</u> .
------------	-----------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: elaboración propia. Normativas colombiana y peruana.

De acuerdo al cuadro anterior, se observa que ambas normas buscan generar beneficios a través de la exoneración de ciertos tributos para las donaciones. Se hace hincapié en que tales donaciones fueron consideradas, en su oportunidad, como operaciones gravadas o como operaciones equivalentes a una venta, y no como una donación que es a título gratuito. En ese sentido, se focaliza el comparativo en tres grandes aspectos tributarios, los cuales son los siguientes:

a. Impuesto al Valor Agregado (IVA) o Impuesto General a las Ventas (IGV)

En este aspecto, este tributo exonera al acto de donación de este impuesto, debido a que, por la naturaleza de las normas presentadas, que buscan invitar a las empresas y a la población a donar alimentos en lugar de destruirlos o desperdiciarlos, se requieren las facilidades para que los donantes entreguen este material a quienes más lo necesitan sin que sea considerada esta operación como una actividad a la que se le deba presumir un precio o valor en el mercado que esté sujeto a una tasa presunta.

b. Impuesto a las ganancias o impuesto a la renta

Sin embargo, los porcentajes de beneficios tributarios marcan la diferencia entre ambos documentos, ya que en la propuesta colombiana podría aprovecharse hasta el 175 % del valor de las donaciones dirigidas a los bancos de alimentos, y hasta el 40 % de las rentas líquidas; sin embargo, en la Ley 30948 solo es permitido en el mejor de los escenarios la deducción del 10 % de las rentas netas del ejercicio de la empresa, colocándole un límite al apoyo que se brindará y no promoviendo el mayor apoyo como lo hace la propuesta colombiana.

c. Requisitos para el sustento

En este aspecto, se tienen dos diferencias importantes. La primera, por que quienes proponen los requisitos para poder demostrar que las donaciones fueron efectuadas, en Perú, están dados en la misma norma, sin embargo en Colombia, se propone un estudio más especializado de los mismos, mediante la propuesta de los requisitos estipulados por el REI Consejo Nacional de Beneficios Tributarios acorde a los tamaños de empresas que el Gobierno nacional plantee.

Es en este tenor que se encuentra la segunda diferencia importante que está constituida por los montos máximos deducibles según cada nivel o tamaño de empresa que el Gobierno determine. En Colombia, acorde a la propuesta de Ley PDA, las donaciones se realizan según el tamaño o categorización de la empresa; en Perú, la Ley 30498 permite a todas las empresas de diversos tamaños y niveles de ingresos donar con los mismos requisitos, es decir, no existe una categorización de los mismos para poder efectuar la donación de alimentos.

Comprobación de la hipótesis general

Teniéndolos como hipótesis general, los beneficios tributarios señalados en la Ley 30498 funcionan positivamente como mecanismo de incentivo

en la donación de alimentos de los supermercados en Lima Metropolitana, y al haberse definido ambas hipótesis específicas, se puede confirmar que la hipótesis general ha sido demostrada. Producto de ello se podrán crear a largo plazo más bancos de alimentos en Perú que serán construidos y puestos en funcionamiento a lo largo del país, combatiendo el hambre y contribuyendo así al segundo Objetivo de Desarrollo Sostenible – No hambre, con el apoyo directo de donaciones principalmente recibidas de supermercados ya que representan al mayor grupo con capacidad de donación de alimentos.

Conclusiones

La tributación en el Perú tiene una normativa que a lo largo de los últimos años ha empezado a vincularse más con la sociedad a la que rige; en ese sentido, el rol de la tributación, como herramienta estatal para contribuir a la construcción de metas programáticas sociales es fundamental, además de ser el mejor incentivo empresarial que empuja e invita a las empresas a involucrarse con las mismas. Por lo tanto a partir de la investigación se puede concluir lo siguiente:

1. Producto de la Ley 30498, los beneficios disminuyen y optimizan la carga tributaria a los cuales la empresa procurará acogerse; por lo tanto, los supermercados se benefician en el aspecto tributario, y a su vez con las donaciones que realizan contribuyen a las necesidades humanitarias de las personas afectadas por falta de alimentos, a pesar de que su labor social es limitada por parámetros fiscales, no impide que la donación de alimentos aumente año tras año lo cual la ley respalda.
2. El incremento de las donaciones y la creación de los bancos de alimentos son promovidos a largo plazo desde la entrada en vigencia la Ley 30498, contribuyendo así con el segundo Objetivo de Desarrollo Sostenible – No hambre, logrando la distribución de alimentos en todo el Perú.
3. Producto de que la Ley 30498 fue comparada con el proyecto de Ley PDA, se concluye que el Perú puede tomar como ejemplo algunos criterios generales que abarca dicha proyecto, lo cual contribuirá a una visión más amplia para la

ley de donación de alimentos, obtenida tras el análisis de selección de criterios que podrán aportar al régimen de donaciones en el Perú y viceversa.

Recomendaciones

Se recomienda al Estado peruano:

1. Suprimir los límites para la deducibilidad de los gastos destinados a donaciones de alimentos, ya que contribuyen a la atención de necesidades públicas.
2. Designar una partida presupuestal anual de apoyo con el objetivo de incentivar una mayor creación de bancos de alimentos en la capital y progresivamente en las provincias del país.

Referencias

- Arteaga Ramírez, E. C. (2010). *El derecho a la alimentación* (tesis de grado). Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), Bogotá D. C., Colombia.
- Blondet, C. y Montero, C. (1995). *Hoy: Menú Popular. Comedores en Lima*. Lima, Perú: Instituto de Estudios Peruanos (IEP) y Fondo de Naciones Unidas para la Infancia (Unicef).
- Constitución Política del Perú. (1993). Congreso de la República del Perú, Lima, Perú.
- De Castro, J. (1951). *Geopolítica da fome*. Río de Janeiro, Brasil: Casa do Estudante do Brasil.
- Decreto Supremo 29. (1994). Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Diario Oficial El Peruano, Congreso de la República del Perú, Lima Perú, marzo de 1994.
- Decreto Supremo 122. (1994). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano, Congreso de la República del Perú, Lima Perú, abril de 1994.
- Decreto Supremo 055. (1999). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano, Congreso de la República del Perú, Lima Perú, abril de 1999.
- Decreto Supremo 179. (2004). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano, Congreso de la República del Perú, Lima Perú, diciembre de 2004.

- Hernández, M. (13 de septiembre de 2013). Un tercio de los alimentos que producimos en el mundo cada año acaba perdiéndose o en la basura. *ElDiario.es*. Recuperado de https://www.eldiario.es/desalambre/medio-ambiente/alimentos-basura-medio_ambiente-desperdicio-FAO_0_174633404.html
- Ley 29571. (2010). Código de protección y defensa del consumidor. Diario Oficial El Peruano, Congreso de la República del Perú, Lima, Perú, 1 de septiembre de 2010.
- Ley 30948. (2016). Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales. Diario Oficial El Peruano, Congreso de la República del Perú, Lima, Perú, 9 de agosto de 2016.
- Lizarzaburú, P. (1989). Asistencia alimentaria en el Perú. En *Mujer y comedores populares*, Nora Galer y Pilar Núñez (eds.), Lima, Perú: Sepade.
- PerúRetail. (18 de enero de 2018). Ventas del sector retail en Perú crecieron 3.9 % en el 2017, según CCL. Recuperado de <https://www.peru-retail.com/ventas-sector-retail-peru-crecieron-2017-segun-ccl/>
- Proyecto de Ley 169. (2016). Ley antidesperdicios contra el hambre en Colombia. Congreso de la República de Colombia, Bogotá D. C., Colombia, junio de 2016.
- Stang, S. (10 de diciembre de 2015). Donar para el bien común: requisitos del incentivo fiscal. Diario *La Nación*. Recuperado de www.lanacion.com.ar.
- Villanueva Barrón, C. K. (2011). Los beneficios tributarios: exoneración, inafectación, entre otros *Actualidad Empresarial*, (238). Recuperado de http://aempresarial.com/web/revitem/1_12813_62051.pdf
- World Business Council for Sustainable Development. (1999). *Corporate Social Responsibility: Meeting Changing Expectations*. Nueva York: WBCSD.

Tributación y pobreza en Colombia: un análisis desde la evolución del impuesto de renta y el índice de pobreza monetaria¹

*Tania Lorena García Ocampo*²
*Yesica Tatiana Castellanos Saboga*³

Recibido: 22 de febrero de 2019

Aprobado: 28 de abril de 2019

Clasificación JEL: H23, I32

Resumen

Los ciudadanos de un país deben aportar a las cargas tributarias para el sostenimiento de su aparato estatal, incluidos aquellos gastos dirigidos al bienestar de la comunidad. En Colombia han sido aprobadas por el Congreso de la República cuatro reformas tributarias entre 2010 y 2016, por lo que mediante un análisis de la evolución de los recursos tributarios a partir de estas reformas, sustentado principalmente en el impuesto de renta se procedió a comparar el resultado del recaudo de este impuesto con el

1 Citar como: García, T. L. y Castellanos, Y. T. (2019). Tributación y pobreza en Colombia: un análisis desde la evolución del impuesto de renta y el índice de pobreza monetaria. *Revista Activos*, 16(30), 79-98. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278.5061>

2 Facultad de Contaduría Pública, Corporación Universitaria Republicana. Bogotá, D.C., Colombia. Línea de investigación: Control, aseguramiento y sostenibilidad organizacional. Correo electrónico: lorenagarcia1901@gmail.com

3 Facultad de Contaduría Pública, Corporación Universitaria Republicana. Bogotá, D.C., Colombia. Línea de investigación: Control, aseguramiento y sostenibilidad organizacional. Correo electrónico: yesicatiana1224@gmail.com.

índice de pobreza monetaria (IPM), que a pesar de presentar disminuciones importantes durante el período 2010-2016, sus variaciones porcentuales difirieron del comportamiento de los recursos tributarios, por lo que se generaron interrogantes respecto a sus verdaderos resultados.

Palabras clave: reformas tributarias, ingresos tributarios, pobreza monetaria.

Taxation and poverty in Colombia: an analysis based on the evolution of the income tax and the monetary poverty index

Abstract

The citizens of a country must contribute to the tax burdens to support their state apparatus, including those expenses aimed at the welfare of the community. In the country, four tax reforms have been approved by the Congress of the Republic between 2010 and 2016, so by an analysis of the evolution of tax resources from these reforms, mainly based on income tax, the result of the collection of this tax is compared with the Monetary Poverty Index, which in spite of presenting significant decreases during the period 2010-2016, its percentage variations differ from the behavior of the tax resources, raising questions about its actual results.

Keywords: Tax reforms, tax revenues, monetary poverty.

Introducción

El propósito principal de esta investigación fue analizar la evolución del impuesto de renta y su relación con el índice de pobreza monetaria entre los años 2010 y 2016, teniendo en cuenta las reformas tributarias aprobadas en lo que va corrido del milenio, entre las cuales se analizaron las aplicadas en los años 2010 a 2016 y su correspondiente incremento en los ingresos tributarios del Gobierno nacional central y los índices de pobreza del país.

El análisis realizado se dio mediante referentes de la medición de la pobreza y la evolución de la pobreza monetaria durante el período 2010-2016, la relación entre las variables objeto de estudio y finalmente se expresaron unas consideraciones respecto al tema, describiendo las diferentes metodologías utilizadas para la medición de la pobreza que se han aplicado en la población colombiana con el fin de mostrar sus ventajas y desventajas. Se concluyó que una de las más apropiadas es el índice de pobreza multidimensional, el cual está compuesto por una serie de variables tales como educación, salud, vivienda, condiciones de la niñez y trabajo, que logran una medición más profunda en comparación con la que se realiza basada en ingreso monetario. Sin embargo, aunque es un instrumento muy completo, debe responder a ciertas características endógenas propias de la población colombiana como la cultura, la localización geográfica y el contexto social, económico y político.

Marco teórico

A continuación se explican algunos referentes teóricos y conceptuales relativos a la tributación y la necesidad de contribuir al sostenimiento del Estado y las funciones que este tiene.

En el año 2016 el ministro de Hacienda, Mauricio Cárdenas, se reunió con el Gran Foro Nacional de Reforma Tributaria Estructural donde informó la necesidad de que el Congreso de la República aprobara el proyecto de ley para mantener el grado de inversión y el crecimiento económico del

país, buscando sostener los programas sociales del Gobierno nacional, así como generar empleos y condiciones para el crecimiento de las empresas.

El ministro de Hacienda explicó en su momento que se habían alcanzado grandes logros como la reducción de la pobreza, el incremento de la cobertura en educación y la ampliación de los servicios de salud, pero en ese período el país se encontraba en un instante crítico donde, si no se tomaban las decisiones correctas, se podría correr el riesgo de echar todo a perder; por lo cual se instaló una misión de expertos que terminaron recomendando los cambios estructurales sobre los cuales se debía montar la reforma tributaria en cuestión.

Si la reforma tributaria no se tramitaba en el año 2016 se ponía en peligro el grado de inversión que tiene Colombia y eso significaría que de sus propios recursos, se tendría que destinar más al pago de intereses y menos a la inversión social (Portafolio, 2016).

Los autores clásicos desde el siglo XVIII señalaron los aspectos sustanciales relacionados con los impuestos que deben cobrar las naciones para su subsistencia. Adam Smith (1776) se refirió al tema de la siguiente manera:

Los ingresos privados de los individuos provienen, como ya tuvimos ocasión de observar en la primera parte de esta investigación, de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios. En consecuencia, todo impuesto se ha de pagar, en última instancia, por alguna de estas fuentes de ingreso, o por todas a la vez [...] es necesario dejar establecidas las cuatro máximas siguientes, que comprenden a todos los tributos en general:

- I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.
- II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario.
- III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.

IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda (L. 5, cap. 2, parte 2).

David Ricardo (1950) por su parte sostiene sobre el cobro de impuestos:

[...] podrían disminuir los beneficios del capital y del trabajo de cada uno de los afectados que cancelan dichos impuestos. Generalmente esos impuestos recaen sobre el consumidor del producto, aunque no en todos los casos, como es el impuesto sobre la renta, que recaería exclusivamente sobre el propietario, quien no podría en modo alguno, trasladarlo a su arrendatario (Ricardo, p. 205).

Marco normativo

En un país nace la necesidad de crear o modificar las reformas tributarias con el fin de lograr un recaudo fiscal significativo para suplir necesidades de carácter social y económico, ya que muchas veces el gasto que tiene cada nación supera el valor de los ingresos que recibe y empieza a incrementar su deuda. La Constitución Política de Colombia le otorgó al Congreso de la República el poder tributario para establecer los tributos, modificarlos o derogar aquellos existentes.

En el caso de los impuestos territoriales, quienes tienen el poder de reglamentar estos tributos son las asambleas departamentales, a través de ordenanzas y los concejos municipales, por medio de acuerdos.

En los impuestos nacionales la entidad que está encargada de administrar y recaudar los tributos es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y todo el dinero que recauda esta entidad por los diferentes tributos que tiene Colombia entran a formar parte del presupuesto general de la nación, que es el dinero con el que cuenta el Estado para financiar los gastos, las inversiones, las obras públicas y la prestación de servicios (La Nación, 2016).

A continuación, se realiza un breve recuento de los cambios introducidos en las respectivas leyes tributarias:

Ley 1430, reforma tributaria del 2010

- Desde el año 2011 se eliminó la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.
- La nueva ley establece que las sociedades de hogares comunitarios y hogares infantiles y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, son no contribuyentes del impuesto de renta.
- Con esta normativa quedaron sometidos a retención en la fuente los ingresos por concepto de exportación de hidrocarburos y demás productos mineros.
- Retención en la fuente a través de las entidades financieras, con el fin de asegurar el control y la eficiencia en el recaudo de los impuestos nacionales (Accounter, 2010).

Ley 1607, reforma tributaria del 2012

- Se reduce la tarifa del impuesto de renta del 33 al 25 % a partir del año 2013.
- La creación del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) se hizo con el fin de destinar los recursos recibidos por este impuesto a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud, en inversión social con el fin de beneficiar a la población usuaria más necesitada y que estuviera a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).
- La base gravable del CREE era similar a la del impuesto de renta pero no se podían deducir las donaciones a entidades calificadas, ni las pérdidas fiscales.
- Las entidades sin ánimo de lucro no fueron sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y siguieron obligadas a realizar los aportes parafiscales.
- Exoneración, aportes parafiscales y de salud: estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), las sociedades y personas jurídicas contribuyentes y declarantes del impuesto de renta para la equidad

(CREE), correspondientes a los trabajadores que devenguen individualmente hasta diez (10) salarios mínimos legales vigentes.

- La reforma tributaria del año 2012 estableció dos nuevos sistemas presuntivos para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios, los cuales fueron conocidos como: impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN) e impuesto mínimo alternativo simple (IMAS), los cuales eran aplicados dependiendo la clasificación de persona natural que reciba el contribuyente, ya sea como empleado o trabajador por cuenta propia (Comunidad Contable, 2012).

Ley 1739 de 2014

- Creación del impuesto a la riqueza: este impuesto estaría vigente desde el año 2015 y hasta el año 2018 y quienes estaría a cargo de presentarlo serían las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.
- Se fija la tarifa del CREE en un 9 %, y las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes de este impuesto a partir del año gravable 2015 podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del ET.
- Se crea una sobretasa al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) para los períodos gravables 2015 al 2018; esta cuando el valor del impuesto supere los \$800'000.000 y deberá pagarse en dos cuotas anuales en los plazos que fije el reglamento.
- Los recursos que se recauden por medio de la sobretasa del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), no tienen una destinación específica pero formarán parte del Fondo Especial sin personería –Fondo CREE– y estarán en caja con los demás ingresos corrientes de la nación (Comunidad Contable, 2014).

Ley 1819 de 2016

- Impuesto sobre la renta de personas naturales: depuración cedular. La depuración de estas rentas corresponde a cada cédula y se realizará de manera independiente para las siguientes cédulas:

- Rentas de trabajo: se consideran rentas de trabajo las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación y honorarios.
- Rentas de pensiones: son ingresos de estas cédulas las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y de riesgos laborales.
- Rentas de capital: son ingresos de esta cédula los obtenidos por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.
- Rentas no laborales: se consideran ingresos de las rentas no laborales todos aquellos que no se clasifiquen expresamente en ninguna de las otras cédulas.
- Rentas de dividendos y participaciones: son ingresos de esta cédula los recibidos por concepto de dividendos y participaciones y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionista, asociados y similares.
- Impuesto sobre la renta para personas jurídicas: las personas jurídicas dejarán de pagar el impuesto a la riqueza, el CREE, la sobretasa del CREE y solo pagarán renta la tarifa general del impuesto sobre la renta para las sociedades nacionales y asimiladas y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta tarifa será del 34 % para el año 2017 y del 33 % en el año 2018.
- Se crea para 2017 y 2018 una sobretasa del impuesto sobre la renta para contribuyentes que liquiden una base superior a \$800'000.000
- Creación del monotributo: la creación de este impuesto busca formalizar a los pequeños comerciantes, solamente personas naturales quienes se beneficiarán con un ahorro a la vejez y cobertura en riesgos laborales y este impuesto se liquidará sobre el 1 % de sus ingresos (Actualícese, 2016).

Marco metodológico

El presente estudio es de tipo descriptivo y analítico con un enfoque metodológico cuantitativo, mediante datos estadísticos brindados por el Departamento Nacional de Estadística (DANE) junto con el Ministerio de

Hacienda y Crédito Público, en lo que tiene que ver con la recolección y procesamiento de información estadística utilizada para recoger evidencia real sobre el comportamiento que han tenido los recursos tributarios y los indicadores de pobreza con el propósito de ser contrastados.

Desarrollo del tema

La pobreza se examina mediante dos índices presentados por el Dane, el índice de necesidades básicas insatisfechas (NBI) y el índice de pobreza multidimensional (IPM), dichos índices reflejan el porcentaje de población pobre en Colombia y son obtenidos a través de encuestas realizadas por el mismo Dane, donde el índice de NBI es obtenido a partir de la Encuesta Nacional de Calidad de Vida (ECV) y la Encuesta Continua de Hogares (ECH), y el IPM es obtenido a partir de la Encuesta Nacional de Calidad de Vida (ENCV) y enlazado con el índice de pobreza monetaria a partir de la Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH). Cabe aclarar que la pobreza durante el período 2002-2005 se calculó a través de la Encuesta Continua de Hogares, y de 2008 a 2015 se cambió la metodología y se viene realizando con base en la Gran Encuesta Integrada de Hogares. Para los años 2006 y 2007 no se presentan cifras de pobreza, debido a que no se pudo realizar el empalme de las metodologías utilizadas por el Dane para la medición de la pobreza en Colombia.

Necesidades básicas insatisfechas (NBI)

La metodología de NBI busca determinar, con ayuda de algunos indicadores simples, si las necesidades básicas de la población se encuentran cubiertas. Los grupos que no alcancen un umbral mínimo fijado son clasificados como pobres. Los indicadores simples seleccionados son: viviendas inadecuadas, viviendas con hacinamiento crítico, viviendas con servicios inadecuados, viviendas con alta dependencia económica y viviendas con niños en edad escolar que no asisten a la escuela (DANE, NBI).

Tabla 1. Medición NBI

Viviendas inadecuadas	Este indicador expresa las características físicas de viviendas consideradas impropias para el alojamiento humano. Se clasifican en esta situación separadamente las viviendas de las cabeceras municipales y las del resto.
Viviendas con hacinamiento crítico	Con este indicador se busca captar los niveles críticos de ocupación de los recursos de la vivienda por el grupo que la habita. Se consideran en esta situación las viviendas con más de tres personas por cuarto (excluyendo cocina, baño y garaje).
Viviendas con servicios inadecuados	Este indicador expresa en forma más directa el no acceso a condiciones vitales y sanitarias mínimas. Se distingue, igualmente, la condición de las cabeceras y las del resto. En cabeceras, comprende las viviendas sin sanitario o que careciendo de acueducto se proveen de agua en río, nacimiento o de la lluvia. En el resto, dadas las condiciones del medio rural, se incluyen las viviendas que carezcan de sanitario y acueducto y que se aprovisionen de agua en río, nacimiento o de la lluvia.
Viviendas con alta dependencia económica	Es un indicador indirecto sobre los niveles de ingreso. Se clasifican aquí las viviendas en los cuales haya más de tres personas por miembro ocupado y el jefe tenga, como máximo, dos años de educación primaria aprobados.
Viviendas con niños en edad escolar que no asisten a la escuela	Mide la satisfacción de necesidades educativas mínimas para la población infantil. Considera las viviendas con por lo menos un niño mayor de 6 años y menor de 12, pariente del jefe del hogar y que no asista a un centro de educación formal.

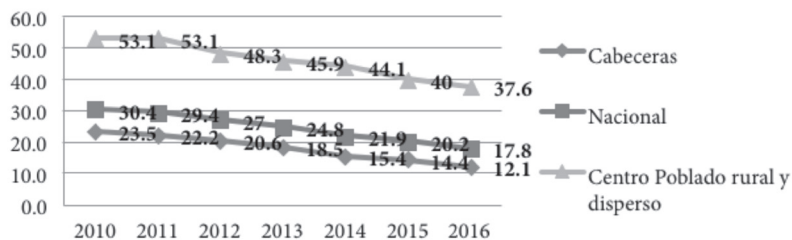
Fuente: elaboración propia con base en información del Dane.

Para estimar la magnitud de la pobreza en relación con la población, se consideró que las personas que habitaban en viviendas con NBI o en miseria se encontraban en las mismas condiciones de su respectiva vivienda. EL Dane desarrolló estudios de nuevos indicadores que permiten análisis más elaborados para el seguimiento adecuado del desarrollo de las metas del milenio.

Índice de pobreza multidimensional (IPM)

El IPM surge como respuesta a la necesidad de contar con una medida de pobreza con el propósito de hacer diseño y seguimiento a la política pública. Así mismo, la posibilidad de realizar un análisis profundo de múltiples dimensiones de la pobreza diferente al ingreso, hizo del IPM un instrumento útil para reflejar las privaciones que debe enfrentar un hogar en Colombia y, por ende, ideal para el seguimiento de la política pública. De igual manera, el IPM es una investigación que permite recoger información sobre diferentes dimensiones y variables del bienestar de los hogares. Se incluyen variables relacionadas con las condiciones educativas del hogar, las condiciones de la niñez y juventud, trabajo, salud y acceso a servicios públicos domiciliarios y condiciones de la vivienda (DANE, 2016).

Figura 1. Pobreza multidimensional, período 2010-2016

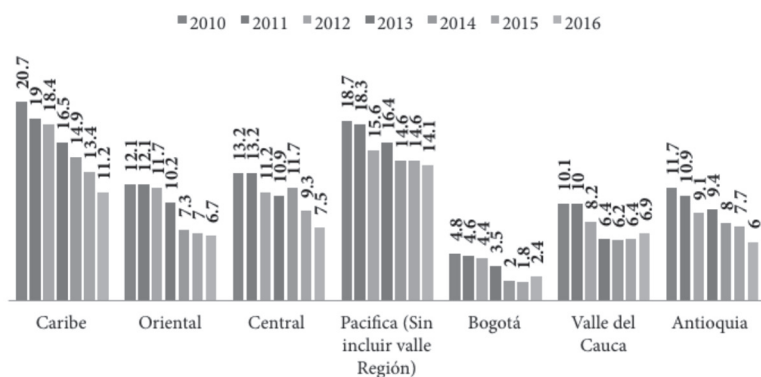


Fuente: elaboración propia con base en información del Dane.

El índice de pobreza multidimensional (IPM) mide el entorno de una familia donde se incluye la educación para los hijos, el trabajo infantil, el desempleo, el empleo informal, el acceso al sistema de salud, las condiciones de vivienda en las que viven y con esta información obtenida se busca mejorar los alcances de las políticas sociales ya que muestra en cuáles departamentos, ciudades y municipios los servicios sociales son más o menos deficientes. El IPM también mide los ingresos que reciben las familias, así como los consumos de la canasta familiar (DANE, 2016).

Para 2016, el porcentaje de personas en situación de pobreza multidimensional fue de 17.8 %; en las cabeceras de 12.1 % y en los centros poblados y rural disperso de 37.6 %. En 2016, el porcentaje de personas en situación de pobreza multidimensional en los centros poblados y rural disperso fue 3.1 veces el de las cabeceras. Entre 2010 y 2016, la reducción de la pobreza multidimensional para el total nacional fue de 12.6 puntos porcentuales, en las cabeceras fue de 11.4 puntos porcentuales y en los centros poblados y rural disperso de 15.5 puntos porcentuales.

Figura 2. Incidencia ajustada de la pobreza multidimensional por regiones, período 2010-2016



Fuente: elaboración propia con base en información del Dane. Cálculos con base en la encuesta de calidad de vida (ECV) 2010-2016.

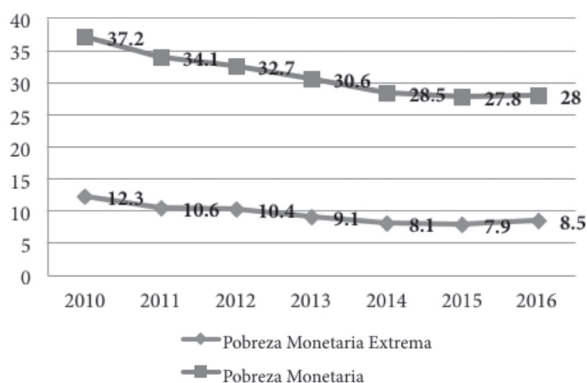
Se presenta una incidencia ajustada incluyendo la proporción de privaciones entre los pobres, esta refleja cambios cuando una persona pobre cambia su porcentaje de privaciones. Así, para evaluar cómo contribuye la privación en una variable a la pobreza multidimensional, es útil analizar la descomposición de esta última medida en cada una de las variables que hacen parte del índice (DANE 2016, p. 34).

En la Figura 2, durante el período analizado correspondiente a los años 2010 a 2016, la incidencia ajustada pasó de 20.7 % a 11.2 % en la región Caribe; de 12.1 % a 6.7 % en la región Oriental; de 13.2 % a 7.5 % en la

región Central; de 18.7 % a 14.1 % en la región Pacífica (sin incluir Valle del Cauca); de 4.8 % a 2.4 % en Bogotá; de 101 % a 4.9 % en Valle del Cauca y de 11.7 % a 6.0 % en Antioquia.

Pobreza monetaria

Figura 3. Evolución pobreza monetaria, total nacional, período 2010-2016



Fuente: elaboración propia con base en información del DANE.

Como se evidencia en la Figura 3, los índices de pobreza han venido disminuyendo de manera paulatina durante los años de análisis, logrando una reducción de 9.2 puntos porcentuales para la pobreza monetaria nacional y de 3.8 para la pobreza monetaria extrema nacional.

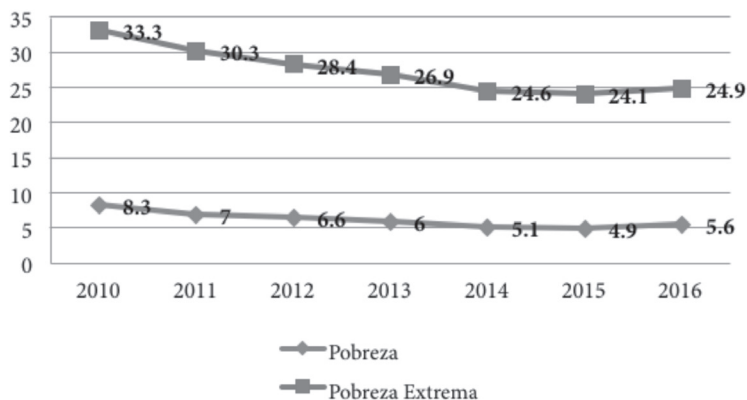
Una vez se presentó el cambio de metodología de medición de la pobreza en Colombia, efectivamente la reducción de la pobreza monetaria pasó de 12.5 a 7.7 y para la pobreza extrema de 6.5 a 1.3. La pobreza multidimensional en Colombia ha mantenido una tendencia decreciente desde el 2010: pasó de 30.4 % al inicio de la década a 17.8 % en 2016. Esto significa que el país pasó de tener 13 719 000 personas en condición de pobreza multidimensional en 2010 a 8 586 000 en 2016, lo que equivale a una reducción de 5 133 000 personas en ese período. Tanto la pobreza monetaria como la pobreza monetaria extrema mantuvieron una tendencia

decreciente hasta 2015, para el 2016 se presentan leves incrementos en las dos variables.

La hacienda pública y la política monetaria son los principales instrumentos de intervención con que cuenta un Gobierno para impulsar la economía e incidir en el bienestar de la población. La reforma tributaria, según lo argumentó la administración del presidente Santos (2010-2014), tiene como objetivos la generación del empleo (crear entre 850 000 a 1 000 000 de nuevos empleos), la disminución de la pobreza, la reducción de la desigualdad y un sistema tributario que sea progresivo; sin embargo, la reforma tributaria es regresiva. Con el pretexto de incentivar la inversión y generar empleo formal se disminuyeron los impuestos directos y se aumentaron los impuestos indirectos.

Teniendo en cuenta lo anterior, es importante resaltar que con el cambio de metodología se presentan diferencias en la comparación de las variables de la Encuesta Continua de Hogares y la Gran Encuesta Integrada de Hogares, pues al agregar nuevos elementos y al aumentar la cobertura nacional se perciben cambios a la hora de presentar las cifras de pobreza en Colombia.

Figura 4. Pobreza monetaria, cabeceras, período 2010-2016



Fuente: elaboración propia con base en información del DANE.

Como se observa en la Figura 4, se pueden resaltar las variaciones que se presentaron en el período analizado, percibiendo la notable disminución entre pobreza extrema, la cual disminuyó en 8.4 puntos porcentuales, y pobreza, 2.7 puntos porcentuales, reflejando un descenso en el período 2010-2016.

En 2016 el 28.0 % de los colombianos estaba en condición de pobreza monetaria, lo cual representa una variación de 0.2 puntos porcentuales frente a 2015, cuando fue de 27.8 %. La pobreza en las cabeceras municipales pasó de 24.1 % en 2015 a 24.9 % en 2016, cambio equivalente a 0.8 puntos porcentuales. La pobreza en los centros poblados y zonas rurales dispersas fue de 38.6 %, lo cual representa una disminución de 1.7 puntos porcentuales, frente a 2015 cuando fue de 40.3 %. En 2016 el 8.5 % del total de la población estaba en condición de pobreza extrema. En las cabeceras municipales pasó de 7.9 % en 2015 a 8.6 % en 2016 y en los centros poblados de 18.0 % en 2015 a 18.1 % en 2016. Los resultados de la pobreza monetaria y la pobreza monetaria extrema se explican en gran parte por el comportamiento de la inflación en el año 2016 (DANE, 2016, p. 13).

Según el autor Eduardo Bolaños, en Colombia se considera que las personas son pobres cuando el ingreso mensual no supera \$241 673, lo que quiere decir que una familia de 4 personas es considerada pobre si su ingreso mensual es inferior a \$966 692, pero la diferencia está en que el salario mínimo ha estado siempre por debajo de este valor lo que significa que no es suficiente para satisfacer las necesidades básicas de un hogar en Colombia.

En el país son consideradas en situación de pobreza extrema aquellas personas cuyo ingreso mensual no supera \$114 692 según el DANE, pero este ingreso solo satisface las necesidades básicas de una sola persona que sería lo suficiente para sobrevivir.

Relación ingresos tributarios (impuesto de renta) y pobreza monetaria

En la Tabla 2 se muestra el recaudo por impuesto de renta durante el período 2010-2016.

Tabla 2. Impuesto de renta miles de millones de pesos, período 2010-2016

Año	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Impuesto de renta	26.218,9	33.453	43.671,9	44.803,5	37.621,9	38.730,7	40.216,0

Fuente: DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

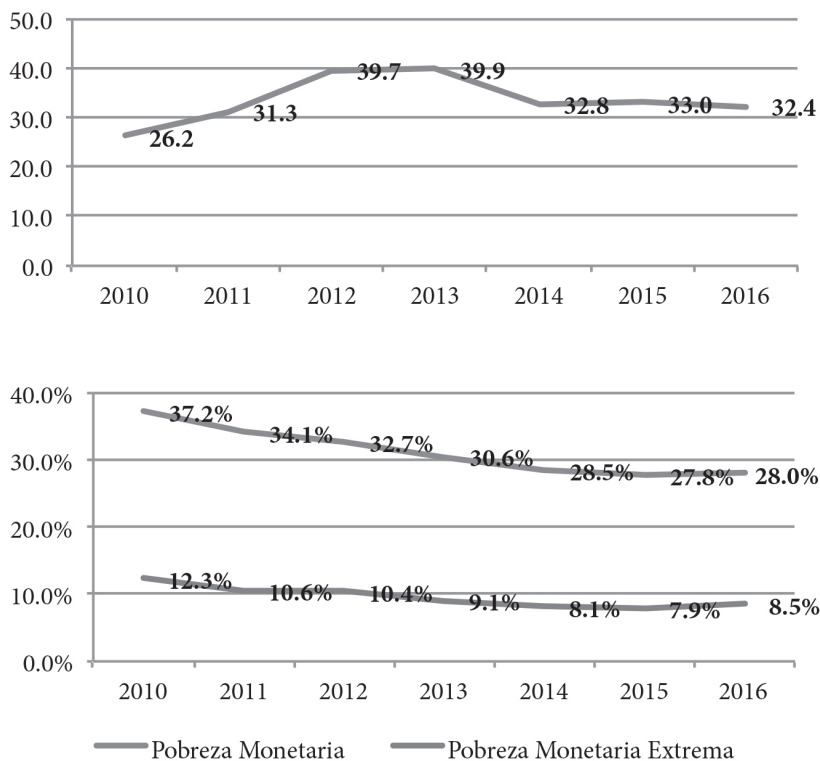
Estas cifras se procedieron a deflactarse tomando como año base el año 2010 para observar cómo fue su evolución.

Tabla 3. Recaudo de impuesto de renta precios a 2010

Año	Recaudo impuesto de renta
2010	26.2
2011	31.3
2012	39.7
2013	39.9
2014	32.8
2015	33.0
2016	32.4

Fuente: elaboración propia con base en información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Balance fiscal GNC, DGPN.

Una vez revisada la evolución de los ingresos tributarios de acuerdo con las diferentes reformas tributarias y los índices de pobreza, se procedió a identificar la relación existente entre las variables objeto de estudio, las cuales se compilaron en la Figura 5.

Figura 5. Relación ingresos fiscales (impuesto de renta) y pobreza monetaria

Fuente: elaboración propia con base en información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, balance fiscal GNC (realizado con datos deflactado del año 2010).

Como se observa en la Figura 5, las variaciones porcentuales de los índices de pobreza difirieron del comportamiento de los recursos tributarios, por cuanto era de esperarse que a mayores ingresos recibidos por el Estado se mejoraran los indicadores sociales sustancialmente. En este caso, para los años 2011 y 2012 cuando se dio un aumento de 26.8 % en el recaudo del impuesto de renta, el índice de pobreza monetaria disminuyó en un 4.1 % y la pobreza monetaria extrema lo hizo en un 1.8 %, mientras que en los años 2013 y 2014, cuando cayó el recaudo del impuesto de renta en

un 17.8 %, el índice de pobreza monetaria se redujo en 6.9 %, en tanto la pobreza extrema lo hizo en un 11 %. Lo anterior resulta ser contradictorio por cuanto no se ve reflejado el mayor o menor recaudo tributario (impuesto de renta) en los índices de pobreza.

Consideraciones

Según el análisis de las variables durante el período analizado, se pudo establecer que los índices de pobreza no se sustentan en mayores recaudos del Gobierno nacional central ni en relación con las reformas tributarias.

El cambio de metodología de medición de la pobreza tiene relación con la reducción de la misma, lo cual genera muchas incógnitas por cuanto la desigualdad y las estructuras fiscales regresivas constituyen un grave problema, en la medida que comprometen seriamente la asignación de recursos para el desarrollo.

Las variaciones porcentuales de los índices de pobreza difieren del comportamiento de los recaudos tributarios, siendo más notorio el de pobreza monetaria extrema por cuanto su reducción es mínima cuando aumenta el recaudo tributario y es mayor cuando este se reduce. Por su parte, el índice de pobreza monetaria presenta reducciones mínimas con grandes incrementos en los recursos tributarios en algunos años y en otros muestran una relación directa. En este sentido, surgen nuevos interrogantes en cuanto a las cifras de pobreza, ya que estas no se encuentran soportadas en la realidad que se afronta.

Referencias

Accounter. (29 de diciembre de 2010). Ley 1430. Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. Recuperado de <http://www.accounter.co/normatividad/leyes/ley-1430-por-medio-de-la-cual-se-dictan-normas-tributarias-de-control-y-para-la-competitividad.html>, recuperado el 28.03.2018.

- Actualícese. (29 de diciembre de 2016). Reforma tributaria. Recuperado de <https://actualicese.com/normatividad/2016/12/29/ley-1819-de-29-12-2016-reforma-tributaria/>, el 03.03.2018.
- Comunidad Contable. (24 de diciembre de 2014). Nueva reforma tributaria. Ley 1739 de 2014. Recuperado de http://www.comunidadcontable.com/BancoNorma/N/nueva_reforma_tributaria_ley_1739_del_2014/nueva_reforma_tributaria_ley_1739_del_2014.asp, recuperado el 18.02.2018.
- Comunidad Contable. (29 de diciembre de 2012). Los cinco puntos más relevantes de la reforma tributaria. Recuperado de [http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/N/noti-121226-02\(los_cinco_puntos_mas_relevantes_de_la_reforma_tributaria\)/noti-121226-02\(los_cinco_puntos_mas_relevantes_de_la_reforma_tributaria\).asp?Miga=1&IDobjetose=12950&CodSeccion=106](http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/N/noti-121226-02(los_cinco_puntos_mas_relevantes_de_la_reforma_tributaria)/noti-121226-02(los_cinco_puntos_mas_relevantes_de_la_reforma_tributaria).asp?Miga=1&IDobjetose=12950&CodSeccion=106), recuperado el 22-03-2018.
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE. (2014). Encuesta Continua de Hogares. (2002-2005), Gran Encuesta Integrada de Hogares (2008-2014). Recuperado de https://formularios.dane.gov.co/Anda_4_1/index.php/catalog/206, recuperado el 18-10-2018.
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE. (2016). Colombia - Índice de Pobreza Multidimensional (IPM) 2016. Recuperado de https://formularios.dane.gov.co/Anda_4_1/index.php/catalog/455, recuperado el 10-10-2017.
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE. (2016). Colombia - Medición de Pobreza Monetaria y Desigualdad. Recuperado de http://formularios.dane.gov.co/Anda_4_1/index.php/catalog/410/get_microdata
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE. Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI). Recuperado de <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/necesidades-basicas-insatisfechas-nbi>, el 10.10.2017.
- La Nación. (6 de marzo de 2016). ¿Para qué se usa el dinero de los impuestos? Periódico *La Nación*. Recuperado de <https://www.lanacion.com.ar/1876949-para-que-se-usa-el-dinero-de-los-impuestos>, recuperado el 28.03.2018.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (25 de junio de 2018). Balance fiscal GNC. DGPM. Recuperado de <http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/politica/fiscal/>

GobiernoNacionalCentralGNC.jspx?_afLoop=622956396968533&_afWindowMode=0&_afWindowId=43ny8wu1e_1#!%40%40%3F_afrWindowId%3D43ny8wu1e_1%26_afrLoop%3D622956396968533%26_afrWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D43ny8wu1e_45

- Portafolio. (4 de noviembre de 2016). El llamado del ministro de Hacienda al Congreso: “la reforma tributaria es necesaria ahora”. Diario *Portafolio*. Recuperado de <http://www.portafolio.co/economia/por-que-colombia-necesita-la-reforma-tributaria-501457>, recuperado el 30 de abril de 2018
- Ricardo, D. (1950). *Principios de economía política y tributación*. Londres, Reino Unido: Cambridge University Press.
- Smith, A. (1776). *La riqueza de las Naciones Libro V capítulo II*. Madrid, España: Nueva Alianza.



Coyuntura

Percepción de los egresados contables sobre la investigación formativa¹

Ruth Alejandra Patiño Jacinto²
Zuray Andrea Melgarejo Molina³
Gloria Milena Valero Zapata⁴

Recibido: 15 de mayo de 2018

Aprobado: 4 de junio de 2018

Clasificación JEL: I23, M49.

Resumen

La investigación formativa tiene por objetivo fundamental formar y desarrollar en el estudiante habilidades distintas y un valor agregado respecto a los conocimientos disciplinares. Dado lo anterior, el presente trabajo buscó establecer la percepción que tienen los egresados de contaduría pública

1 Citar como: Patiño, R. A., Melgarejo, Z.A. y Valero G.M. (2019). Percepción de los egresados contables sobre la investigación formativa. Revista *Activos*, 16(30), 101-125. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278.5062>

2 Docente de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, Bogotá, Colombia. Líneas de desarrollo: Educación Contable, Normas Internacionales de Información Financiera, Investigación Contable. Correo electrónico: alejandrapatino@usantotomas.edu.co.

3 Profesora asociada de la Escuela de Administración de Empresas y Contaduría Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. Líneas de desarrollo: Gestión y Desempeño en Mipymes, Contabilidad Financiera, Crecimiento Financiero Empresarial, Fracaso Empresarial. Correo electrónico: zamelgarejomo@unal.edu.co

4 Docente de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, Bogotá, Colombia. Líneas de desarrollo: Educación Contable, Investigación Contable, Contabilidad Ambiental. Correo electrónico: gloriaavalero@usantotomas.edu.co

acerca de los impactos de las estrategias de formación en investigación sobre sus habilidades profesionales y competencias profesionales. La metodología utilizada tuvo un enfoque cualitativo, exploratorio, de diseño narrativo. En los resultados se resaltó la percepción generalizada de una mejora en las habilidades comunicativas de los egresados, habilidades como escritura, lectura, hablar en público y capacidad de síntesis, entre otras.

Palabras clave: investigación formativa, contaduría pública, contabilidad, investigación, habilidades comunicativas.

Perception of accounting graduates about formative research

Abstract

Formative research has as fundamental objective to train and develop different skills and added value in students regarding disciplinary knowledge. Given the above context, this work seeks to establish the perception in Public Accounting graduates of the impact that formative research strategies have on their professional skills and competencies. The methodology has a qualitative, exploratory approach, with narrative design. Results show a widespread perception of improved communication skills in graduates, skills such as writing, reading, public speaking, ability to synthesize, among others.

Keywords: Formative research, public accounting, accounting, research, communication skills.

Introducción

La investigación es fuente y motor del desarrollo del conocimiento en cualquier sociedad; es por ello que se ha mantenido una preocupación constante en su desarrollo, en los mecanismos de incentivos que implica, en la inversión que se le asigna y en general, por los aspectos que impacten sus resultados y, por ende, el desarrollo social y económico de cualquier entorno. En ese orden de ideas, la investigación para su análisis puede tomar diversas clasificaciones, sin embargo, para efectos de establecer categorías inmersas en las comunidades académicas, básicamente en instituciones de educación superior (IES) o universidades, se contemplan tipos de investigación objeto de análisis.

La investigación formal, la cual: “cuenta con una estructura institucional, legitimidad y apoyo financiero” (Valero y Patiño, 2012, p. 178), de igual manera, se denomina investigación propiamente dicha, es decir, que de este tipo de investigación se espera mayor impacto y resultados asociados con la rigurosidad necesaria para proponer soluciones a problemas sociales de gran envergadura. Por otro lado, la investigación formativa tiene por objeto “formar”, “la investigación formativa cuyos esfuerzos se orientan a generar consciencia frente a los problemas y los retos investigativos” (Machado, Patiño y Cadavid, 2016, p. 67), a este propósito, “se fija, más que en el resultado final, en la construcción de cultura y talentos para fortalecer los espacios de comunidad investigativa mediante la formación de estudiantes e investigadores novatos” (p. 67), adicionalmente no requiere de una estructura tan elaborada y muchas veces no cuenta con recursos exclusivos, y justamente esta investigación constituyó el tema fundamental de este trabajo.

Es necesario resaltar que los dos tipos de investigación son importantes, en la medida de los objetivos que se plantean dentro de los diferentes escenarios en los que se fomentan, por lo cual Hernández (2003) plantea la necesidad de desarrollar la investigación formativa y formal de forma simultánea, en tanto son herramientas para asumir retos del entorno; frente

a lo anterior, otro factor a considerar tiene que ver con que la investigación formativa alimenta la investigación formal, pues dentro de ella se gestan los futuros investigadores, a lo que Parra (2004) añade:

Tiene un carácter más útil y normalmente se puede resolver mejor. No se trata de que sea más fácil, por menos rigurosa o por la mayor flexibilidad metodológica que permite, sino que el valor de utilidad la hace más atractiva y motivadora, tanto para los investigadores como para sus usuarios (p. 65).

En resumen, la investigación formativa es definida como: “[...] resultado de la aplicación metódica de unos cánones lógicos desde una perspectiva o enfoque determinado, enmarcado en una conceptualización y un método que permite el análisis y la comprensión de una realidad de acuerdo con unos propósitos definidos” (Consejo Nacional de Acreditación [CNA], 1998, citado por González y Grisales, 2013, pp. 43-44). Al respecto, Restrepo (2003) señala que la importancia de la investigación formativa radica en que es un medio de la función pedagógica y aporta en la generación de conocimiento teórico; en la misma línea, Murgueitio (2011) destaca que el principal papel de la investigación formativa se centra en promover el “pensamiento propio, crítico y propositivo con la realidad indagada” (p. 92), asimismo se resalta la necesidad de obtener valoración social de este tipo de investigación.

Entonces, la investigación formativa tiene gran importancia en cualquier disciplina y para el caso de la contaduría existen adicionalmente requerimientos internacionales que básicamente buscan que se forme por competencias⁵ (tal es el caso de International Accounting Education Standards Board – IAESB, 2015), esto incluye la preocupación por preparar para el entorno laboral, aspecto de gran impacto, que adicionalmente ha contribuido con la inclusión de requerimientos relacionados con habilidades investigativas dentro del proceso de formación del futuro profesional contable, entre otros muchos aspectos. La incidencia de organismos

5 En general, se habla de una “adecuada combinación de conocimientos y destrezas (intelectuales, técnicos, personales, interpersonales y organizacionales) para desarrollarse como contadores profesionales” (Valero, Patiño y Duque, 2013, p. 25).

internacionales en estas temáticas ha impulsado grandes controversias acerca de ¿para qué?, o, ¿para quién?, se forma, sin embargo, lejos de esta disyuntiva se reconoce la importancia de formar en investigación.

A partir de lo anterior, el presente trabajo tuvo como propósito establecer la percepción que tienen los egresados de contaduría pública acerca de los impactos de las estrategias de formación en investigación sobre sus habilidades profesionales y competencias profesionales; centrándose en cómo estas estrategias han aportado en la vida profesional de los egresados objeto de estudio.

En ese orden de ideas, el primer apartado del documento es la metodología, en la cual se describieron los pasos que permitieron el desarrollo de la investigación; posteriormente, se encuentra la revisión de trabajos previos de investigación e investigación formativa en contaduría, especialmente en Colombia; para luego, presentar la síntesis y análisis de los resultados de la encuesta de percepción; y por último, las consideraciones finales, que podrán ser base de discusiones futuras.

Metodología

La investigación se desarrolló a partir de una metodología cualitativa con un alcance exploratorio-descriptivo y de diseño narrativo, donde “recolecta datos sobre las historias de vida y experiencias de ciertas personas para escribirlas y analizarlas” (Hernández, Callado y Baptista, 2014, p. 504). Con ese propósito se desarrollaron las siguientes fases:

- a. Búsqueda de información publicada a partir del año 2000 con el fin de establecer trabajos previos y construir el estado del arte. Las fuentes principales fueron *journals* internacionales tales como: *Accounting education research methodology e Issues in accounting education*, entre otros; para el caso de Colombia, revistas académicas, como: la *Revista Contaduría y Cuadernos de Contabilidad*. En estas revistas se lograron identificar artículos del tema objeto de estudio, luego de hacer una búsqueda en bases de datos en general.

- b. Se tomó como referente la categorización establecida por Patiño y Santos (2009a) acerca de estrategias de investigación formativa utilizadas en programas de Contaduría Pública: asignaturas destinadas a temas de investigación, eventos de divulgación, publicaciones, semilleros⁶ de investigación, y opciones de grado donde se realice trabajo escrito. Sobre estas estrategias, se planteó una encuesta (Anexo 1) a realizar por participantes voluntarios, que preferiblemente hubieran participado de algún proceso investigativo; en las preguntas realizadas sobre habilidades que desarrollaron, no se dio un listado sino que se dejó abierto para que plantearan cualquier habilidad que consideraran mejoró con sus procesos investigativos.
- c. Se aplicó la encuesta a los participantes voluntarios que fueron catorce, de los cuales seis egresados pertenecían a un programa de Contaduría Pública correspondiente a una universidad privada y ocho de una universidad pública⁷; se graduaron del pregrado en Contaduría Pública entre el 2007 y el 2017, y sus edades oscilaban entre 22 y 33 años con un promedio de 26.6 años.
- d. Con los resultados se procedió a sintetizar y analizar, generándose categorías a las habilidades que los participantes plantearon.

Investigación e investigación formativa en los programas de Contaduría Pública

Para Machado (2005), la investigación contable ha transitado por varias etapas en Colombia, las cuales son: contenidos, motivación, procesos, institucionalidad y resultados, es decir, que ha avanzado, ha cambiado de enfoque, tomando en cuenta diversos aspectos como: “la necesidad de construir comunidad investigativa como alternativa de formar los pares investigativos que propendan por el conocimiento contable científico...” (Machado, 2005, p. 27). Esto se puede llevar a cabo de distintas formas, una de ellas es a través de la investigación formativa, proporcionar la posibilidad

6 O cualquier tipo de grupo donde el objetivo sea investigar.

7 Voluntarios de la Universidad Santo Tomás y la Universidad Nacional de Colombia.

de tomar la comunidad investigativa como estrategia pedagógica, en otras palabras, como se mencionó anteriormente, aprender haciendo.

Al respecto, Muñoz, Ruíz y Sarmiento (2015) mencionan que este tipo de investigación contribuye a que la formación sea integral y que por otra parte, se utiliza como una didáctica común; la formación integral es mencionada frecuentemente, sin embargo, la investigación es un medio para que se haga realidad, o sea, en ella los programas tienen la alternativa de proporcionar herramientas para que sus estudiantes tengan un pensamiento más amplio, distintas visiones y conocimientos interdisciplinarios, entre otros muchos aspectos.

Para Ocampo (2003), la investigación formativa presenta varias características de las que por los propósitos del presente trabajo, se resaltan algunas. El interés se basa en la formación más que en la construcción de nuevo conocimiento y alimenta la investigación que está orientada al conocimiento. En el trabajo realizado por Avendaño, Rueda y Paz (2016), se concluye que los docentes se interesan no solo por la investigación formal, sino por la formativa y que incorporan prácticas de formación en investigación de forma frecuente en su actuar como docentes, es decir, es una práctica frecuente y generalizada.

Con las ideas anteriores se puede establecer que, si bien la investigación formativa no tiene como objetivo final la obtención de resultados si se presentan, es la fuente principal de investigadores; ¿dónde aprenden?, ¿dónde se interesan por la investigación?, entonces uno de los lugares es la universidad, cuando están en el proceso de formación y la cuestión de los intereses es tan amplia, sin embargo, se podría pensar que surge de distintas estrategias o procesos intencionales o no que se desarrollan en el ámbito académico. De acuerdo con Cardona (2006), “la docencia fundamentada en la investigación permite formar a los educandos en los campos de su disciplina o profesión” (p. 39). A partir de lo anterior, se evidencia la importancia real de la investigación formativa como un proceso en el cual se impulsa el aprendizaje en muchos entornos, personal, académico y laboral, partiendo del proceso de enseñanza-aprendizaje, en últimas

como labor de los programas de formación, en este caso en el pregrado de Contaduría Pública.

Los autores García y Botero (2014) plantean la necesidad de vincular al currículo de Contaduría Pública mecanismos que favorezcan la argumentación y la solución de problemas, entre otros; aquí los autores responden el ¿para qué?, el cual, sin embargo, puede ir más allá de lo que se proponen los programas académicos o los docentes de los mismos. El argumento se complementa de la siguiente manera:

En el caso de la contabilidad, la potenciación de un sujeto que conoce y descubre por cuenta propia, las más finas articulaciones y disonancias entre lo que plantea la teoría (marco de referencia) y la realidad, investigando hacia la configuración de nueva explicativas y comprensiones sobre lo destacado como potencial de la misma (Gracia, 2010, p. 267).

Los autores Patiño y Santos (2009a) proponen unas categorías de estrategias asociadas con investigación formativa en contaduría pública, las cuales se presentan en la Figura 1.

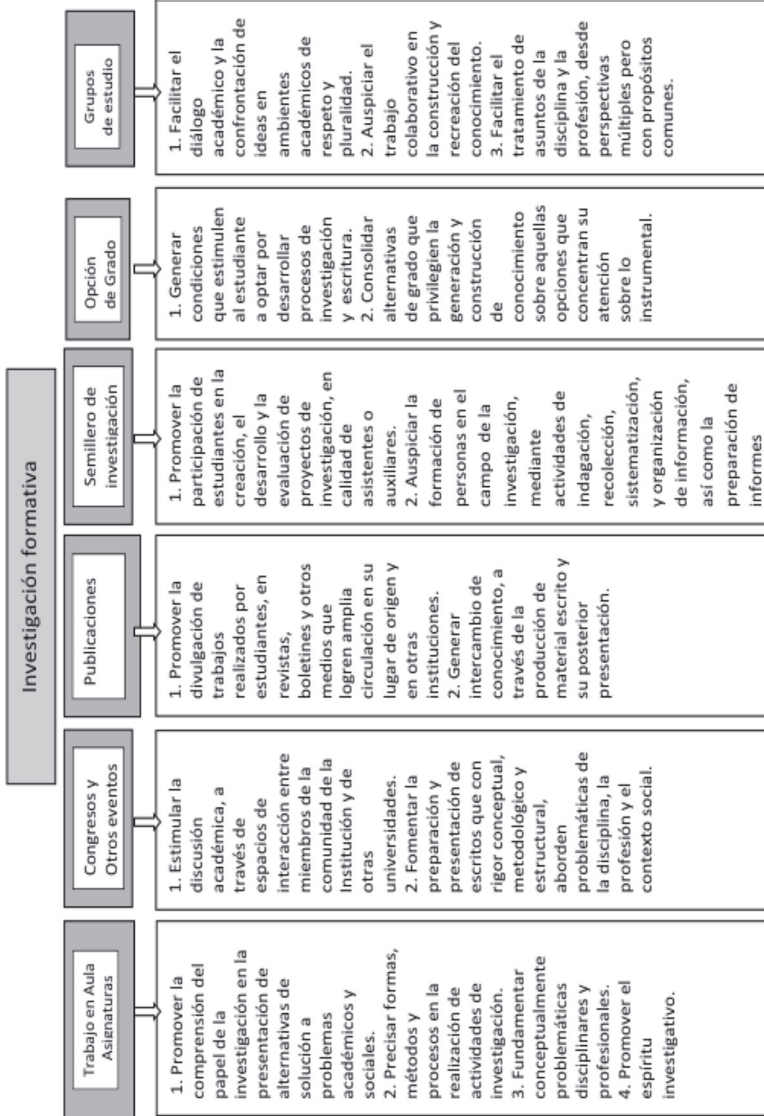
Acerca de las estrategias, Ríos (2013) complementa con otras, como lo son: ensayos teóricos con esquemas investigativos, club de revistas, favorecer el aprendizaje por descubrimiento y el aprendizaje basado en problemas, entre otras, las cuales pueden estudiarse en trabajos posteriores.

Resultados

Asignaturas que contribuyen al desarrollo de habilidades relacionadas con investigación

De acuerdo con Patiño y Santos (2009a), esta estrategia tiene diversos objetivos entre los cuales se encuentran: realizar una aproximación a la formulación de proyectos, desarrollar sentido crítico en los estudiantes, fortalecer el estudio de temas fundamentales como la teoría contable y

Figura 1. Estrategias de investigación formativa y los objetivos propuestos



Fuente: tomado de Patiño y Santos (2009a).

aproximarse a enfoques y técnicas de investigación como la cualitativa y la cuantitativa, entre otras.

En la pregunta de las asignaturas que identifican que les contribuyeron a desarrollar algún tipo de habilidad vinculada con la investigación, se encontró que referenciaron dos tipos de asignaturas: las que son de contenidos explícitos de investigación o habilidades comunicativas y otras que aunque son disciplinarias los encuestados perciben que les aportaron en los aspectos mencionados. Los participantes del estudio referenciaron las siguientes asignaturas de contenidos explícitos de investigación: a) Metodología de la investigación y algunas materias introductorias en la misma vía y, b) Español.

Respecto a las asignaturas que no son de contenido específico de investigación, señalaron:

- Contabilidad Ambiental
- Contabilidad Financiera
- Administración de Empresas
- Economía
- Derecho
- Antropología
- Teoría Contable
- Auditoría y Revisoría Fiscal
- Seminarios en temas de profundización como: responsabilidad social empresarial, gobierno corporativo y comités de auditoría, finanzas y presupuesto público, entre otras.

En este primer aspecto se pueden mencionar dos grandes hallazgos: a) el reconocimiento por parte de los egresados del aporte de las asignaturas destinadas a temas de investigación, ya que la pregunta estaba enfocada a determinar si percibían que contribuía y, b) lo contundente del resultado en cuanto a que la investigación formativa es definitivamente transversal,

lo que conduce a considerar que el papel de cualquier docente es apto para aportar en el desarrollo de determinada habilidad. Los egresados mencionaron diversas asignaturas, inclusive varias que no corresponden a los componentes centrales del programa.

En un estudio previo, Patiño, Melgarejo y Valero (2017), en una muestra de 15 programas académicos de Contaduría Pública, identificaron que todos tienen asignaturas que propenden por el desarrollo de la investigación formativa, lo cual resalta la importancia de esta estrategia. Otro aspecto que se evaluó en las asignaturas fueron las habilidades que identificaron que mejoran; al respecto se incluyen las siguientes habilidades: interpretación y argumentación, redacción y elaboración de artículos, hablar en público, lectura, búsqueda de información, trabajo en grupo, referenciación y citación, y síntesis.

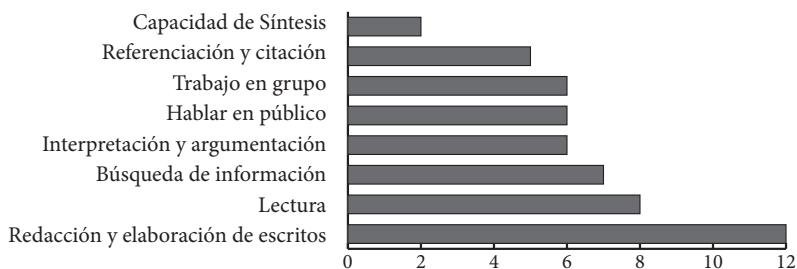
De los anteriores resultados se puede reflexionar que los egresados reconocieron habilidades centradas especialmente con lo comunicativo: hablar, leer y escribir, en varios aspectos como argumentar o sintetizar, pero en últimas el objetivo es el mismo. Al respecto, se evidencia que de acuerdo con (Geddes, 1998), entre otros aspectos es fundamental la búsqueda bibliográfica no solo en el desarrollo de las habilidades sino en el avance de la disciplina; lo que indica esta afirmación es el avance sobre lo que ya se desarrolló, la construcción de una comunidad académica y el avance posterior al trabajo del otro.

Adicionalmente, algo que es relevante en cualquier entorno laboral y que se constituye en saber trabajar en equipo, ya que en todos los medios es necesario y puede ser el diferencial entre el éxito y el fracaso, se añade que “la investigación dentro de los programas tiene una preponderancia que implica el desarrollo de las estrategias para promover el pensamiento y el trabajo en grupo” (Machado, Patiño y Cadavid, p. 68). El trabajo de Beverly (2016) menciona lo importante del trabajo en equipo dentro de la disciplina contable, adicionalmente recomienda que se dinamicen los cursos en los que se aporte a la consolidación de dicha habilidad, tomando como el aporte que se realiza dentro de un proceso que funciona, es decir, que

haya coordinación entre las partes. Dentro de estas habilidades, las más mencionadas por generar efectos en los egresados se observan en la Figura 2.

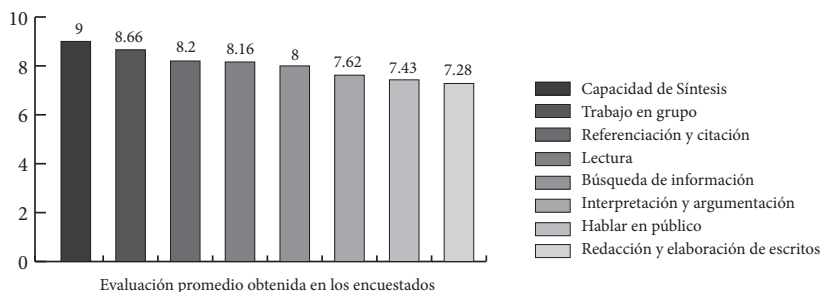
En la Figura 2 se observa que la habilidad que más se recuerda en los encuestados es la de redacción y elaboración de escritos, seguida de lectura; sin embargo, cuando se les pidió que evaluaran los resultados, en otras palabras, que otorgaran una evaluación acerca de cómo impactaron en determinada habilidad las asignaturas, las de mayor evaluación fueron: capacidad de síntesis y trabajo en grupo, como se observa en la Figura 3. Entonces podría intuirse que, aunque no sean generalizadas las habilidades que presentan un impacto significativo, tales habilidades pueden desarrollarse para pocos estudiantes y generar un gran desarrollo en determinada habilidad.

Figura 2. Habilidades mencionadas por los encuestados



Fuente: elaboración propia a partir de las encuestas realizadas.

Figura 3. Evaluación realizada al logro de las habilidades



Fuente: elaboración propia a partir de las encuestas realizadas.

Dehning (2015) propone que en las asignaturas se desarrolle el aprendizaje de conceptos acerca de la escritura, además de cambiar la evaluación convencional por encuestas donde se refuercen conceptos fundamentales en el aprendizaje contable; Elliott (1991) añade una preocupación no reciente de modificar el currículo, mejorando a través de la investigación, trabajando más que memoria análisis y desarrollo conceptual, complementando el ámbito laboral, frecuentemente empírico, donde se encuentran los estudiantes de contaduría pública; entonces esta propuesta se puede tomar en cuenta siempre considerando lo que ya se ha definido, la investigación formativa como estrategia transversal y complementada por otras distintas. Ordoñez (2014) plantea como error esperar que los estudiantes aprendan a investigar en un solo curso destinado a ello. Ríos (2014) en un estudio realizado, plantea que el 100 % de los docentes encuestados realizan actividades dirigidas a la investigación, por lo menos algunas veces en las asignaturas, lo cual va en la misma vía de los resultados obtenidos ya que no necesariamente deben tratarse de asignaturas de investigación.

Se plantea entonces la necesidad de “incorporar en los contenidos programáticos (estructuras microcurriculares) claras formulaciones sobre los problemas fundamentales a resolver y las estrategias a emplear teniendo en cuenta los ritmos, los tiempos, el arsenal bibliográfico y las redes de comunicación” (Gracia, 2010, p. 268), lo que el profesor añade es tener en cuenta en qué ambiente se desenvuelven los actores actuales de los procesos de investigación formativa, por ejemplo, es primordial conocer cómo se realizan búsquedas en bases de datos y revistas, tanto nacionales como internacionales.

Es muy importante el papel de los docentes. Para empezar, en los cursos de Metodología de Investigación de los programas de Contaduría Pública, deben trascender los aspectos conceptuales sobre la investigación en general y sobre la investigación en contabilidad en particular, así como las cuestiones técnicas acerca de la construcción de proyectos de investigación, para ocuparse sobre los aspectos básicos de la escritura (Grajales, 2010a). El profesor Grajales resalta la importancia de aprender a leer y escribir

en los programas de Contaduría Pública (Grajales, 2010b), otro trabajo amplía dicha preocupación a todos los actores de la comunidad académica contable (Cardozo, 2010).

En el trabajo de Patiño y Santos (2009b), se evidencia que en una muestra de programas de Contaduría Pública, el número de asignaturas que desarrollan habilidades comunicativas es de un 2 % en promedio, mientras el contenido en investigación era de un 5 %, es decir, en total 7 %, un número bastante heterogéneo, donde el alto contenido es un distintivo institucional, adicionalmente todos los programas (de la muestra) tuvieron por lo menos una asignatura con contenidos explícitos de investigación.

Eventos académicos

Los eventos de investigación son importantes por ser un medio de divulgación, en palabras de Patiño y Santos (2009a) “son espacios de socialización oral de trabajos de estudiantes” (p. 28). Con base en lo anterior y frente a la encuesta, se encontró que diez de los participantes asistieron al menos a un evento académico como ponentes o expositores cuando eran estudiantes y resaltaron varios aspectos de dicha experiencia:

- Las exposiciones permiten desarrollar capacidad de interpretación y análisis.
- Se logra indagar sobre temáticas o alcances distintos a los trabajados en las asignaturas.
- Se llega a un conocimiento más profundo en temas particulares que posteriormente le han proporcionado ventajas.
- Mejora la capacidad de hablar en público.
- Aporta en conocimientos siempre y cuando se reciba la retroalimentación adecuada por parte de los docentes.
- Se presenta un aporte cultural por cuanto se realiza intercambio con otras personas, algunas veces de otros países y adicionalmente, se generan diálogos más permanentes, lo cual algunas veces termina en una relación de amistad.

- Se aprende a tolerar las críticas, ya que en ocasiones se niega la participación en eventos, es decir, los trabajos no son aceptados.
- Proporciona bases para participar más adelante en procesos de investigación de manera un poco más formal.
- Contribuye a “manejar un público, a manejar el tiempo de exposición, a transmitir ideas de forma sencilla, a manejar una presentación como herramienta de guía y no de lectura, a dar una idea de otra persona sin olvidar mencionar que no es nuestra, a trabajar en equipo”. “No puedo afirmar que en estos eventos académicos desarrollé en un 100 % las habilidades mencionadas pero sí es un gran paso dentro del proceso”.
- Uno de los encuestados señaló a modo de recomendación, trabajar temáticas alternativas que parecieran en un comienzo no tener relación con la profesión, como contabilidad ambiental.

De los aspectos señalados se puede resaltar que inicialmente los encuestados valoraron el proceso en los eventos académicos, ya que mencionaron diversos aspectos positivos respecto a su participación en los mismos. En cuanto a lo disciplinar, se resalta lo valioso de lograr un alcance distinto al de otros estudiantes, lo que reconocieron como ventaja posterior en el entorno laboral; en este aspecto sin embargo, uno de los encuestados mencionó la necesidad de recibir retroalimentación sobre sus trabajos para no incurrir en errores, que además se pueden socializar. Por lo demás, señalaron habilidades comunicativas y de manejo de tiempo diversas, donde es interesante indicar que el listado es bastante generoso.

Publicaciones

Dicha estrategia es la que Maldonado *et al.* (2007) señalan que corresponde a la visibilidad y el desarrollo científico, es decir, su importancia se basa en proporcionar resultados palpables sobre la investigación, que si bien no es el objetivo fundamental, sí genera impacto en los actores académicos participantes. Para esta estrategia diez de los catorce encuestados realizaron

publicaciones cuando eran estudiantes, en todos los casos en revistas de divulgación o boletines. Entre las ventajas mencionadas se encuentran:

- Aporte a otros estudiantes, o sea, ellos evidencian que contribuyen al proceso de investigación de compañeros ya que incentivan la participación activa, mostrando resultados.
- Nuevamente se menciona la utilidad de ampliar el conocimiento en una temática particular.
- Mejora la forma de escribir.
- Proporciona herramientas útiles en la búsqueda de información.
- Da capacidad de síntesis.
- Presenta valor agregado en la hoja de vida.
- Suministra bases iniciales para procesos posteriores en investigación.
- Facilita el acceso a un programa de maestría.

En estos elementos se resalta que nuevamente se listan varias habilidades comunicativas, sin embargo, aparecen componentes nuevos, los cuales básicamente corresponden a mejorar su hoja de vida, lo percibieron como un valor agregado, especialmente para ingresar a programas de maestría, lo cual se constituye en un elemento de impacto más explícito, de los mencionados anteriormente. En tanto, cuando se indaga acerca de las dificultades, señalaron: en primer lugar críticas frente a los trabajos desarrollados, y en segundo lugar dificultad en la búsqueda de información.

El tema de las críticas en los trabajos desarrollados podría mencionarse en cualquier entorno donde se aspire a publicar, y posiblemente con cualquier participante (docente, estudiante, investigador experto), por lo cual, más que dificultad se podría proponer como ventaja, porque en últimas se aprende a conocer las dinámicas de las publicaciones académicas y cómo lograr los objetivos planteados.

En cuanto a la búsqueda de información, como se observa, se presenta como ventaja y como dificultad, a lo cual se le puede dar la siguiente interpretación: inicialmente es un problema no conocer cómo realizar las

búsquedas, más con el exceso de información actual con la que se cuenta, posteriormente, cuando se realiza el aprendizaje, esto llega a ser una gran ventaja por cuanto proporciona herramientas no solo para escribir o investigar, sino para solucionar problemas.

Semillero de investigación

Corresponde a grupos de docentes y estudiantes cuyo objetivo es iniciar un aprendizaje en investigación, como su nombre lo indica, es la semilla, donde comienza todo, “son relevantes por la posibilidad de la construcción colectiva y del ejercicio mancomunado de investigadores con experiencia y otros que se encuentran en proceso formativo” (Machado, Patiño y Cadavid, p. 69).

Respecto a los encuestados, siete participaron en grupos de investigación o de semilleros, lo cual no es un dato representativo por lo que se señaló en la metodología; la encuesta se aplicó preferiblemente a egresados que hubiesen participado en procesos de investigación.

Los aspectos mencionados fueron:

- Proporciona la posibilidad de realizar intercambio y profundización de conocimientos.
- Se mejoran las habilidades analíticas y argumentativas.
- Mejoran las relaciones interpersonales y se fortalece la capacidad de trabajar en equipo.
- Se incrementa el nivel de responsabilidad.
- Se aprende a captar diferentes puntos de vista y poder llegar a un común acuerdo donde todas las partes estuvieran en línea con lo pactado.
- Mejora la relación profesor-estudiante.
- Mejoran habilidades de escritura, hablar en público, trabajo en grupo, búsqueda en catálogos bibliotecarios, base de datos, citación y referenciación de normas APA⁸.

8 American Psychological Association.

Nuevamente se listan diversas habilidades comunicativas, dentro de las cuales se señala la citación bajo normas APA, las cuales corresponden al sistema actual exigido en la mayoría de publicaciones académicas y aunque parezca un aspecto solo de forma, contribuye a que el profesional presente sus informes de una manera adecuada y sin incurrir en plagio.

En temas personales que terminan teniendo impacto en lo personal, se relata el trabajo en equipo y la capacidad de negociación, características fundamentales en cualquier profesional y por supuesto en los contadores actuales; incluso se habla de responsabilidad, lo cual más que habilidad es una cualidad, y uno de los encuestados percibió que mejoraba al trabajar en un semillero.

Opción de grado

Corresponde a “un tipo de opción de grado que incluye algún desarrollo investigativo materializado en un escrito” (Patiño y Santos, 2009a, p. 29), es decir, es una estrategia explícita y rigurosa donde el estudiante debe presentar los resultados de un proceso de investigación en un tema específico, en otras palabras, “son una alternativa de realizar un investigación con un grado de rigurosidad, lo cual definitivamente contribuye en que el futuro profesional contable desarrolle habilidades, conocimientos y aptitudes distintas” (Machado, Patiño y Cadavid, p. 69).

Cinco encuestados desarrollaron opción de grado por trabajo escrito, solo uno de ellos señaló la motivación por interés en un tema específico, estos participantes resaltaron los siguientes logros:

- Capacidad de interpretación.
- Profundización en temáticas profesionales (disciplinares).
- Mejora la redacción y la estructuración de textos.
- Genera habilidades para recolección de datos, búsqueda bibliográfica y análisis de información.
- Se exige proponer soluciones a problemas.

En esta última estrategia, la única habilidad adicional que percibieron los egresados fue la capacidad de proponer solución a los problemas, lo cual es un gran aporte para el profesional contable, ya que en el día a día, en las diferentes áreas de ejercicio profesional, surgen dificultades donde el contador puede aportar dando soluciones, lo cual hace la diferencia en las organizaciones.

Consideraciones finales

Es evidente la importancia de la investigación formativa, sin embargo, el presente trabajo indagó sobre la percepción de los egresados de Contaduría Pública respecto al impacto de distintas estrategias utilizadas en los programas de formación. Con ese propósito se concluye que el proceso de formación investigativa se percibe y se debe realizar de forma transversal, por cuanto los egresados consideran que además de asignaturas como Metodología de Investigación, también aportan asignaturas disciplinares e interdisciplinares, a partir de lo cual surge una preocupación nueva, centrada en si de los docentes la totalidad de ellos están conscientes del papel activo que desempeñan en el desarrollo de competencias y habilidades investigativas en sus estudiantes, ya que por lo menos se debe cuestionar el tipo de lecturas que se abordan dentro de las asignaturas, qué tipo de lectura se desarrolla, entre otros aspectos, pero no solo los profesores de investigación sino todos. En este sentido, Kent, Wilson, Ravenscroft y Rebele (2009) reconocen que muchos docentes no son investigadores activos aunque tienen interés en la educación e investigación contable, siendo esto una oportunidad para aprender.

Otro aspecto a señalar es una falencia, es decir, un aspecto que se resalta por su ausencia y es el tema de manejo de una segunda lengua, ya que si bien es importante dominar bibliografía en español, en el entorno actual se produce bastante material, especialmente en inglés, el cual, si no es utilizado, implicaría una visión parcial de un tema determinado en tanto no se contemplan los desarrollos académicos en otros contextos.

Al mismo tiempo se evidencia el desarrollo en habilidades distintas a las netamente profesionalizantes, especialmente las comunicativas, aspecto que fue reconocido por los egresados como una importante ventaja que aparece en la totalidad de las estrategias mencionadas. Adicionalmente a las habilidades comunicativas, se enuncian habilidades personales tales como relaciones interpersonales, capacidad de negociación, e inclusive en un caso mejoramiento en la relación docente-estudiante; esto es, se percibe como una ventaja frente a los que no han participado en procesos de investigación formativa.

Por otro lado, los egresados mencionaron que ganan en cuanto a elementos culturales como: conocer diferentes lugares, conocer personas de otros países, lograr un diálogo permanente, o desempeñarse en escenarios distintos al rutinario, aspectos que definitivamente cambian el perfil del contador, el cual cada vez se enmarca menos en un solo entorno, presionándolo a ser versátil y conocedor de su contexto. Una contribución adicional de este tipo de procesos está dada por el conocimiento de nuevos temas, los cuales en un principio los egresados ni siquiera los reconocían como relacionados con la disciplina, tal es el caso de la contabilidad ambiental, esto amplía la visión del futuro profesional frente a la riqueza temática y alternativas de desempeño que tiene la contaduría.

Para terminar, “el estudiante debe partir del conocimiento de la realidad, su concepción, su crítica y la formulación de problemas inherentes, para llevarlo por medio de la investigación a planos científicos que en la proposición de soluciones forjen nuestra identidad política” (Grupo de estudios contables “Nosotros”, Universidad Nacional de Colombia, 1988, p. 68), esto contribuye a generar soluciones sociales asociadas con la disciplina.

Referencias

- Avendaño, W., Rueda, G. y Paz, L. (2016). La investigación formativa en las prácticas docentes de los profesores de un programa de Contaduría Pública. *Cuadernos de Contabilidad*, 17(43), 157-182.

- Beverly, R. (2016). Teamwork from accounting graduates: what do employers really expect? *Accounting research Journal*, 29(3), 348-366.
- Cardona, J. (2006). Reflexiones en torno a la relación docencia-investigación en materia contable. En J. Cardona, y M. Zapata, *Educación contable: antecedente, actualidad y prospectiva* (pp. 43-55). Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia.
- Cardozo, B. (2010). Enfoque de la competencia comunicativa como una alternativa de solución al problema de incomunicación en el proceso contable. En C. d. Pública, *I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública* (pp. 479-492). Bogotá D. C., Colombia: Corcase Editores.
- Dehning, S. (2015). Learnings logs: Incorporating writing-to-learn assignments into accounting courses. *Issues in accounting education*, 30(2), 79-104. DOI: <https://doi.org/10.2308/iace-50980>
- Elliott, R. (1991). Accounting education and research at the crossroad. *Issues in Accounting Education*, 6(1), 1-8.
- García, M. y Botero, G. (2014). Entre la vida académica y la práctica profesional: problemas en la formación de los contables colombianos. *Contexto*, (3), 174-179.
- Geddes, B. (1998). The development of accountancy education, training and reserach in England: method and methodology. *Accounting Education* (7), S171-S178.
- González, E. y Grisales, L. (9 de octubre de 2013). *Acerca de la investigación formativa como concepto transversal para los currículos de pregrado de la Universidad de Antioquia, informe final de investigación*. Recuperado de http://www.uptc.edu.co/eventos/2013/cf/cipni/memoria/memorias_preliminar_cip3.pdf
- Gracia, E. (2010). La investigación contable en el acto educativo. *Contaduría*, (57), 255-269.
- Grajales, J. (2010a). La escritura de anteproyectos de investigación en un ambiente de no-nolectores. El caso del Curso de Metodología de la Investigación Contable en la Universidad del Valle Sede Norte del Cauca. *Contaduría*, (57), 145-159.
- Grajales, J. (2010b). La importancia de enseñar a los estudiantes de contaduría pública a leer y a escribir. En C. d. Pública, *I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública* (pp. 331-341). Bogotá D. C., Colombia: Corcase Editores.
- Grupo de estudios contables “Nosotros”, Universidad Nacional de Colombia. (1988). La actitud del estudiante como factor de la investigación contable. *Contaduría*, 12, 51-70.

- Hernández, C. (2003). Investigación e investigación formativa. *Nómadas*, 183-193.
- Hernández, R., Callado, C. y Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*. México D. F., México: McGraw Hill.
- International Accounting Education Standards Board – IAESB. (2015). Handbook of International Education Pronouncements. Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-education-pronouncements>
- Kent, P., Wilson, R., Ravenscroft, S. y Rebele, J. (2009). The role of accounting education research in our discipline an editorial. *Issues in Accounting Education*, 24(2), 123-130. DOI: <https://doi.org/10.2308/iace.2009.24.2.123>
- Machado, M. (2005). Investigación contable formativa para construir comunidad investigativa. *Revista Asfacop*, 8, 21-38.
- Machado, M., Patiño, R. A. y Cadavid, Y. (2016). La investigación contable en Colombia. En M. Machado, *Caminos Contables* (pp. 49-85). Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia.
- Maldonado, L., Landazábal, D., Hernández, J., Ruíz, Y., Claro, A., Vanegas, H. y Cruz, S. (2007). Visibilidad y formación en investigación. Estrategias para el desarrollo de competencias investigativas. *Revista Studiositas*, 2(2), 43-53.
- Muñoz, S., Ruíz, G. y Sarmiento, H. (2015). Didácticas para la formación en investigación contable: una discusión crítica de las prácticas de enseñanza. *Revista Investigación y Reflexión*, 23(1), 53-80.
- Murgueitio, M. (2011). La investigación formativa como eje dinamizador hacia el pensamiento crítico del ejercicio contable. *Revista Gestión y Desarrollo*, 8(1), 79-94.
- Ocampo, E. (2003). La investigación formativa frente a los requerimientos del decreto 939 de mayo de 2002 para los programas de Contaduría Pública. *Revista Asfacop*, 7, 47-62.
- Ordoñez, S. (2014). Inquietudes sobre la formación de contadores públicos: ¿por qué eligen la contaduría pública como opción profesional, qué entienden por contabilidad y sobre qué les gustaría investigar? Análisis descriptivo de 76 respuestas e invitación a una formación te. *Contaduría*(65), 143-172.
- Parra, C. (2004). Apuntes sobre la investigación formativa. *Educación y educadores*, 7, 57-55.

- Patiño, R. A. y Santos, G. (2009a). La investigación formativa en los programas de Contaduría Pública, caso Colombia. *Capic Review*, 7, 23-34.
- Patiño, R. A., Melgarejo, Z. A. y Valero, G. M. (2017). La investigación formativa en los planes de estudio. *International Business & Economics Research Journal IBER*.
- Patiño, R. y Santos, G. (2009b). Planes de estudio de contaduría pública en Colombia y las propuestas de formación profesional. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 131-163.
- Restrepo, B. (2003). Investigación formativa e investigación productiva de conocimiento en la universidad. *Nómadas*, 195-202.
- Ríos, R. (2013). La formación para la investigación en los programas de Contaduría Pública. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 1(2), 11-42.
- Ríos, R. (2014). La formación para la investigación y su incidencia en la cualificación académica de los estudiantes de contaduría en Colombia. *Teuken Bidikay*, 5, 99-122.
- Valero, G. y Patiño, R. (2012). Los grupos de investigación contable reconocidos por Colciencias. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 175-201.
- Valero, G., Patiño, R. y Duque, O. (2013). Competencias para el programa de Contaduría Pública: una aproximación conceptual. *Contaduría*, 62, 11-36.



Anexo A

Preguntas del instrumento utilizado para la recolección de información

1. ¿Cuáles asignaturas de su pregrado recuerda con contenido de investigación o desarrollo de habilidades comunicativas o de búsqueda de información, como lectura, escritura, síntesis, interpretación, hablar en público, trabajo en grupo, búsqueda en catálogos bibliotecarios, base de datos, citación y referenciación en determinadas normas, entre otras?
2. Explique qué habilidad pretendía desarrollar cada una de las asignaturas mencionadas en la pregunta 1.
3. Si tuviera que dar una calificación al logro de esos objetivos propuestos, ¿cuál sería? (Entre 0 y 10) siendo 10 el total del logro.
 - Habilidad 1 (mencione cuál es la habilidad y su evaluación numérica entre 0 y 10)
 - Habilidad 2 (mencione cuál es la habilidad y su evaluación numérica entre 0 y 10)
 - Habilidad 3 (mencione cuál es la habilidad y su evaluación numérica entre 0 y 10)
 - Habilidad 4 (mencione cuál es la habilidad y su evaluación numérica entre 0 y 10)
 - Habilidad 5 (mencione cuál es la habilidad y su evaluación numérica entre 0 y 10)
4. ¿Participó cuando era estudiante en eventos académicos como congresos, simposios, encuentros, entre otros, como ponente o expositor?

SI _____ NO _____

5. Si la pregunta anterior es afirmativa, por favor comente ¿cómo fue la experiencia y cuál es el aporte que le proporcionó a nivel personal? Además, describa su opinión sobre la importancia y pertinencia de este tipo de eventos en el desarrollo sus habilidades comunicativas.
6. ¿Realizó publicaciones en una revista cuando era estudiante? Si es así, cuéntenos por favor la experiencia en cuanto al aporte que le proporcionó, así como algunas de las dificultades a las que se enfrentó en el proceso.
7. ¿Pertenebió a un grupo de semillero de investigación cuando era estudiante? Si es así, cuéntenos por favor la experiencia en cuanto al aporte que le proporcionó, ¿mejoró alguna habilidad de las mencionadas con anterioridad u otra diferente?
8. ¿Realizó algún trabajo escrito como opción de grado? Si es así, cuéntenos por favor la experiencia en cuanto al aporte que le proporcionó, ¿mejoró alguna habilidad? Adicionalmente indique las principales razones que motivaron dicha selección.

¿Qué es la contabilidad social y ambiental?¹

Analia Amigo Casson²

Recibido: 15 de marzo de 2018

Aprobado: 18 de mayo de 2018

Clasificación JEL: Q56

Resumen

El presente artículo destaca que el concepto de contabilidad social y ambiental tiene dos corrientes, por un lado, aquellos que la reconocen como una aplicación de la teoría contable en la revelación de hechos sociales y ambientales, y por otro, que utiliza el término contabilidad como un sustantivo totalmente dissociado de la teoría contable. Para lograr conocer estas dos vertientes del pensamiento, se recurrió al estudio de documentos publicados por un conjunto de “informantes clave” que fueron seleccionados en razón de su currículum. El trabajo corresponde a un ensayo que presenta los resultados obtenidos de la revisión, defendiendo la clasificación antes mencionada.

Palabras clave: contabilidad social y ambiental, teoría contable, informantes clave.

1 “Este trabajo fue reconocido como uno de los mejores en el “III Congreso Latinoamericano de Estudiantes de Contaduría y Administración -CONTAD 2017”. Ese evento fue organizado por la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración -ALAFEC y se desarrolló en la Universidad de Medellín, en mayo de 2017. Su publicación en la revista *Activos* es parte del reconocimiento; no está disponible en otra fuente digital”.

Citar como: Amigo C., A. (2019). ¿Qué es la contabilidad social y ambiental? *Revista Activos*, 16(30), 127-152. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278.5063>

2 Contadora pública y auditora. Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile. Correo electrónico: analia.amigo@usach.cl

What is social and environmental accounting?

Abstract

This article states that the concept of Social and Environmental Accounting has two currents, on the one hand those that recognize it as an application of Accounting Theory in the revelation of social and environmental facts, and on the other those who use the term accounting as a substantive fully dissociated from Accounting Theory. To get to know these two currents of thought, we resorted to the study of documents published by a group of “key informants” that were selected based on their curriculum. The work corresponds to an essay that presents the results obtained from the review, defending the aforementioned classification.

Keywords: Social and environmental accounting, accounting theory, key informants.

Introducción

La contabilidad a lo largo de la historia se ha visto influenciada por el medio socioeconómico en el que se desarrolla, por lo que esta se ha ido adaptando y actualizando a los cambios que sufre dicho medio. Así, en la medida en que la contabilidad entregue información útil para la toma de decisiones, va cumpliendo un papel fundamental en el desarrollo económico. Esto ha llevado a ampliar la disciplina contable, en donde han ido apareciendo distintas especialidades, siendo una de las últimas la contabilidad social y ambiental.

De esta forma, el objetivo de este ensayo es saber qué es contabilidad social y ambiental de acuerdo a lo que dicen distintos autores elegidos según el criterio de informantes clave, los cuales se seleccionaron según sus currículos y trayectoria académica o profesional, consistentes en ser docentes de universidades y que tuvieran varias publicaciones sobre la materia.

El objetivo principal es demostrar a través de la revisión realizada, que existen distintas corrientes que conciben de diversas maneras el término contabilidad social y ambiental, existiendo algunos que establecen una extrapolación de los fundamentos de la teoría contable vinculada con el registro de hechos económicos, hacia la información de hechos importantes para la sociedad y para el mantenimiento del medio ambiente; además de otras corrientes que exponen hechos sociales y ambientales a través de diversos criterios que escapan a la teoría contable.

El actual paradigma de la contabilidad

Hablar de contabilidad no es un tema actual, se remite al pasado, siendo una disciplina con una evolución histórica antiquísima. Así, se ha visto influenciada por el dominio social y económico en el que se desarrolla, en donde ha ido evolucionando de acuerdo a los cambios de dicho dominio. Este progreso demuestra una relación entre contabilidad como tal y el medio en el que se desenvuelve.

Diversos autores han llegado a la conclusión de que una de las características de la contabilidad es que entrega información útil para la toma de decisiones, por lo que afecta directamente a las actividades económicas. Así lo establece Langenderfer (1973), en donde afirma que la contabilidad es un sistema de medida y comunicación que sirve para entregar información económica y social con la cual los usuarios puedan emitir un juicio y tomar decisiones relativas a la optimización de recursos y al cumplimiento de sus objetivos. De la misma manera, Cañibano (1997) considera que la contabilidad es una ciencia de naturaleza económica que tiene como fin elaborar información que cubra las necesidades financieras externas, planificación y control. Así también, Gonzalo (1983) plantea que el objetivo de la contabilidad es describir y predecir el estado y evolución económica de una entidad con el fin de comunicar a los usuarios “una información objetiva, relevante y válida para la toma de sus decisiones” (p. 107). De esta manera, la contabilidad cumple un papel fundamental en el desarrollo económico, la cual ha tenido un rol importantísimo dentro de la historia, en donde, según

el académico Tua (2012), se pueden ilustrar tres circunstancias históricas: “el Renacimiento, el auge del capitalismo en los siglos XVII y XIX y, en tercer lugar, la acuñación del concepto responsabilidad social y el tránsito al paradigma de utilidad en el siglo XX” (p. 96). Asimismo, conforme a lo reflexionado por Escobar (2013), existen cuatro enfoques históricos: el antiguo, el clásico hasta el siglo XIX, el económico hasta el siglo XX y, al igual que Tua (2012), actualmente el paradigma de utilidad. De la misma forma, García y Niño (2003) establecen que en nuestros días ha surgido este último arquetipo en la contabilidad.

Este paradigma sostiene que “las empresas deben informar a la sociedad aquellas actividades que realizan y las afecta con la finalidad de que exista evidencia para que los usuarios individuales la consideren en la toma de decisiones” (Díaz, 2003, p. 32), además de producir evidencia para que el mercado “utilice esta información en la determinación de los valores adecuados que circulan en ella, es decir, la información medioambiental debería implicar un cambio en la valorización de activos de las empresas” (Díaz, 2003, p. 32). Esto se vincula con la responsabilidad social en la orientación del suministro de información útil para la toma de decisiones, la cual permita “no solo el control, sino también la evaluación de la situación económica y, en especial, la predicción de su comportamiento futuro y, con ello, que haga posible la adopción de decisiones adecuadas” (Tua, 2012, p. 100). En este sentido, las decisiones tomadas por las empresas y cualquier unidad económica, deben estar en armonía con el medio en el que se desenvuelven, teniendo una sana convivencia, en donde deben actuar con libertad siendo consecuentes con las decisiones que tomen y responsables de sus actos sociales y medioambientales.

Las empresas y la responsabilidad social

Si bien es cierto, el mundo empresarial se ha convertido muchas veces en culpable de problemas tales como la extinción de especies, emisión de humos y gases que contaminan la atmósfera y hacen desaparecer paulatinamente la capa de ozono, derretimiento de hielos, lluvia ácida, desechos tóxicos que

contaminan las aguas, agotamiento y sobreexplotación de recursos naturales, etc., sin embargo, la preocupación por el medio ambiente ya no es un tema ajeno, involucrando a variadas empresas en la sustentabilidad medioambiental, las cuales han estado adoptando códigos de conducta acorde con los valores ecológicos de la sociedad, “los cuales se traducen en la implementación de sistemas de producción limpios y respetuosos con el medio ambiente, al tiempo que se esfuerzan en comunicar al exterior las medidas medioambientales adoptadas y los logros alcanzados” (Archel y Lizarraga, 2001, p. 130).

Entonces, se reconoce la responsabilidad social que tienen las empresas, es decir, “la actitud de la dirección de las empresas que implica un compromiso de efectuar un cambio cultural generado en la preocupación por el impacto que sus actividades tienen sobre la sociedad y el medio ambiente” (García, 2012, p. 215). En otras palabras, las empresas tienen sus propios objetivos y, para cumplirlos, toman una serie de decisiones, las cuales tienen diversas consecuencias, pues desarrollan sus actividades en un entorno social y ambiental en donde afectan a muchos sectores de este entorno, como al medio ambiente, a la comunidad, a los trabajadores, al Estado, etc., por lo que la responsabilidad social juega un importante rol que, según Robbins y Decenzo (2002), va “más allá de lo que requieren las leyes o la economía” (p. 59), en el cual las empresas resaltan las buenas prácticas y la responsabilidad que tienen por el impacto de esas decisiones.

Es así como la contabilidad ha reaccionado frente a la responsabilidad social, aplicando la partida doble a la “captación, medición y representación de aspectos relacionados con aquel concepto” (Tua, 2012, p. 99). Todo este proceso, ha llevado a una ampliación de la contabilidad como disciplina, pues empieza a incluir a la realidad social. Así, desde hace más de treinta años se reconocen diversas ramas diferenciadas o especialidades contables que, según Tua (1995a), son explicadas como una consecuencia del paradigma de utilidad.

De esta manera, al reconocer la responsabilidad social que tienen las empresas, emergen especialidades contables en donde la más reciente en aparecer es la contabilidad social y ambiental.

Contabilidad social y ambiental y la teoría contable

No existe un consenso del concepto teoría contable. Son numerosos los alcances que se le ha dado, lo que se debe al intento de conceptualizar, desarrollar y elevar la disciplina contable. La significancia se ha ido estableciendo de acuerdo a los momentos históricos que ha vivido la sociedad década a década; la que ciertamente, tiene su origen en la inminente necesidad de investigar y de “pensar en la contabilidad desde referentes filosóficos, sociológicos, económicos e históricos” (Alzate, 2011, p. 2), en donde se puede ver vinculada con otras áreas del conocimiento, la que puede nutrirse de otros saberes.

Tua (1995b) cita en su obra *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones* a Eugene de Fages (1924), quien establece la idea de que la contabilidad es pura y se entiende como un método universal con independencia del campo al que se aplique. Y en esta misma línea cita a Montesinos (1978), quien comenta a autores vinculados a esta teoría, en donde establece que “la contabilidad pura es un proceso aplicable al conocimiento de cualquier cosa que tenga existencia física o metafísica” (p. 173), también que con la contabilidad se pueden observar distintos tipos de fenómenos. Más aún, García (1972) considera que toda estructura circulatoria, abstraída de la realidad, puede ser el objeto de estudio de la contabilidad.

Por otro lado, Tua (1993) define que no es lo mismo un sistema contable que la teoría general contable, o sea, es necesario hacer una distinción entre estos dos conceptos, pues el sistema contable es una aplicación de la teoría contable, la cual “se deduce a partir de la misma” (p. 102). Además, el autor señala que la teoría contable está compuesta de “elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de este modo, se convierten en aplicaciones, es decir, manifestaciones extraídas de la misma, de la teoría general” (p. 99).

Desde otro punto de vista, Biondi (1998) clasifica a la teoría contable en dos grandes grupos: la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa. La primera está basada en la “opinión de los autores y de los

investigadores, sobre temas generales o determinados” (p. 2), donde se encuentran la escuela anglosajona y la europea continental. Por su parte, la teoría contable normativa “es el sustento de las normas prácticas dictadas por organismos autorizados para ello, sobre temas específicos” (p. 7).

Asimismo, Wirth (1999) clasifica a la teoría contable en dos enfoques doctrinarios: la teoría positiva y la teoría normativa. en donde la primera, se encarga de “describir cosas reales que existen o que se producen en el mundo real” (p. 165) y, en consecuencia, “sus enunciados empíricos deberían ser contrastables con la realidad como en otras ciencias fácticas”(p. 165), en otras palabras, la contabilidad positiva pretende estudiar la realidad tal como es, poder “describir y explicar los efectos del uso de los sistemas contables y en lo posible predecirlos” (Fernández y Geba, 2009, p. 149). Por su lado, la teoría normativa tiene una finalidad pragmática que consiste, según Mattessich (1995), en brindar un servicio de información acerca de los recursos que controla la organización para el logro de sus objetivos y de la forma de medir el desempeño. Por lo que el cumplimiento de esta finalidad pragmática implica para la teoría contable que no se aproxime solamente al estudio de una parte de la realidad física y social, es decir, su aspecto descriptivo, sino que también establezca “hipótesis instrumentales” (Wirth, 1999, p. 166), en donde sus enunciados sean prescriptivos del tipo ABC, los cuales implican la situación que, según Wirth (1999), para lograr A (objetivo de la información), dadas las condiciones de C (datos relevantes del contexto en el que se plantea A), haga B (medio en que debe emplearse).

La teoría contable normativa no se denomina así porque prepara los informes basados en un conjunto de reglas o criterios acordados por organismos de control o la profesión misma, se denomina así porque para preparar cualquier tipo de información se tienen que “establecer reglas tecnológicas que aspiran a relacionar medios y objetivos de la manera más eficiente” (Wirth, 1999, p. 167), las cuales están respaldadas por una teoría.

Por su lado, Fernández y Geba (2009) establecen que la contabilidad es una rama del saber, la que cuenta con un amplio conocimiento doctrinario que, aunque demanda una teoría general del conocimiento contable, “sirve

de base para la elaboración de modelos, reglas, normativas tecnológicamente controladas (normas contables), sistemas, informes, etc.” (p. 93). Entonces, se puede dilucidar que a la teoría general contable la forma dicho conocimiento doctrinario junto con la norma.

Sumado a todos estos pensamientos, Lorenzo, García y Geba (1999) establecen un enfoque conceptual jerárquico, el cual se puede esquematizar de la siguiente forma:

Teoría contable → modelos contables → normas o reglas específicas → sistemas contables concretos → informes contables (incluyen estados contables) (p. 150).

Los académicos distinguen en el universo del discurso contable tres subprocesos: el de descripción cualitativa y cuantitativa, el de comunicación, y el de evaluación y control.

Estos componentes, según Fernández y Geba (2009), “forman parte de un proceso denominado proceso contable, que genera conocimiento y que puede dividirse con fines metodológicos, en:

Subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y elementos componentes: entes u organizaciones (sujetos del proceso) recursos y hechos a describir, componentes, registros, programas contables, ordenadores, etc.

Subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios de la información que surge de 1 y sus elementos componentes: entes emisores, entes a los que se refiere la información, destinatarios, informes, etc. Este proceso incluye el subproceso de regulación y sus elementos componentes: entes reguladores, regulaciones o normas. etc.

Subproceso de evaluación y control de los procesos 1 y 2 y de sus elementos componentes tales como: entes revisores y auditores, los informes que de ellos emanan, cuando se realizan atento las respectivas regulaciones a normas contables aplicadas a los mismos, entre otros (p. 276).

Estos subprocesos abarcan una serie de elementos del discurso contable, los que ofrecen un lineamiento y clasificación de acuerdo a diferentes características cualitativas que se consideran importantes.

De esta manera, se entiende la contabilidad como un saber dinámico, la cual está en constante movimiento y “desarrolla sus conceptos gracias a los procesos de investigación que solidifican su estructura conceptual” (Mejía, 2014, p. 126). Así, la teoría y la práctica permiten sustentar teóricamente esto, soportado “en los resultados éticos y estratégicos de la práctica profesional” (p. 126), lo que sumado a la responsabilidad social que han ido reconociendo las entidades económicas, ha hecho necesario que se desarrolle el concepto de contabilidad, emergiendo ramas relacionadas con la realidad social y ambiental, como es la contabilidad social y ambiental.

Esta especialidad contable ha sido estudiada, desarrollada y divulgada por distintos autores, en donde algunos la conciben como una extensión de la teoría contable, pues piensan en ella como un devenir histórico de un nuevo modelo contable que surge como resultado de un actuar organizacional responsable con el medio ambiente, la naturaleza, la sociedad y la economía, en razón a la revelación de hechos que afectan a estos últimos, en donde utiliza elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables, los cuales son extraídos de la teoría contable.

Sin embargo, hay otros autores que consideran que la contabilidad social y ambiental solo se refiere al hecho de informar los aspectos sociales y ambientales que afectan a la entidad, sin que ella tenga relación directa con los elementos del discurso contable.

La contabilidad social y ambiental según informantes clave

En este punto, el presente trabajo se centró en saber cuál es la concepción de contabilidad social y ambiental, de acuerdo a lo que dicen los distintos autores elegidos según el criterio de informantes clave, los cuales se seleccionaron según sus currículums y trayectoria académica o profesional.

1. Rob Gray (2003)

“Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales”.

Gray (2003) afirma que la contabilidad social y ambiental constituye el aspecto más importante de la disciplina contable, la cual ofrece una manera de recuperar una contabilidad y unas finanzas productivas y morales que ubican a la supervivencia de la especie en su mismo centro, además de ser un subsistema del sistema de contabilidad tradicional.

De esta manera, reconoce a la contabilidad como un sistema, en el que cada sistema es parte de sistemas mayores y comprende sistemas en sí mismo; en donde se estudia la política, las leyes y la economía y en algún lugar dentro de esos subsistemas reside el estudio de la contabilidad y finanzas. La contabilidad debe ser estudiada en el contexto en donde se desarrolla, no se puede estudiar aisladamente.

También el autor se refiere a la “teorización”, la cual define como el medio formal de darle un sentido a la disciplina, refleja los niveles de coherencia en cuanto a la explicación y análisis, en donde ocurre en el nivel de los subelementos de la disciplina. Así, la auditoría puede ofrecer cierta coherencia como consecuencia de su naturaleza formalmente regulada; las finanzas, en su vinculación primaria al método y a las raíces teóricas de la “ciencia normal”. En el caso de la contabilidad, no existe un lente teórico particular que sea capaz de explicar todos los aspectos del objeto de estudio. La práctica no surge de ninguna teoría coherente existente.

Además, Gray (2003) señala que la contabilidad tradicional solo considera cuentas que son financieras por naturaleza, que reflejan acontecimientos económicos, que se centralizan en entidades organizacionales y que se orienten a un conjunto de usos bastante limitado. Esta limitación reside en la metateoría de la economía, dentro de la cual puede ubicarse la contabilidad. Entonces sugiere que, si la contabilidad debe restringirse a la economía de la organización, solo aquellos aspectos sociales y ambientales de naturaleza económica resultan relevantes para ella.

El autor también indica que la contabilidad y las finanzas se ubican en contextos organizacionales. Estos contextos están basados en el capitalismo financiero internacional moderno. El capitalismo se ubica en el contexto de las instituciones humanas y de la experiencia que, a su vez, se encuentra dentro del sistema ambiental y planetario.

La contabilidad social y ambiental relaciona las formas de contabilidad y finanzas no solo con el sistema de capitalismo sino también con las consecuencias del capitalismo.

Finalmente, Gray concluye que la contabilidad social y ambiental (mencionadas como un concepto único), ha ido creciendo rápidamente con el contar de los años, pero nunca se potenciará como debería ser si se haya tan limitada por la agenda y el lenguaje de los negocios, así como también por el marco dentro de la ortodoxia actual de los negocios y la contabilidad.

2. Carlos Larrinaga González (1997)

“Consideraciones en torno a la relación entre contabilidad y el medio ambiente”.

El autor reflexiona acerca de las investigaciones sobre contabilidad medioambiental³, en donde clasifica la literatura en cinco líneas:

1. *Paradigma del beneficio verdadero.* Propuesta de que se cree una contabilidad social que evalúe en qué medida la empresa está cumpliendo con el contrato social, es decir, el contrato implícito de la empresa con la sociedad, en donde la empresa tiene “autorización para poseer y utilizar recursos naturales y contratar empleados” (Díaz, 2003, p. 38). Se evalúan los costos sociales y se comunica a través de informes financieros, en donde se considera la valorización del medioambiente.
2. *Paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones.* Propone la realización de informes en donde se busquen nuevas formas de medir los

3 La contabilidad medioambiental es concebida como sinónimo de la contabilidad social y medioambiental (social y ambiental).

efectos medioambientales para incorporarlos a la toma de decisiones. De igual modo, informar sobre las actividades de la empresa que afectan a la sociedad, las cuales podrían ser descritas o medidas mediante los estados financieros.

3. *Una perspectiva crítica sobre la contabilidad medioambiental.* Hay dudas acerca de la capacidad de la contabilidad medioambiental para provocar el cambio deseado, pues no se tiene evidencia concluyente que afirme que exista algún tipo de reacción ante la publicación de tal información. Además, la publicación voluntaria de la información medioambiental no es una medida representativa del resultado de la gestión medioambiental de las empresas, porque podría estar condicionada a la necesidad de legitimación ante un fuerte impacto medioambiental.
4. *Información social de la empresa.* Es el proceso de comunicar y presentar la información medioambiental de las acciones económicas de las organizaciones, la que debe estar en armonía con sus propios objetivos, para así rendir cuentas sobre su responsabilidad con la sociedad, la cual puede o no ser utilizada.
5. *Contabilidad medioambiental para el cambio organizativo.* La contabilidad se considera como un influyente mecanismo para la gestión económica y social. Todo lo que se contabiliza puede modelar la perspectiva de los actores de la organización sobre lo que es importante, ayudando a crear una visión de la realidad, basada en las categorías del discurso económico implícito en el modelo contable. Un cambio organizativo puede ayudar a desencadenar un cambio organizativo y social, haciendo visibles fenómenos medioambientales que permanecen ocultos.

Larrinaga establece que la teoría de que la contabilidad puede utilizarse como un instrumento para realizar un cambio en las empresas hacia un camino más sostenible, implica asumir que es una actividad autónoma, la que se puede influir de forma voluntaria, desencadenando el cambio social. Y, además de estar inmersa en procesos de cambio social, es el reflejo mismo de la configuración social, en donde es inútil proponer nuevos modelos de contabilidad medioambiental si no se producen los cambios institucionales necesarios en la organización y su entorno que doten de relevancia a las nuevas prácticas contables.

En cuanto a la información medioambiental, sostiene que puede jugar un papel activo en la construcción del propio modelo de responsabilidad.

El autor se cuestiona si es apropiado o no utilizar medidas financieras para una contabilidad que trate de contabilizar el medio ambiente, en caso afirmativo, es necesario que se le dé un lenguaje monetario en donde se deben contabilizar valores que no se conocen. Además, sostiene que el hecho de querer contabilizar los eventos del medioambiente es limitado, porque olvidan la evaluación de alternativas que podrían ser más deseables desde el punto de vista social.

Finalmente, Larrinaga sostiene que, aunque la contabilidad pueda jugar un papel en la consecución de la sostenibilidad, es necesario que deje lo que no sabe hacer en manos de otros.

3. María del Carmen Rodríguez de Ramírez (2003)

“Contabilidad y responsabilidad social: un camino por recorrer”.

La autora señala que la contabilidad social y ambiental tiene su núcleo en ser una disciplina social, en donde abarca sujetos y objetos y sus diversas interrelaciones procurando que la información resulte útil. Toma en cuenta aspectos que se vinculan no solamente con la trascendencia económica sino también con las implicancias sociales y éticas.

En contabilidad social y ambiental existen diversos enfoques que se han venido desarrollando durante la última década, como:

- a. Planteamientos ubicados dentro de una posición tradicional que se centran en el mercado y en las organizaciones lucrativas.
- b. Planteamientos ubicados dentro de una posición tradicional que, dentro del modelo vigente, buscan modificar ciertos comportamientos sociales que ponen en peligro, incluso, la propia subsistencia de las organizaciones.
- c. Planteamientos que consideran a la disciplina como un elemento moralizador cuya función debe propender a una evolución democrática.

Además, la contabilidad social y ambiental y las finanzas ofrecen una manera de recuperar una contabilidad y unas finanzas productivas y morales que ubican a la supervivencia de la especie en su mismo centro.

Finalmente, Rodríguez plantea que la contabilidad puede promover la responsabilidad social “a través de la estructuración de sistemas de información contable que permitan efectuar un seguimiento adecuado del manejo de los recursos y que proporcionen diversos modelos” (p. 72) para obtener “mediciones para que los distintos sectores interesados puedan efectuar sus controles y tomar decisiones derivadas de ellos” (p. 72).

4. Carmen Fernández Cuesta (2004)

“El marco conceptual de la contabilidad ambiental. Una propuesta para el debate”.

La autora define contabilidad ambiental como la parte de la contabilidad aplicada cuyo objeto son las relaciones entre una “entidad” y su “medio ambiente”, en donde “entidad” son los criterios jurídicos o el ciclo de la vida, mientras que el “medio ambiente” es el entorno natural o vital.

Las posibles combinaciones de estos dos conceptos básicos, permiten establecer al menos tres alternativas, de diversa fundamentación económica y alcance, para el marco conceptual:

1. *Cuando se opta por delimitar la entidad a partir de criterios jurídicos y el medio ambiente como entorno natural*, el marco conceptual de la contabilidad ambiental se fundamenta en la economía tradicional, para la cual la ciencia económica es independiente de cualquier consideración ambiental, excepto en dos aspectos: la naturaleza como productora de recursos económicos y como receptora de desechos.
2. *Si el criterio de delimitación de la entidad se deriva del análisis del ciclo de vida de sus productos y actividades y el medio ambiente se entiende como entorno vital*, el marco conceptual se fundamenta en la economía ecológica, para la cual

el sistema económico es un subsistema del sistema ambiental, acorde con sus normas y en continua interacción con él.

3. Si se opta por combinar los diversos criterios de delimitación de la entidad y del medio ambiente en función de los objetivos que persiga la información contable, el marco conceptual se fundamenta en la economía ambiental (posición intermedia entre la economía tradicional y la economía ecológica), para la cual el sistema económico está relacionado y limitado por el sistema ambiental.

Concluyendo, Fernández afirma que, para poder normalizar a la contabilidad ambiental, se necesita que los contadores alcancen un consenso acerca de la metodología y marco conceptual de esta disciplina, lo cual se puede lograr si: a) se defiende a la contabilidad ambiental como una especialidad de la contabilidad, en donde su objeto de estudio es la relación entre una entidad y su medio ambiente y, b) se establece un marco conceptual flexible y adaptable a la información contable a elaborar.

5. Paula A. D'onofrio (2006)

“Las teorías de la contabilidad social y su relación con la responsabilidad social empresarial”.

La autora define la contabilidad social como aquella que contempla la información que genera la entidad para reflejar diversos aspectos sociales sobre los que puede impactar su actividad, dentro de la cual se pueden encontrar cuestiones relativas a los empleados, la comunidad social, el medio ambiente u otras cuestiones éticas.

D'onofrio distingue tres paradigmas dentro de la contabilidad social: el funcionalista o de mercado, el radical y el interpretativo o social. El primero incorpora todas las teorías basadas en la teoría económica neoclásica y la teoría clásica de gestión, en donde los argumentos utilizados para explicar la presentación de información son aquellos relacionados con el mercado. En cuanto al paradigma radical, consiste en líneas de pensamiento con un planteamiento crítico sobre la situación existente, el cual está basado en

argumentos de tipo teórico crítico. Por su parte, el paradigma interpretativo se basa en argumentos sociales que consideran la existencia de un mundo social con una pluralidad de agentes usuarios de la información social generada por las entidades económicas.

Todos estos paradigmas de la contabilidad social tienen relación con la entrega de información, la cual se interrelaciona con la responsabilidad social, en donde las empresas añaden una dimensión social y ambiental a sus planes y presupuestos para así evaluar sus resultados y establecer mejoras.

6. Inés García Fronti (2012)

“Problemas de la contabilidad social y ambiental: algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario”.

La autora señala que la contabilidad social y ambiental se encuentra dentro del saber contable en donde utiliza el método científico y posee un dominio y objeto propio, indicando también que el contenido social es el elemento más importante de la contabilidad.

García cita a Gray (2000), quien dice que “la contabilidad social es la preparación y la publicación de información sobre las interacciones y actividades de carácter social, medioambiental, vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad, a los clientes, entre otras, de una organización y, cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades” (p. 3).

García señala que las hipótesis en las que se basa la contabilidad social y ambiental son tres: las empresas tienen responsabilidad social, las empresas deben emitir informes sociales y dichos informes sociales deben ser elaborados por contadores según principios contables. Además, cita a Chapman (1982), quien propone reconocer que la contabilidad no es exclusivamente patrimonial o financiera, sino que también incluye a la contabilidad gerencial, a la contabilidad gubernamental, a la contabilidad económica y a la contabilidad social.

La contabilidad social y ambiental es interdisciplinaria, porque posee su objeto y su dominio propios, pero utiliza, entre otras, de la administración, la teoría de los *stakeholders*; de la filosofía, la ética; de la psicología, la teoría de las motivaciones; de la sociología, las teorías vinculadas a las conductas de las organizaciones, y asimismo interactúa con la ética perteneciente a la filosofía, con el derecho, responsabilidad social y sustentabilidad (Almagro, 2004).

Finalmente, concluye que la contabilidad con el correr de los años ha estado avanzando respecto a sus vinculaciones interdisciplinarias, en donde se ha abierto camino a otras disciplinas que enriquezcan y fortalezcan futuras investigaciones.

7. Fabián Leonardo Quinche Martín (2008)

“Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial”.

El autor plantea que la contabilidad es una disciplina, profesional y académica, que busca el control orgánico del flujo de los recursos sociales, ambientales y naturales, en el relacionamiento de las organizaciones, el hombre y la naturaleza. Asimismo, que la contabilidad puede ser una disciplina constructiva o destructiva en la realidad social y natural, además la contabilidad está inmersa en conflictos sociales, políticos, culturales, ambientales, económicos, etc., por lo que pasa a ser un mecanismo de control de la vida diaria, influyendo en la forma en que vivimos, actuamos y comprendemos.

Quinche establece que la contabilidad ambiental nace ligada a la contabilidad social, sin embargo, el autor señala que son independientes una de otra. Además, considera que la contabilidad ambiental tiene cuatro períodos característicos. El primero sería durante la década de 1970, en la cual surgen reflexiones teóricas de la contabilidad ambiental empresarial. En el segundo período en 1980, se enmarcó la presencia predominante del beneficio verdadero, es decir, un enfoque en busca de los costos ambientales, el desarrollo en la contabilidad de costos/gestión medioambiental. Por su parte, en 1990 se

amplía la visión hacia la construcción de información social y ambiental de carácter público y que podemos afirmar se viene consolidando hasta nuestros días. Un cuarto período, que recogería la historia total de la contabilidad ambiental, estaría representado por el enfoque de la utilidad para la toma de decisiones, dedicada a los mercados de valores y a los inversores de capital, ya sea como un elemento a tener en cuenta en la valoración de empresas (acciones) o como una forma de trazabilidad (derechos ambientales, etc.).

Quinche determina que la contabilidad es utilizada como un medio de reducir el medio ambiente a términos seguros y manejables para la empresa y que es necesario que esta informe sobre las formas en que ella misma afecta la naturaleza y su entorno, además de reconocer las prácticas locales, culturales, étnicas y de género en relación con el medio ambiente. De esta manera, la contabilidad ambiental busca informar la manera en que la entidad económica afecta a la naturaleza y a su entorno, proporcionando datos cualitativos, monetarios y no monetarios de impacto ambiental, además de los esfuerzos por “recuperar, mejorar o conservar el entorno y la naturaleza, de las diversas formas de prevención” (p. 213).

8. Norma Geba, Liliana Fernández Lorenzo y Marcela Bifaretti (2009)

“Marco conceptual para la especialidad contable socioambiental”.

Las autoras afirman que una manera de satisfacer la demanda actual de información, se puede lograr complementando la información que ofrece la contabilidad tradicional con la que proporciona la contabilidad socioambiental, mediante la cual es posible utilizar indicadores objetivos y subjetivos, expresados en distintas medidas. Aseguran también que la contabilidad socioambiental es una apertura de la contabilidad social, la cual incluye la dimensión ambiental.

Además, sostienen que la contabilidad socioambiental se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de

la actividad de los entes en el todo social y viceversa, en donde esta percepción hace referencia a impactos naturales que caracterizan la dimensión ambiental.

Así también señalan que el estudio de la contabilidad social (y ambiental) en el marco de una teoría general contable, permitirá delimitar su campo de actuación y conocer la aplicación de los medios económico-financieros al desarrollo humano, en donde se contribuye a la satisfacción de información de los usuarios sobre áreas sociales y medioambientales; asimismo permitirá comprobar la posibilidad de desarrollo de los componentes más comunes que hacen al campo de acción de la disciplina contable.

De aplicarse los subprocesos de la teoría contable (descripción cualitativa y cuantitativa, comunicacional y evaluación) a la contabilidad socioambiental, podrá obtenerse conocimiento racional del aspecto referente a la porción de la realidad socioambiental considerada.

En cuanto al objetivo y dimensión de la contabilidad socioambiental, se tiene que el primero es obtener y brindar conocimiento metódico y sistemático de la realidad en su dimensión socioambiental, en cuanto a esta última, se entiende por la porción de la realidad considerada.

9. Miguel Díaz Inchicaqui (2003)

“La contabilidad social. Origen y paradigmas”.

Díaz establece que la contabilidad es una ciencia de información empresarial, que a lo largo de la historia “ha buscado siempre satisfacer los requerimientos de sus usuarios internos y externos” (p. 31), procesando recursos básicos, sin embargo, no considera que la empresa es un subsistema social que está obligado a administrar con responsabilidad social los recursos que “conllevan al cumplimiento de las aspiraciones y demandas de la colectividad” (p. 31).

En este sentido, se debe tomar en cuenta la responsabilidad social en la contabilidad, con el fin de poder informar cómo está actuando la entidad

económica en relación con su entorno socioeconómico y natural. Así, se debe adicionar a la información tradicional, datos de tipo social, ético, medioambiental o ecológico, lo que se denomina contabilidad social.

La responsabilidad social para las empresas supone un aumento en la información, en la que se reflejan “diversos aspectos sociales sobre los que puede impactar su actividad como son cuestiones relativas a los empleados, la comunidad social, el medio ambiente y otras cuestiones éticas” (p. 35).

De esta manera, el autor establece que la contabilidad social es el proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales que se desprenden de las actividades que tiene una entidad económica, lo que implica “extender la responsabilidad social a las organizaciones” (p. 36), lo cual no solo proporciona estados financieros para sus propietarios, pues las empresas “tienen responsabilidades más amplias que hacer dinero para sus accionistas” (p. 36).

Díaz identifica tres características de la contabilidad social (p. 36):

1. Suministrar información para la toma de decisiones sobre políticas y prácticas sociales que adopte la empresa en el nivel estratégico de la organización.
2. Contribuir a determinar si las estrategias y prácticas sociales de la empresa son consistentes con las prioridades sociales.
3. Informar a la colectividad sobre la contribución social de la empresa ya sea en los campos de impacto medioambiental como en los recursos humanos y éticos.

A su vez, reconoce ramas de la contabilidad social, como es la contabilidad medioambiental, la cual es una de las ramificaciones más importantes, en donde el inminente crecimiento del deterioro del medio ambiente es provocado principalmente por las actividades empresariales, por ello se hace preciso que las empresas establezcan sistemas de gestión y políticas medioambientales.

En la Tabla 1 se presenta un cuadro comparativo en donde se recogen, a modo de resumen, las distintas definiciones realizadas por los autores anteriormente mencionados.

Tabla 1. Definición de contabilidad social y ambiental de acuerdo a informantes clave

Autor	Definición
Rob Gray	Establece una definición en su obra <i>Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting & Attestation: a personal perspective</i> (2000), preparación y publicación de información sobre las interacciones y actividades de carácter social, medioambiental, vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad, a los clientes, entre otras, de una organización y, cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades.
Carlos Larrinaga González	Creación de visibilidades que promocionan determinadas configuraciones de las organizaciones y de la sociedad. Inclusión de elementos hasta ahora excluidos por los esquemas contables que pueden ilustrar las consecuencias medioambientales de las empresas.
María del Carmen Rodríguez de Ramírez	Contribuir a propiciar el aumento de la responsabilidad social a través de la estructuración de sistemas de información contable que permitan efectuar un seguimiento adecuado del manejo de los recursos, y que proporcionen diversos modelos que permitan obtener mediciones para que los distintos sectores interesados puedan efectuar sus controles y tomar decisiones derivadas de ellos.
Carmen Fernández Cuesta	Parte de la contabilidad aplicada cuyo objeto son las relaciones entre una “entidad” y su “medio ambiente”.
Paula A. D’Onofrio	Es aquella que contempla la información que genera la entidad para reflejar diversos aspectos sociales sobre los que puede impactar su actividad.
Inés García Fronti	No tiene una definición propia. Cita a Gray (2000): Preparación y publicación de información sobre las interacciones y actividades de carácter social y medioambiental vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad y a los clientes, entre otras, de una organización y, cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades.

Fabián Leonardo Quinche Martín	No establece una definición propia de contabilidad social, utiliza una genérica para definir contabilidad. Es una disciplina, profesional y académica, que busca el control orgánico del flujo de los recursos sociales, ambientales y naturales, en el relacionamiento de las organizaciones, el hombre y la naturaleza.
Norma Geba, Liliana Fernández Lorenzo y Marcela Bifaretti	Se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de la actividad de los entes en el todo social y viceversa.
Miguel Díaz Inchicaqui	Proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales de la actividad económica de las organizaciones a determinados grupos de interés en la sociedad y a la sociedad en su conjunto.

Fuente: elaboración propia.

Conclusiones

La responsabilidad social a la que se ven enfrentadas las entidades económicas hoy por hoy, hace necesaria la elaboración y presentación de la información que está relacionada con el medio en el que se desenvuelven estas, ya sea el medio ambiente, la naturaleza y la sociedad misma. De esto, surge la contabilidad social y ambiental.

La contabilidad social y ambiental se desarrolla como una manera de poder entregar información incorporando una mayor cantidad de aspectos, de modo que pueda satisfacer las necesidades de información y sea útil para la toma de decisiones a nivel interno y externo, mostrando así resultados económicos además del impacto ambiental y social que genera el proceso productivo de las organizaciones.

Sin embargo, luego de la revisión de literatura realizada, es posible constatar la falta de un concepto convencional de contabilidad social y ambiental, existiendo propuestas de distintas naturalezas. A su vez, hay autores que consideran a la contabilidad social y ambiental como una sola disciplina, mientras que otros suponen a la contabilidad social y contabilidad ambiental

como dos conceptos independientes. Así también, existen investigadores que la contemplan como sinónimo de “contabilidad medioambiental” o “contabilidad socioambiental”.

Teniendo en cuenta autores como Gray, Larrinaga, Rodríguez, García, Geba, Fernández y Bifaretti, entre otros, es posible afirmar que la contabilidad social y ambiental es una aplicación de la teoría contable, en razón de la revelación de hechos de importancia social y ambiental, ya sea porque esta revelación afecta la situación patrimonial de la entidad, o porque solamente se considera oportuna su exposición.

Por otro lado, existe un grupo de autores como Fernández, D'onofrio, Quinche y Díaz, que conceptualizan la contabilidad social y ambiental como un ejercicio totalmente ajeno a la teoría contable, siendo utilizado este término como un sustantivo que alude al hecho de contar, sumar o simplemente dar cuenta de aspectos ambientales que afectan o que le afectan a la entidad que realiza tal revelación.

Dada la existencia empírica de estas dos corrientes, se puede concluir que el concepto de contabilidad social y ambiental no es algo transversal y que es argumentativo, dependiendo de quién emite o se aventura a postular su definición o utilización teleológica de esta.

Referencias

- Almagro Vázquez, F. (2004). Medición del desarrollo sustentable, reto de las cuentas nacionales. La experiencia de México en el cálculo del producto interno bruto ecológico. *Problemas del Desarrollo*, 35(139), 93-119. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/118/11825939005.pdf>
- Alzate Giraldo, J. S. (2011). Apuntes sobre teoría contable: sus avances, obstáculos, tendencias y retos. *Adversia*, 1(8), 1-9. Recuperado de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/viewFile/10952/10045>

- Archel Domench, P. y Lizarraga Dallo F. (2001). Algunos determinantes de la información medioambiental divulgada por las empresas españolas cotizadas. *Revista de Contabilidad: Spanish accounting review*, 4(7), 129-154.
- Biondi, M. (1998). Reflexiones sobre los objetivos de los estados contables. *Contabilidad y Auditoría*, 4(7), 11.
- Cañibano, L. (1997). *Teoría actual de la contabilidad: técnicas analíticas y problemas metodológicos*. Madrid, España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICE.
- Díaz Inchicaqui, M. (2003). La Contabilidad Social origen y paradigmas, *Quipukamayoc*, 10(19), 31-42. DOI: <https://doi.org/10.15381/quipu.v10i19.5513>
- D'Onofrio, P. A. (2006). Las teorías de la contabilidad social y su relación con la responsabilidad social empresaria. El trabajo es una versión de la ponencia presentada y defendida en las sesiones del XV Congreso Internacional de la Academia Europea de Dirección y Economía de la Empresa, Buenos Aires, Argentina, septiembre de 2006.
- Escobar, M. E. (2016). Historia de la contabilidad. *Apuntes Contables*, 18, 155-176.
- Fernández Cuesta, C. (2012). El marco conceptual de la contabilidad ambiental. Una propuesta para el debate. *Contabilidad y Auditoría*, 10(19), 10.
- Fernández Lorenzo, L. y Geba N. (2009). *Lecturas sobre elementos del discurso contable*. Buenos Aires, Argentina: Haber, Ciencias Económicas.
- García Fronti, I. (2012). Problemas de la contabilidad social y ambiental: algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 1(60), 209-218. Recuperado de <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/14690/12843>
- García García, M. (1972). Modernas tendencias metodológicas en contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1(1), 23-44.
- Geba, N. B., Fernández, L. E., y Bifaretti, M. C. (2010). Marco conceptual para la especialidad contable socioambiental. *Actualidad Contable Faces*, 13(20), 49-60. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/257/25715828005.pdf>
- Gray, R. (2003). Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales. *Contabilidad y Auditoría*, 9(17), 26. Recuperado de <http://www.ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/viewFile/156/258>

- Gray, R. (2000). Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: a review and comment. *International journal of auditing*, 4(3), 247-268. DOI: <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00316>
- Gonzalo Angulo, J. A. (1983). *Memoria de la teoría de la contabilidad (origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio)*. Madrid, España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Langenderfer, H. Q. (1973). A conceptual framework for financial reporting. *Journal of Accountancy* (pre-1986), 136(000001), 46.
- Larrinaga González, C. (1997). Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26(93), 957-991.
- Mejía Soto, E. (2014). Biocontabilidad: hacia una definición de una nueva disciplina contable. *Lúmina*, 15, 106-129.
- Julve, V. M. (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la contabilidad. *Técnica Contable*, 30(357), 351-360.
- Quinche Martín, F. L. (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 16(1), 197-216.
- Robbins, S. P. (2002). *Fundamentos de administración*, 3.ª edición. México D. F., México: Pearson Educación.
- Rodríguez de Ramírez, M. d. C. (2003). Contabilidad y responsabilidad social: un camino por recorrer. Presentado en el 9.º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Estudios Contables, La Plata, Argentina, 4 de julio de 2003. Recuperado de http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2016/03/Contabilidad_y_responsabilidad_social_un_camino_para_recorrer.pdf
- Tua Pereda, J. (1993). La investigación en contabilidad: una reflexión personal. *Técnica Contable*, 44, 585-608.
- Tua Pereda, J. (1995a). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Medellín, Colombia: Centro Interamericano Jurídico Financiero.
- Tua Pereda, J. (1995b). *La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*. Medellín, Colombia: División Editorial CIJUF.

- Tua Pereda, J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad y Negocios*, 7(13).
- Wirth, M. C. (1999). Posible contribución de la teoría contable para la determinación del valor de una empresa. *Contabilidad y Auditoría*, 9, 146-179. Recuperado de <http://www.ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/viewFile/198/340>



Especial

Introducción a la investigación contable en Brasil¹

Hugo A. Macías²

Recibido: 14 de marzo de 2018

Aprobado: 12 de junio de 2018

Clasificación JEL: M49

Resumen

El objetivo del presente artículo fue presentar la estructura actual de la investigación contable en Brasil, con énfasis en tres eventos indexados, las 35 revistas contables y el papel de las maestrías y los doctorados. Para ello se llevó a cabo un análisis de contenido, a partir de una revisión sistemática de literatura publicada en las principales revistas contables brasileñas entre 2008 y 2013. Entre los hallazgos encontrados se destacaron las características de la contabilidad como campo científico en Brasil, características de los

1 Este trabajo fue presentado en el IV Congreso Nacional de Profesores de Contaduría Pública. Las memorias del evento se encuentran en el siguiente enlace: https://conveniopc.org/images/Memorias_iv_encuentro/Mesa_Teoria_Contable/Introducci%C3%B3n_a_la_investigaci%C3%B3n_contable_en_Brasil.pdf

Citar como: Macías. H. A. (2019). Introducción a la investigación contable en Brasil. *Revista Activos*, 16(30), 155-185. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278.5064>

2 Economista, M. Sc. en Economía, Ph. D. (c) en Administración, becario Colciencias para adelantar estudios de doctorado en Administración en la Universidad Eafit. Profesor asociado de la Universidad de Medellín en los programas de Contaduría Pública y Maestría en Tributación y Política Fiscal, excoordinador de la Sala de Ciencias Económicas y Administrativas de Conaces, Ministerio de Educación Nacional. Correos electrónicos: hmacias@udem.edu.co - hmaciasc@eafit.edu.co.

autores, evolución de las líneas de investigación y evolución de las revistas. La estructura reciente de la investigación contable en Brasil, auspiciada por el Ministerio de Educación más las exigencias de la Capes, hace que se convierta en un modelo maduro de investigación contable en Latinoamérica.

Palabras clave: investigación contable, Brasil, temas contables.

Introduction to accounting research in Brazil

Abstract

The objective of this paper is to present the current structure of accounting research in Brazil, with emphasis on three indexed events, the 35 accounting journals and the role of masters and doctorates. For this purpose, a content analysis was carried out, based on a systematic review of the literature published in the main Brazilian accounting journals between 2008 and 2013. Among the findings, the characteristics of accounting as a scientific field in Brazil, authors, evolution of the lines of research and evolution of the journals are highlighted. The recent structure of accounting research in Brazil, sponsored by the Ministry of Education and the requirements of Capes, makes it a mature model of accounting research in Latin America.

Keywords: Accounting research, Brazil, accounting issues.

Introducción

“La diversidad es una fuente de generación de nuevas ideas”.

(Paula, Silva, Vieira y Coutinho, 2012, p. 47)

Ya es un lugar común que la investigación contable de corriente principal y corte positivista, se ha desarrollado especialmente en Estados Unidos y que las corrientes alternativas tienen su epicentro en el Reino Unido, con aportes importantes desde Australia, Canadá y Nueva Zelanda. La corriente principal se ocupa especialmente del área financiera, usa métodos cuantitativos y se basa en la economía, mientras que las corrientes crítica e interpretativa se ocupan de áreas diversas, usan especialmente métodos cualitativos y se basan en disciplinas como la sociología, la psicología y la antropología. Al parecer, en otras regiones del mundo se están consolidando procesos que están haciendo emerger una estructura policéntrica de la investigación contable mundial, como el caso de Brasil que se viene consolidando en la última década como un nuevo eje de ese policentrismo.

Ese proceso reciente de investigación contable en Brasil incluye autoevaluación colectiva permanente, discusiones públicas en congresos y publicaciones en revistas indexadas. El área de educación e investigación contable cuenta con un evento especializado y una revista (ambos indexados), donde se hace seguimiento a congresos, revistas, maestrías y doctorados, mediante revisiones sistemáticas de literatura que abordan aspectos como: 1) características del campo; 2) características de los autores; 3) características de las redes; 4) evolución de las revistas; 5) evolución de cada área en congresos y revistas; 6) evolución de las maestrías y, 7) evolución de los doctorados.

El objetivo de esta ponencia es presentar un perfil de la investigación contable en Brasil, que ayude a los académicos hispanoparlantes a comprender la dinámica de ese nuevo eje de policentrismo y que sirva a estos mismos académicos como inventario de publicaciones para profundizar en sus propias áreas de interés. El método utilizado es la revisión sistemática de literatura aplicada a artículos sobre investigación contable publicados en revistas categoría A2, B1 y B2 (sistema Qualis-Capes), durante el período 2008-2013; es

decir, se trata de una revisión de revisiones. Este tipo de trabajos no pretende agotar ninguno de los temas a los que hace referencia y sacrifica profundidad para poder dar una mirada amplia a la investigación en ese país. La ponencia solo tiene pretensiones de nivel introductorio, es una exploración preliminar.

A continuación, se presentan los aspectos metodológicos de la revisión; en segundo lugar, se muestra la revisión de ponencias presentadas en congresos; luego se expone la revisión de la literatura publicada en revistas y por último, se dan las conclusiones.

Método utilizado para la revisión sistemática de literatura

Para alcanzar el objetivo de presentar un perfil de la investigación contable en Brasil, en este trabajo se llevó a cabo una revisión sistemática de literatura, con base en la propuesta metodológica de Tranfield, Denyer y Smart (2003). Esta propuesta es utilizada como referencia metodológica en la revista *International Journal of Management Reviews*, que se dedica exclusivamente a revisiones de literatura y es publicada por la Academia Británica de Administración. El carácter “sistemático” de la revisión de literatura pretende disminuir la subjetividad de los investigadores que hacen la revisión, tanto en la elección de los documentos como en su análisis, y pretende ser un método replicable.

La revisión sistemática de literatura consiste en plantear unos objetivos y propósitos claros, definir métodos preplaneados, usar criterios explícitos y reproducibles en la selección de artículos para su revisión, buscar de manera exhaustiva todos los artículos potencialmente relevantes, evaluar la calidad de la investigación y la solidez de los resultados, así como presentar los resultados de manera equilibrada, imparcial y comprensible (Tranfield, Denyer y Smart, 2003).

Una vez definido el objetivo de la revisión, se procedió a identificar las 35 revistas contables que se encuentran indexadas y su categoría (Anexo 1).

Luego se ingresó a la página web de las revistas categoría A2, B1 y B2 (las categorías más altas), donde se seleccionaron 60 artículos que analizan la investigación, bien sea en congresos, revistas, aspectos teóricos, aspectos metodológicos y características de los programas de maestría y doctorado (Tabla 1). Para el análisis de los artículos se conformó una carpeta con los 60 archivos en formato PDF y se definieron las categorías de análisis y de relación entre los textos, con apoyo en el *software* ATLAS.ti. Para la presentación de los resultados se analizaron por separado las dinámicas de los congresos y revistas.

Tabla 1. Artículos seleccionados para desarrollar la revisión sistemática de literatura

Indexación 2013	Revista	Revistas	Congresos	Revistas y congresos	Número total de artículos
A2	<i>Revista Contabilidade & Finanças</i>	1	1	0	2
B1	<i>Contabilidade Vista & Revista</i>	1	2	1	4
	<i>Revista Contemporânea de Contabilidade</i>	5	3	0	8
	<i>Revista de Contabilidade e Organizações</i>	2	3	0	5
	<i>Revista Universo Contábil</i>	4	1	1	6
B2	<i>Contabilidade, Gestão e Governança</i>	5	3	1	9
	<i>Enfoque: Reflexão Contábil</i>	4	4	1	9
	<i>Revista Ambiente Contábil</i>	2	0	2	4
	<i>Revista de Administração, Contabilidade e Economia</i>	3	2	0	5
	<i>Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade</i>	2	5	1	8
Total		29	24	7	60

Fuente: elaboración propia.

Revisiones de las ponencias presentadas en eventos

Uno de los mecanismos centrales que se ha utilizado en Brasil para construir conocimiento contable de manera colectiva, es evitar la proliferación de eventos desarticulados por todo el territorio nacional y concentrar los esfuerzos de posicionamiento y cualificación en un número pequeño de ellos. En las revisiones de literatura publicadas en revistas entre 2008 y 2013, se destacan cuatro eventos: 1) Congreso Brasileiro de Custos (CBC); 2) encuentro de la Asociación Nacional de Posgrados e Investigación en Administración (Enanpad); 3) Congreso de la Universidad de Sao Paulo de Controladoria y Contabilidad (Congreso USP), y, 4) encuentro de la Asociación Nacional de Programas de Posgrado en Ciencias Contables (Anpcont). Todos ellos se realizan con periodicidad anual y están escalafonados en E1, la categoría de la Capes más alta para eventos.

Características de los eventos

El evento que ha acumulado una tradición más extensa es el Congreso Brasileiro de Custos; este fue creado en 1994 con el nombre de gestión estratégica de costos, siguiendo la tendencia mundial de rediscusión y revalorización de los sistemas de costeo, inaugurada por un libro de contabilidad gerencial publicado por Johnson y Kaplan en 1993; el congreso es promovido por la Associação Brasileira de Custos, con dieciséis áreas temáticas. Fue creado con la expectativa de generar interacción de profesores y de estudiantes con empresarios, consultores, contadores, administradores y demás profesionales vinculados con la gestión estratégica de los costos; las ediciones anuales ininterrumpidas y sus avances cuantitativos y cualitativos le hicieron merecedor de la categoría A1 de Qualis-Capes en el año 2010 (Diehl y Souza, 2008; Souza y Rasia, 2011) y E1 en la actualidad.

Si bien el Enanpad es un encuentro de administración, que existía antes de 1998, es a partir de este año que la contabilidad empieza a ser considerada como área autónoma y fue el primer evento clasificado por la Capes como de nivel superior, que incluye trabajos contables, cuya participación

se incrementó hasta el 12 % en la primera década y se estabilizó allí (Araújo y Castro Silva, 2010; Silva, Wanderley y Santos, 2010). El Congreso USP se inició en el año 2001 en formato de seminario, donde se discutieron los trabajos de grado, disertaciones y tesis de ciencias contables producidos en la USP; de esta manera, la figura de Congreso USP de Controladoría y Contabilidad comenzó de manera abierta a partir de 2004, dirigido específicamente a la discusión de trabajos producidos en los posgrados (Cruz, Espejo, Costa y Almeida, 2011). Al interior del Congreso USP y otro similar de la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC), se desarrolla un congreso de “iniciación científica” en el que participan académicos con menor trayectoria como autores (Ensslin y Silva, 2008).

Tabla 2. Principales eventos de investigación contable en Brasil

Congreso	Nombre común	Periodicidad	Año de inicio	Estrato Qualis 2013
Congreso Brasileiro de Custos	CBC	Anual	1994	A
Encuentro de la Asociación Nacional de Posgrados e Investigación en Administración	Enanpad	Anual	1996	A
Congreso Universidad de Sao Paulo de Controladoría y Contabilidad	Congreso USP	Anual	2001	A
Asociación Nacional de Programas de Posgrado en Ciencias Contables	Anpcont	Anual	2007	A

Fuente: elaboración propia

Por su parte, el congreso de Anpcont es un evento de importante significado académico y científico, que permite la interacción entre investigadores, profesores y estudiantes; también es un medio de divulgación técnico-científica en ciencias contables y busca establecer vínculos entre los estudios académicos y su aplicación a las organizaciones. Por ser un evento nacional, desde 2007 se ha realizado en diferentes ciudades brasileras, con lo cual se facilita la participación de un número amplio de integrantes de

la comunidad académica; en las versiones recientes el evento ha adquirido carácter internacional (Matos, Niyama, Araujo Neto y Marques, 2012; Silva, Wanderley y Santos, 2010; Souza, Machado y Bianchi, 2011c).

Fuentes utilizadas y método de investigación

En Anpcont las principales referencias bibliográficas son artículos de revistas internacionales y el número de referencias ha crecido a lo largo del tiempo (Matos, Niyama, Araujo Neto y Marques, 2012); las ponencias presentadas en el mismo congreso son más citadas en contabilidad gerencial que en mercado de capitales, dado que la primera es un área más abierta y plural, mientras la segunda atiende más a criterios internacionales³ (Paula, Silva, Vieira y Coutinho, 2012). Por su parte, en el Congreso USP y en Enanpad, hay concentración de fuentes en libros de administración y contabilidad, que no se consideran una fuente actualizada para la producción de artículos académicos y para la solución de problemas actuales; el origen temático de los textos a los que se acude es considerado una fuente de “hermetismo contable”; la sociología, la psicología y la antropología son abordadas de manera casi exclusiva en el área de enseñanza e investigación contable (Cabral, Siqueira y Siqueira-Batista, 2011). En los eventos de “iniciación científica” de la USP y la UFSC, los libros son las obras más referenciadas y sobresalen las referencias nacionales (Ensslin y Silva, 2008). Todo indica que las fuentes utilizadas han avanzado más en la Anpcont que en los demás eventos.

Con respecto al método, las ponencias presentadas en el Congreso Anpcont son en su mayoría de investigación positiva, predominan los métodos empíricos, lo cual se ha acentuado a lo largo de los años (Paula, Silva, Vieira y Coutinho, 2012); algo similar ocurre en los eventos de “iniciación científica” de la USP y la UFSC, donde prevalecen los estudios empírico-teóricos (Ensslin y Silva, 2008). En el Congreso USP y en Enanpad, la interdisciplinariedad está restringida a economía, administración y

3 Un estudio que analiza los artículos sobre mercado de capitales publicados en revistas, llegó a la misma conclusión: las redes entre autores son dispersas y de lazos débiles (Nascimento, Pereira y Toledo Filho, 2010).

educación (Cabral, Siqueira y Siqueira-Batista, 2011). El análisis de los trabajos presentados reveló de forma inequívoca que a lo largo de la primera década de publicación de artículos contables en los Enanpad, predominó la investigación positiva y desde el principio los trabajos normativos tendieron a desaparecer (Mendonça Neto, Riccio y Sakata, 2009)⁴. Las ponencias presentadas en versiones recientes del Congreso USP tienen inconsistencias en la formulación del problema en un 61 %, especialmente porque se trata de problemas implícitos, que se pueden responder de manera simple como “sí” o “no”; en el 16 % de los trabajos no se menciona el problema en la introducción de la ponencia (Cunha, Magro y Dias, 2012). Metodológicamente se resalta entonces la concentración reciente en investigación positiva, el bajo nivel de interdisciplinariedad y las autocríticas con respecto a una posición más clara de cada trabajo frente a la literatura que se ha publicado previamente.

Características de los autores y las instituciones

Uno de los trabajos clasificó a los ponentes de los cuatro congresos como *entrantes*, *retirados*, *one-timers* y *continuadores*, según su número de publicaciones en un período dado. Se consideran *entrantes* aquellos autores que han publicado varios artículos en los últimos años del período; *retirados* son aquellos que publicaban pero que no lo han hecho en los últimos dos años; *one-timers* son los que publicaron solo una vez en el período y *continuadores* son los autores que publican de manera periódica. Los *continuadores* son centrales en el desarrollo de la disciplina, porque tienen la mayor producción en cantidad e intermedian y relacionan las otras categorías de autores; es decir, agencian las informaciones de diferentes investigadores y además son los principales responsables de las publicaciones internacionales. En los cuatro congresos donde se discuten los resultados de investigación contable, indexados en estrato A por Qualis, la categoría con menor número

4 El artículo de Mendonça Neto, Riccio y Sakata (2009) está publicado en una revista de administración, pero fue adicionado aquí porque analiza la primera década de publicación de artículos contables en los Enanpad.

de autores es la de *continuadores* y la de mayor número de autores es la de *on-timers*⁵ (Walter, Bach, Souza y Frega, 2013).

Si bien los autores más prolíficos están vinculados a pocas instituciones, especialmente a la USP (Souza, Rover, Gallon y Ensslin, 2008), quienes presentan mayor número de ponencias en los distintos eventos son los que tienen mayor asociatividad (Freitas, Pacheco, Karolkiewicz y Sillas, 2012b); es decir, la producción está concentrada en algunos estados, universidades y autores (Matos, Niyama, Araujo Neto y Marques, 2012), pero los autores con mayor productividad son los que articulan, los que crean vínculos, los que construyen centralidad en las redes. Esta interacción es importante, dado que en el Congreso USP y en el Congreso de Anpcont, la gran mayoría de los autores ha presentado una sola ponencia (Barbosa y Barros, 2010; Cruz, Espejo, Costa y Almeida, 2011) y son los *continuadores* los que retoman esas contribuciones para avanzar en la construcción colectiva de conocimiento. También se ha identificado un número alto de investigadores que tiene metas comunes y que vislumbran la internacionalización como una necesidad apremiante (Cruz, Espejo, Costa y Almeida, 2011).

Los autores de las ponencias presentadas en el Congreso USP y en el Congreso Anpcont cuentan con formación de posgrado: alrededor del 40 % tienen título de doctor y un 33 % adicional tienen formación de maestría (Barbosa y Barros, 2010; Matos, Niyama, Araujo Neto y Marques, 2012). En esos mismos eventos lo más habitual es que haya dos autores por ponencia (Barbosa, Quintana y Machado, 2011), mientras que en los eventos de “iniciación científica” de la USP y la UFSC hay un número alto de autores por ponencia (Ensslin y Silva, 2008). En varias clasificaciones de autores construidas por los estudios que analizan los eventos, aparece la profesora

5 Las categorías de *entrantes*, *retirantes*, *one-timers* y *continuanes*, fueron adaptadas del trabajo de Guarido Filho, Machado-da-Silva y Goncalves, presentado como ponencia en el Enanpad de 2009 (Walter, Bach, Souza y Frega, 2013, p. 203). Las mismas categorías fueron utilizadas en el trabajo de Meli y Oliveira Neto (2011), que se presentará más adelante en este trabajo; en ese caso las categorías fueron adaptadas de la tesis doctoral de Guarido Filho, terminada en 2008 (Meli y Oliveira Neto, 2011, p. 159).

Ilse Maria Beuren, liderando los autores más prolíficos y está acompañada en estos reportes de los profesores Adriano Leal Bruni, Auster Moreira Nascimento, Edgar Bruno Cornachine Jr., Edison Paulo, Fernando Dal-Ri Murcia, Gilberto de Andrade Martins, Luiz João Corrar, Maisa de Souza Ribeiro, Marcelo Alvaro da Silva Macedo y Maria Thereza Pompa Antunes⁶ (Barbosa *et al.*, 2011; Freitas *et al.*, 2012b; Luca *et al.*, 2011; Souza *et al.*, 2008). Estos autores que aparecen en los primeros lugares de los escalafones son los *continuadores* más destacados en los tres principales eventos.

Con respecto a las instituciones, en el trabajo de Souza *et al.* (2008) se hizo una clasificación sugestiva, a partir de las ponencias presentadas en los Congresos USP, Enanpad, Anpcont y el encuentro de enseñanza e investigación en administración y contabilidad (EnEPQ)⁷. En el estudio citado, los autores identificaron tres grupos de instituciones que presentan similitudes en la producción científica y en el número de investigadores: instituciones de centro, intermedias y de periferia. Por productividad científica, las instituciones del centro son USP, UnB, Fucape y UFSC; la zona intermedia está compuesta por 13 instituciones de educación superior y la periferia por 160. Esta productividad está vinculada directamente a la presencia de programas de maestría y doctorado en ciencias contables, que son los espacios de formación de investigadores⁸.

6 Algunos trabajos han analizado la participación femenina en los tres principales eventos contables en Brasil y han encontrado que es significativamente pequeña con relación al género masculino, aunque está aumentando (Barbosa y Barros, 2010; Luca *et al.*, 2011).

7 No se tuvo en cuenta el Congreso Brasileiro de Costos, porque en 2006 disminuyó su categoría a B.

8 En las IES de periferia se encontró poca tradición en investigación, aún en aquellas que cuentan con programas de maestría. Al parecer, los nuevos relacionamientos se dan a partir de los ya existentes y las IES de periferia tienen mayor dificultad para relacionarse con IES centrales (Souza *et al.*, 2008, p. 33).

Tabla 3. Revisiones sistemáticas de ponencias presentadas en congresos

Categoría	Descripción
Características del campo	Características de las ponencias (Matos <i>et al.</i> , 2012); continuidad de los autores (Walter <i>et al.</i> , 2013); cooperación académica (Freitas <i>et al.</i> , 2012b); definición del problema de investigación en ponencias (Cunha <i>et al.</i> , 2012); “diálogo científico” (Paula <i>et al.</i> , 2012); diálogo con las ciencias humanas (Cabral <i>et al.</i> , 2011); perfil de ponencias de iniciación científica (Ensslin y Silva, 2008) y redes en Congreso USP (Cruz <i>et al.</i> , 2011).
Características de los autores	Participación femenina en las ponencias (Luca <i>et al.</i> , 2011); perfil de los autores (Barbosa y Barros, 2010) y productividad de los investigadores (Souza <i>et al.</i> , 2008).
Evolución de un tema en uno o varios congresos	Alineamiento estratégico (Silva y Lunkes, 2011); contabilidad financiera (Silva <i>et al.</i> , 2010); contabilidad gerencial (Araújo y Castro Silva, 2010); controladora (Beuren <i>et al.</i> , 2012); controladora y contabilidad gerencial (Ribeiro, 2013c); coordinación y control (Demuner <i>et al.</i> , 2008); costos ABC (Diehl y Souza, 2008); costos en administración pública (Carneiro, <i>et al.</i> , 2012); costos en agronegocios (Souza y Rasia, 2011); finanzas (Gubiani y Lavarda, 2011); gobernanza (Duarte <i>et al.</i> , 2012), gobierno corporativo (Campos <i>et al.</i> , 2011) y organizaciones sin ánimo de lucro (Olak <i>et al.</i> , 2008).

Fuente: elaboración propia.

Entre las instituciones que participan más activamente en investigación, se da cierta especialización temática: USP, UnB, Fucap e UFPR concentran sus publicaciones en contabilidad para usuarios externos; UFSC y UFPE focalizan sus trabajos en educación e investigación contable, y en Mackenzie y UFMG predominan las investigaciones sobre mercados financieros, de crédito y de capitales. En general, las áreas de contabilidad gerencial y contabilidad para usuarios externos son predominantes en las IES más prolíficas, mientras que educación e investigación en contabilidad es el área menos explorada, a pesar de tener un encuentro especializado (EnEPQ) (Souza, Rover, Gallon y Ensslin, 2008).

Temas abordados en los eventos

En el período 2008-2013, las 11 principales revistas contables de Brasil publicaron 13 artículos que analizan la evolución de un tema en uno o varios congresos. Entre esos trabajos, nueve estudiaron las ponencias publicadas en el Congreso USP, nueve examinaron las ponencias publicadas en los Enanpad, cinco analizaron las ponencias de Anpcont y cuatro trabajos escudriñaron ponencias presentadas en el Congreso Brasileiro de Costos; es decir, los dos primeros son considerados por los investigadores como los principales espacios donde se discute cada tema⁹.

Los cuatro trabajos que analizan simultáneamente los tres principales congresos (Congreso USP, Enanpad y Anpcont) coinciden en varios aspectos y se diferencian claramente en otros. En términos generales las ponencias de los diferentes temas coinciden: 1) en que prevalece el título de doctorado como formación de los autores; 2) el número de autores por artículo más común es de dos o tres; 3) la mayoría de los trabajos son aplicaciones a organizaciones específicas y, 4) en las fuentes prevalecen las referencias internacionales, con tendencia a aumentar. Sin embargo, las diferentes áreas temáticas tienen abordajes metodológicos distintos y son más estudiadas en algunas universidades. Por ejemplo, en alineamiento estratégico predominan los estudios exploratorios, prácticos y cualitativos (Silva y Lunkes, 2011), mientras que en contabilidad financiera más de la mitad de las ponencias utilizan abordaje estadístico, con 11 tipos de métodos estadísticos que están en aumento (Silva, Wanderley y Santos, 2010); por su parte, en finanzas corporativas¹⁰ prima lo descriptivo (Gubiani y Lavarda, 2011). Temáticamente también hay concentración en algunas instituciones: la USP

9 Cuatro trabajos analizan un tema en tres congresos: Enanpad, Anpcont y Congreso USP; dos trabajos analizan exclusivamente las ponencias de Enanpad; otros dos analizan exclusivamente las ponencias del Congreso USP y otros dos el Congreso Brasileiro de Costos; los otros tres trabajos analizan los cuatro congresos simultáneamente, tres de ellos y uno de ellos.

10 El trabajo de Gubiani y Lavarda (2011) hace referencia a finanzas comportamentales y teoría de prospecto; aborda las finanzas desde la teoría del comportamiento orientadas a la toma de decisiones.

aparece como la institución con mayor participación en gobierno corporativo, finanzas corporativas y contabilidad financiera, Fucape se destaca también en contabilidad financiera, pero en alineamiento estratégico las principales instituciones son UFRGS, UFRJ y FGV (Silva y Lunkes, 2011).

Revisiones de la literatura publicada en revistas

Entre las revisiones de literatura publicadas en el período 2008-2013, se encontraron artículos sobre la trayectoria de algunas revistas y otros dedicados a comparar dos revistas. El primer grupo de trabajos analiza la trayectoria de *Contabilidade, Gestão e Governança* (CGG); *Revista Contemporânea de Contabilidade* (RCC); *Revista Contabilidade & Finanças* (RCF) y *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade* (REPeC). El segundo grupo compara las revistas *Contabilidade Vista & Revista* (CV&R) con *Revista Universo Contábil* (RUC); *Revista Contabilidade & Finanças* (RCF) con *Base*, y *Revista Contabilidade & Finanças* (RCF) con *The Accounting Review* (TAR).

Características de las revistas

Las revistas CGG, CV&R, RCC, REPeC y RUC, están indexadas en categoría B1 o B2¹¹, cuatro de ellas fueron creadas en el período 2004-2007 y en 2013 ya publicaban tres o cuatro números por año¹²; es decir, se trata de revistas muy jóvenes, que han logrado incrementar tempranamente su periodicidad y que han ascendido rápidamente en la escala nacional de indexación. Por su parte, RCF es la revista contable con más tradición en Brasil, creada en 1989 en la Universidad de Sao Paulo, es la única que ha llegado a la categoría

11 La escala de indexación de revistas en Brasil es A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 y C; A1 es la categoría más alta y C es la categoría más baja (Qualis-Capes, 2013). El nivel de indexación de las 34 revistas contables está en el Anexo 01 de este trabajo.

12 La revista CV&R se creó desde 1989, cuando también fue creada RCF. Para 2013 CGG y RCC publicaban tres números al año y CV&R, REPeC y RUC publicaban cuatro números anuales. La revista *Base* es de ciencias económicas, fue un referente central 10 años atrás para la investigación contable, pero ha perdido protagonismo por la cualificación formal de las revistas especializadas en contabilidad.

A2 y siempre ha estado indexada en categoría superior a las demás¹³. TAR es la revista de la *American Accounting Association* que ocupa el primer lugar en todos los escalafones internacionales de revistas contables y se ha convertido en un referente explícito para RCF.

Desde el punto de vista temático, en RCF predominan los artículos de contabilidad financiera, seguidos de enseñanza de la contabilidad, teoría contable y sistemas de información (Brunozi Júnior *et al.*, 2011). En RCC los temas más abordados han sido contabilidad de costos, enseñanza e investigación, contabilidad ambiental, gobierno corporativo y desempeño organizacional (Ribeiro, 2013a). Por su parte, en REPeC los temas más abordados son enseñanza e investigación, transparencia, contabilidad internacional, demostraciones contable-financieras, contabilidad gerencial, historia de la contabilidad, contabilidad gubernamental, mercado de capitales y controladoría (Ribeiro, 2013b); en CGG prevalecen los artículos sobre contabilidad gerencial (Perdigão, Niyama y Santana, 2010). Temáticamente es clara la diferencia entre RCF y las demás revistas, donde la primera está concentrada en contabilidad financiera, con enfoque cuantitativo positivista, de corriente principal en investigación contable; las demás revistas están orientadas a contabilidad gerencial, enseñanza e investigación contable y contabilidad ambiental, entre otros temas.

Metodológicamente, en RCF las publicaciones fueron de cuño bibliográfico y documental entre 1989 y 2002, pero entre 2003 y 2009 predominaron los estudios empíricos, con aporte de datos primarios y secundarios (Brunozi Júnior *et al.*, 2011); la revista pasó de ser predominantemente normativa entre 1989 y 1997, al uso de “otros” abordajes entre 1998 y 2003, para acoger principalmente artículos positivistas entre 2004 y 2007 (Kroenke *et al.*, 2011). Los artículos publicados en las demás revistas acuden a métodos diversos y un número mayor son de tipo cualitativo. Curiosamente, los investigadores son poco influenciados por las teorías y

13 La revista contó con la denominación de *Caderno de Estudos* en el período 1989-2000 y adquirió la denominación de *Revista Contabilidade & Finanças* a partir de 2001.

Tabla 3. Revisiones sistemáticas de literatura publicada en revistas

Categoría	Descripción
Evolución de una revista	<i>Contabilidade, Gestão e Governança</i> (Esteves y Botelho, 2013; Perdigão <i>et al.</i> , 2010); <i>Revista Contabilidade & Finanças</i> (Brunozi Júnior <i>et al.</i> , 2011; Kroenke <i>et al.</i> , 2011); <i>Revista Contemporânea de Contabilidade</i> (Ribeiro, 2013a) y <i>Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade</i> (Ribeiro, 2013b).
Comparación de dos revistas	<i>Contabilidade Vista & Revista vs. Revista Universo Contábil</i> (Lima <i>et al.</i> , 2013); <i>Revista Contabilidade & Finanças vs. Base</i> (Batistella <i>et al.</i> , 2008) y <i>Revista Contabilidade & Finanças vs. The Accounting Review</i> (Dantas <i>et al.</i> , 2011).
Evolución de un tema en una o varias revistas	Ajustes contables (Andrade <i>et al.</i> , 2011); contabilidad ambiental (Freitas <i>et al.</i> , 2012a; Rosa <i>et al.</i> , 2012; Silva y Pires, 2013); controladora (Beuren y Silva, 2010); costos (Machado <i>et al.</i> , 2012); gobierno corporativo (Catapan y Cherobim, 2010); flujos de caja (Barbosa <i>et al.</i> , 2011) y presupuesto (Suave <i>et al.</i> , 2013).
Procesos de gestión de las revistas	Celeridad en la evaluación de artículos (Dias <i>et al.</i> , 2011); comparación entre revistas disponibles y necesidades adicionales de espacios de publicación (Murcia <i>et al.</i> , 2013); proceso editorial (Souza <i>et al.</i> , 2011b) y propuesta de indexación interna de revistas extranjeras (Murcia y Borba, 2008).
Características del campo	Cambio de paradigma (Mendonça Neto <i>et al.</i> , 2008); evolución general del campo (Avelar <i>et al.</i> , 2012) y mapa de redes de colaboración (Silva <i>et al.</i> , 2012).
Características de los autores	Continuidad de los autores (Meli y Oliveira Neto, 2011) y productividad de los docentes permanentes de 18 maestrías contables (Soares <i>et al.</i> , 2013).

Fuente: elaboración propia.

métodos de los orientadores de maestría y doctorado, son más direccionados por los eventos académicos (Kroenke *et al.*, 2011).

Con respecto a los autores, en las cuatro revistas (CGG, RCC, RCF y REPeC) la mayoría son doctores o estudiantes de doctorado y muy pocos cuentan solo con título de pregrado. Esto ocurre porque el Ministerio de

Educación exige que los profesores vinculados a los posgrados tengan publicaciones científicas relevantes y es en esos programas académicos donde se genera el conocimiento contable producido en Brasil, por medio de artículos escritos en coautoría. A partir de 2003 disminuyó la concentración en autores de la USP por la creación de programas de maestría y doctorado en otras instituciones (Brunozi Júnior, Emmendoerfer, Abrantes y Klein, 2011; Ribeiro, 2013a).

Entre los profesores más prolíficos y con alto grado de centralidad en las redes, se destacan Ilse Maria Beuren en CGG y RCC (Esteves y Botelho, 2013; Ribeiro, 2013a); Romualdo Douglas Colauto en RCC (Ribeiro, 2013a); Eliseu Martins en RCF (Brunozi Júnior *et al.*, 2011; Kroenke *et al.*, 2011), así como Aridélmo José Campanharo Teixeira y Gilberto de Andrade Martins en REPeC (Ribeiro, 2013b). En los primeros años de todas las revistas, a medida que va pasando el tiempo aumenta el número de coautores por artículo, disminuye la participación de autores vinculados con la institución editora de la revista y se va posicionando un número pequeño de autores en la centralidad de las redes.

Las comparaciones entre revistas, resaltan que tanto *Base* como CV&R, RCF, RUC y TAR, son estables en el número de artículos publicados por edición, pero TAR publica más artículos cada año ya que tiene seis ediciones anuales, mientras las otras tienen tres o cuatro ediciones por año (Batistella *et al.*, 2008; Dantas *et al.*, 2011; Lima *et al.*, 2013). Con respecto a los autores, las características son muy parecidas en las cinco revistas: un promedio de dos autores por artículo, autocitaciones en alrededor del 3 % y reducción del número de coautores vinculados a la misma institución. El perfil de la producción científica es muy similar en CV&R, RCF y RUC, mientras que la revista *Base* cada vez publica menos artículos contables¹⁴.

14 La revista *Base* es una publicación genérica de ciencias económicas que fue central en la producción académica contable 10 años atrás, pero ha perdido protagonismo por el avance formal de las revistas especializadas en contabilidad.

La comparación entre RCF y TAR revela importantes retos de fondo y de forma para la primera, que intencionalmente está construyendo un perfil similar. En primer lugar, los patrones de producción científica (estructura de los artículos) en Brasil siguen siendo diferentes a los patrones internacionales de corriente principal, lo cual al parecer explica la poca inserción brasileña en revistas internacionales. En segundo lugar, las referencias bibliográficas en las que se apoyan los artículos publicados en TAR son mayores en valor absoluto, están más concentradas en revistas que en libros y tienen menor participación de tesis y disertaciones (Dantas *et al.*, 2011). Tanto la estructura de los artículos como los autores que participan y las fuentes en las que se apoyan, revelan que persiste una distancia importante entre RCF y TAR.

La literatura contable de Brasil también aborda los procesos de gestión editorial de las revistas, tanto desde el tiempo que tarda en publicarse un artículo postulado y los criterios de cualificación académica de las revistas, hasta la categoría de indexación en la que deben estar las revistas extranjeras y la cantidad de revistas necesarias para tejer las relaciones académicas entre una comunidad contable del tamaño de la brasileña. En primer lugar, se encontró que en el período 2004-2009 aumentó el tiempo que tarda en publicarse un artículo, desde que fue postulado; esto ocurre por los procesos formales para mejorar el nivel de indexación, el aumento en el número de artículos postulados y el bajo número de evaluadores, entre otros (Dias, Barbosa Neto y Cunha, 2011). En segundo lugar, se propuso un conjunto de objetivos para una revista en particular, que pueden ser utilizados por otras para avanzar en sus procesos de cualificación académica, en la categoría formal de indexación y en su reconocimiento internacional; los 13 objetivos propuestos están distribuidos en tres perspectivas: sociedad, procesos internos y “aprendizaje y crecimiento” (Souza, Petri y Cardoso, 2011b).

Así mismo, en un trabajo se presentó una metodología para evaluar las revistas contables extranjeras y asignar la categoría en el proceso de homologación de la Capes (Murcia y Borba, 2008); los investigadores plantearon cuáles revistas extranjeras deben estar indexadas y en qué categoría, en lugar de esperar que lo definan funcionarios menos familiarizados con este campo

científico en particular. Por su parte, un análisis riguroso sobre el número de programas de maestría y doctorado, reveló que el crecimiento de estos ha motivado el aumento en el número y cualificación de las revistas, pero al mismo tiempo mostró que los puntos disponibles en las revistas especializadas en contabilidad no son suficientes para responder a las exigencias de publicación por parte de la Capes (Murcia, Rosa y Borba, 2013). Ningún país de Latinoamérica tiene 34 revistas contables indexadas como Brasil, pero en este país la dinámica de esta comunidad hace que sean insuficientes estas 34 revistas, muchas de ellas con tres y cuatro ediciones anuales.

Temas abordados en las revisiones

Sobre contabilidad ambiental se analizaron tres artículos recientes que revisan la literatura publicada en revistas. En el primero de ellos se estudiaron las revistas de las instituciones que tienen doctorado en contabilidad y se encontró que existen pocas publicaciones sobre el tema y que en lo existente se destaca la aplicabilidad y evidenciación de factores ambientales (Freitas, Quaresma, Schmitt, Gonçalves y Quintana, 2012a). Sin embargo, en otro trabajo se revisó lo publicado durante los últimos 20 años en revistas de estrato Qualis A, B y C, y se llegó a la conclusión de que en los últimos años se han dado grandes pasos para evaluar y atender las necesidades sociales, económicas y financieras de la sociedad (Silva y Pires, 2013). En el mismo sentido, el tercer trabajo revisó 103 artículos publicados en el período 1991-2010 y concluyó que la contabilidad ambiental se consolidó en Brasil a partir de 2007, con unos énfasis específicos (Rosa, Voss, Ensslin y Ripoll Feliu, 2012).

Por su parte, en contabilidad de gestión se han publicado revisiones recientes de la literatura de costos, presupuesto y flujos de caja. Los 80 artículos sobre costos publicados en nueve revistas tratan cuatro temas en particular sin que uno de ellos se destaque más; las redes entre investigadores están en fase embrionaria y se ha avanzado bastante en la construcción de casos (Machado, Silva y Beuren, 2012); en el mismo sentido, una revisión sobre teoría de ajustes contables en las principales revistas, encontró que

los artículos defienden la idea de que las informaciones contables basadas solamente en el costo histórico no revelan la situación real de los patrimonios de las empresas (Andrade, Segantini y Silva, 2011). Sobre presupuesto se analizaron 19 artículos publicados en revistas de estrato Qualis B1 y B2, y se encontró que no hay autores que predominen en el tema dentro de Brasil y que también se ha avanzado en la construcción de casos (Suave, Lunkes, Rosa y Soares, 2013). Con respecto a flujos de caja, se encontró un número pequeño de artículos publicados en los primeros 20 años de RCF, pero allí se identificó el autor seminal, los principales temas abordados y el origen de las referencias, entre otros (Barbosa, Quintana y Machado, 2011).

En la revisión de 26 artículos sobre gobierno corporativo publicados entre 2000 y 2010, se encontró predominio de trabajos empíricos, ausencia de trabajos normativos, la USP es la institución más prolífica y no se distinguen sectores económicos (Catapan y Cherobim, 2010). Sobre controladoría, a pesar de ser un concepto presente en la denominación de algunos programas académicos, se hallaron vacíos conceptuales y pocos avances procedimentales y organizacionales (Beuren y Silva, 2010).

Algunas revisiones destacaron la ausencia de marco conceptual en el subcampo estudiado (Rosa, Voss, Ensslin y Ripoll Feliu, 2012), o identificaron que solo se utilizan algunas categorías del marco identificado por los investigadores (Beuren y Silva, 2010). El método más utilizado en contabilidad gerencial es el estudio de caso, tanto en la literatura sobre presupuesto (Suave, Lunkes, Rosa y Soares, 2013), como en la de costos (Machado, Silva y Beuren, 2012); mientras que en la literatura sobre gobierno corporativo existe una tendencia a recolectar datos usando el *software* Economatica (Catapan y Cherobim, 2010).

Características del campo científico y los autores

Sobre el paradigma de investigación adoptado por la investigación contable en Brasil, hay dos trabajos muy interesantes que se publicaron en el período analizado; uno de ellos plantea que se presentó una mudanza de paradigma

a mediados del siglo pasado y el otro indica que recientemente el paradigma de investigación brasileño volvió a cambiar. Por un lado, se define que a mediados del siglo pasado pasó a predominar el pensamiento contable norteamericano, en detrimento de la escuela italiana que había prevalecido hasta entonces. Ese cambio de paradigma se explicó de manera empírica y con fundamentos teóricos, mediante la aplicación de las etapas de la sociología de la traducción, 1) problematización; 2) persuasión; 3) alistamiento y, 4) movilización de aliados) a 777 artículos publicados entre 1912 y 1979. Allí se identificaron tanto los principales interesados en el cambio, como los métodos de persuasión y alistamiento utilizados en la consolidación del proceso, a través de la movilización de aliados (Mendonça Neto *et al.*, 2008).

Por su parte, en otro trabajo se estudiaron las investigaciones empíricas en contabilidad publicadas en las principales revistas contables nacionales en el período 2000-2009. Allí se encontró que: 1) el número de artículos de contabilidad financiera es bastante superior a las demás áreas (contabilidad gerencial y enseñanza e investigación en contabilidad); 2) que el abordaje cuantitativo predomina y está en aumento y; 3) que para recolectar los datos predominan los métodos de investigación documental y bases de datos externas (Avelar *et al.*, 2012). Es decir, al parecer desde 2006 la investigación contable está migrando de nuevo, desde la contabilidad de gestión hacia la contabilidad financiera, con aumento de métodos cuantitativos; cada vez la investigación contable en Brasil toma más características de la investigación contable de corriente principal en el mundo anglosajón. Este último proceso coincide con el incremento de las redes de colaboración entre académicos de distintas instituciones, especialmente profesores de maestrías y doctorados en ciencias contables (Silva *et al.*, 2012).

Uno de los trabajos que analizó la producción académica de siete revistas contables fue más allá de la descripción de las redes, para analizar y explicar el perfil de colaboración científica (Meli y Oliveira Neto, 2011). Ese trabajo encontró que la red está fragmentada; que un componente grande está aislado: el 71 % de los autores publicaron apenas una vez entre 2005 y 2009; solo 2.5 % de los autores publican continuamente; el 48 % de los trabajos tienen alguna relación entre sí, pero los demás están “pulverizados”,

no tienen ningún vínculo con el componente principal de la red; 138 de los autores estudiados están vinculados solo en parejas o están totalmente aislados. Cuando se retiran los autores que publican una sola vez y los que publican de manera aislada, la red deja de estar fragmentada (Meli y Oliveira Neto, 2011).

Para analizar la interacción entre los autores contables, Meli y Oliveira Neto (2011) retomaron las categorías de *one-timers*, *entrantes*, *retirados* y *continuadores*. Los primeros son aquellos que publican una sola vez en un período dado; los segundos son los que han publicado varias veces, pero al final del período considerado; los *retirados* han publicado varias veces, pero no en los últimos años del período, y los *continuadores* son los autores que publican periódicamente. En las siete revistas contables analizadas entre 2005 y 2009, participaron 939 autores, de los cuales 667 son *one-timers* y solo 23 son *continuadores*. Lo interesante es que los autores *continuadores* son los que tienen mayor centralidad de grado en la red, son los que atraen más colaboradores y tienen mayor prestigio; los *continuadores* son los autores que guían la investigación académica y vinculan el trabajo colectivo; usualmente tienen título de doctor y trabajan como profesores de maestrías y doctorados en diferentes ciudades.

La productividad de los docentes de 18 maestrías contables sigue concentrada en un pequeño número de instituciones, a pesar de la reciente creación de programas de maestría a lo largo del territorio nacional. Tanto la producción más alta por programa de maestría, como la productividad más alta por profesor y la publicación en revistas internacionales, se concentran en USP, FURB, UFSC y Fucape. En Brasil, la publicación científica es un factor importante en la evaluación de los programas de maestría y doctorado; esa productividad explica en gran medida la nota que la Capes le otorga a los programas, que van de 1 a 5 para las maestrías y de 1 a 7 para los doctorados; la nota mínima para mantenerse en funcionamiento es de 3 (Soares *et al.*, 2013). En buena medida, el hecho de que la producción esté concentrada en las maestrías y los doctorados es resultado de las exigencias institucionales de la Capes.

Conclusiones

El objetivo de este trabajo fue construir un perfil de la investigación contable en Brasil, a partir de un grupo de eventos académicos de alto nivel y de artículos publicados en revistas contables indexadas. El nivel de madurez al que han llegado los principales eventos académicos, así como el crecimiento reciente en el número de revistas contables y su ascenso en el nivel de indexación, han hecho posible que los avances en la investigación contable se conviertan en objeto de investigación para la línea de “educación e investigación en contabilidad”; esta línea cuenta con su propio evento y su propia revista, pero que a su vez se desarrolla en todos los eventos y la mayoría de las revistas indexadas.

Para construir el perfil de la investigación contable en Brasil, se llevó a cabo una revisión sistemática de literatura, siguiendo lineamientos internacionales aceptados en la academia de administración y contabilidad. Tanto en el caso de los eventos como de la evolución de las revistas, se eligieron artículos publicados en revistas indexadas, que analizaran los eventos o las revistas, es decir, se llevó a cabo una revisión de revisiones.

Con respecto a los eventos se encontró que hay cuatro congresos consolidados en los que se presentan los resultados de la investigación contable, todos indexados en categoría A y con periodicidad anual. Metodológicamente se ha dado una concentración reciente en investigación positiva y bajo nivel de interdisciplinariedad. En las fuentes utilizadas, se acude principalmente a libros de administración y contabilidad, que no se consideran una fuente actualizada para la producción de artículos académicos, pero en uno de los eventos se ha avanzado más en la cualificación de las fuentes. En la academia brasileña se hace la diferencia entre los autores que hacen contribuciones sistemáticas a la literatura y los que han tenido una participación ocasional. Además de la USP, que es la líder tradicional de la investigación contable en Brasil, se destacan en un nivel central las instituciones UnB, Fucape, UFSC, UFPR, UFMG y Mackenzie.

Por su parte, la mayoría de las 35 revistas contables indexadas son jóvenes (fueron creadas hace menos de 10 años), pero ya publican tres o cuatro números anuales y han ascendido rápidamente en el nivel de indexación local. Cada una tiene su propio perfil, son diferenciables temática y metodológicamente, una ha tomado el liderazgo históricamente, hay evaluación de la trayectoria individual, comparación entre revistas y comparación formal con la revista que se ha convertido en el principal referente internacional en investigación contable. También hay análisis de la evolución de un tema en una o varias revistas y análisis formal de los procesos de gestión de las revistas contables, recomendaciones de cualificación, así como características del campo y características de los autores.

La conclusión general es que la investigación contable en Brasil se ha consolidado en la última década en su entorno nacional. Para llegar a ese nivel se ha beneficiado del ambiente académico nacional, centrado en universidades federales a las que el Ministerio de Educación hace un seguimiento exigente, riguroso y periódico, especialmente en lo relacionado con la presentación de ponencias y publicación de artículos por parte de los docentes, resultado de disertaciones de maestría y tesis doctorales. Así mismo, se ha construido una tradición académica contable, desde el doctorado de la USP iniciado en 1978, las 19 maestrías contables que están en funcionamiento, la consolidación de cuatro congresos y el avance acelerado de 35 revistas contables indexadas.

Referencias

- Andrade, J. M., Segantini, G. T. y Silva, J. D. (2011). Análise dos perfis dos artigos com estrato qualis Capes sobre teoria dos ajustamentos contábeis do lucro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 30(3), 33-43.
- Araújo, E. A. y Castro Silva, W. A. (2010). Pesquisa científica em contabilidade gerencial nos Enanpads de 2003 a 2008. *Revista Universo Contábil*, 6(3), 29-44. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2010320>
- Barbosa, D. S., Quintana, A. C. y Machado, D. G. (2011). Análise da produção científica sobre os fluxos de caixa e a demonstração dos fluxos de caixa: um

- estudo da *Revista de Contabilidade e Finanças* da Universidade de São Paulo, no período de 1989 a 2009. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 30(2), 52-66. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v30i2.12452>
- Barbosa, G. C. y Barros, F. O. (2010). Perfil dos autores na produção científica em contabilidade: o caso do congresso USP de controladoria e contabilidade e do congresso Anpcont. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 29(3), 22-33.
- Beuren, I. M. y Silva, A. J. (2010). Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela Capes. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 29(3), 9-21.
- Brunozi Júnior, A. C., Emmendoerfer, M. L., Abrantes, L. A. y Klein, T. C. (2011). *Revista Contabilidade & Finanças - USP: uma análise do perfil da produção científica de 1989 a 2009. Revista Universo Contábil*, 7(4), 39-59. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2011430>
- Cabral, I., Siqueira, J. R. y Siqueira-Batista, R. (2011). O diálogo das ciências contábeis com as ciências humanas e demais ciências sociais: uma análise da produção acadêmica do Congresso USP de controladoria e contabilidade e Enanpad (2004-2007). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(4), 100-125.
- Capes. (10 de junio de 2010). *Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior*. Recuperado el 10 de diciembre de 2013, de Diretoria de Avaliação - DAV: <http://www.capes.gov.br/images/stories/download/avaliacao/ADMIN17jun10.pdf>
- Catapan, A. y Cherobim, A. P. (2010). Estado da arte da governança corporativa: estudo bibliométrico nos anos de 2000 a 2010. *RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 9(1-2), 207-230.
- Cruz, A. P., Espejo, M. M., Costa, F. y Almeida, L. B. (2011). Perfil das redes de cooperação científica: congresso USP de controladoria e contabilidade - 2001 a 2009. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(55), 64-87. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000100005>
- Cunha, P. R., Magro, C. B. y Dias, D. R. (2012). Análise do problema de pesquisa dos artigos científicos publicados no 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(15), 123-141. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v6i15.52660>
- Dias, W. O., Barbosa Neto, J. E. y Cunha, J. V. (2011). A comunicação do conhecimento científico: dados sobre a celeridade do processo de avaliação e de

- publicação de artigos científicos em periódicos da área de contabilidade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 41-62. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n15p41>
- Diehl, C. A. y Souza, M. A. (2008). Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(4), 39-57.
- Ensslin, S. R. y Silva, B. M. (2008). Investigação do perfil dos artigos publicados nos congressos de contabilidade da USP e da UFSC com ênfase na iniciação científica. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(2), 113-131. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v2i3.34716>
- Esteves, L. L. y Botelho, D. R. (2013). Autores centrais no desenvolvimento da rede colaborativa: análise da revista *Contabilidade, Gestão e Governança* de 1998 a 2012. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(3), 41-57.
- Freitas, D. P., Quaresma, J. C., Schmitt, S. R., Gonçalves, T. L. y Quintana, A. C. (2012a). Contabilidade ambiental: um estudo bibliométrico em revistas científicas brasileiras. *Revista Ambiente Contábil*, 4(1), 72-88.
- Freitas, E. M., Pacheco, V., Karolkiewicz, R. M. y Sillas, E. P. (2012b). Cooperação acadêmica: análise de publicações em eventos científicos sobre ensino e pesquisa em contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 6(4), 399-418. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v6i4.218>
- Gubiani, C. A. y Lavarda, C. E. (2011). Perfil da produção bibliográfica sobre finanças comportamentais e teoria do prospecto. *RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 10(2), 163-184.
- Machado, D. G., Silva, T. P. y Beuren, I. M. (2012). Produção científica de custos: análise das publicações em periódicos nacionais de contabilidade sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(3), 3-16.
- Matos, E. B., Niyama, J. K., Araujo Neto, L. M. y Marques, M. M. (2012). Congresso Anpcont: análise bibliométrica descritiva e avaliativa dos artigos publicados de 2007 a 2011. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(3), 73-88. Doi: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v31i3.16946>
- Meli, D. B. y Oliveira Neto, J. D. (2011). O perfil da colaboração nos periódicos contábeis nacionais: muitos one-timers e poucos continuants. *Revista*

- Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 151-176. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n15p151>
- Mendonça Neto, O. R., Riccio, E. L. y Sakata, M. C. (2009). Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos Enanpads de 1996 a 2005. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 49(1), 62-73. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-75902009000100008>
- Murcia, F. C., Rosa, C. A. y Borba, J. A. (2013). Produção científica em ciências contábeis: uma comparação entre a meta estabelecida pela Capes e a publicação de artigos por parte dos docentes de programas de pós-graduação. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(1), 68-81.
- Murcia, F. D. y Borba, J. A. (2008). Possibilidades de inserção da pesquisa contábil brasileira no cenário internacional: uma proposta de avaliação dos periódicos científicos de contabilidade e auditoria publicados em língua inglesa e disponibilizados no portal de periódicos da Capes. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(46), 30-43. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772008000100004>
- Nascimento, S., Pereira, A. M. y Toledo Filho, J. R. (2010). Produção científica em periódicos de contabilidade relacionada ao mercado de capitais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(1), 32-43.
- Paula, M. M., Silva, A. J., Vieira, J. y Coutinho, A. (2012). Diálogo científico nos congressos Anpcont: diversidade inovadora ou isomorfismo institucionalizado? *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(3), 35-51.
- Perdigão, L. Z., Niyama, J. K. y Santana, C. M. (2010). Contabilidade, gestão e governança: análise de doze anos de publicação (1998 a 2009). *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(3), 3-16.
- Qualis-Capes. (10 de diciembre de 2013). *Web Qualis*. Recuperado el 10 de diciembre de 2013, de Sistema Integrado Capes - Sicapes: <http://qualis.capes.gov.br/webqualis/principal.seam>
- Ribeiro, H. C. (2013a). *Revista Contemporânea de Contabilidade: uma análise do perfil da produção acadêmica durante o período de 2004 a 2012*. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(20), 3-28. Doi: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n20p3>
- Ribeiro, H. C. (2013b). Características da produção veiculada na *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade* no período de 2007 a 2012. *Revista*

- de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(4), 424-443. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v7i4.973>
- Rosa, F. S., Voss, B. L., Ensslin, S. R. y Ripoll Feliu, V. (2012). Evidenciação ambiental: estudo comparativo das contribuições teórico-metodológicas de Brasil e Espanha. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 123-140. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2012108>
- Silva, A. C., Wanderley, C. A. y Santos, R. (2010). Utilização de ferramentas estatísticas em artigos sobre Contabilidade Financeira – um estudo quantitativo em três congressos realizados no país. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14), 11-28.
- Silva, F. M. y Lunkes, R. J. (2011). Análise dos artigos científicos brasileiros sobre o alinhamento estratégico: um estudo das publicações nos principais eventos de contabilidade no período de 2004 a 2009. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 30(1), 35-48. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v30i1.12077>
- Silva, P. Y. y Pires, J. S. (2013). Análise da produção científica brasileira em contabilidade voltada para o segmento de gestão social e ambiental. *Revista Ambiente Contábil*, 5(1), 200-223.
- Souza, F. C., Rover, S., Gallon, A. V. y Ensslin, S. R. (2008). Análise das IES da área de ciências contábeis e de seus pesquisadores por meio de sua produção científica. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(3), 15-38.
- Souza, J. V., Petri, S. M. y Cardoso, M. S. (2011b). Uma contribuição à avaliação dos periódicos científicos por meio do Balanced Scorecard: ilustração da avaliação e operacionalização da gestão estratégica na RCC. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 87-104. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n15p87>
- Souza, M. A. y Rasia, K. A. (2011). Custos no agronegócio: um perfil dos artigos publicados nos anais do congresso brasileiro de custos no período de 1998 a 2008. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(1), 69-81.
- Souza, M. A., Machado, D. G. y Bianchi, M. (2011c). Um perfil dos programas brasileiros de pós-graduação stricto sensu em contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(2), 67-95. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v5i2.344>
- Suave, R., Lunkes, R. J., Rosa, E. C. y Soares, S. V. (2013). Orçamento: análise das publicações nas revistas de contabilidade do Brasil. *RACE - Revista de*

Administração, Contabilidade e Economia, 12(2), 641-676. DOI: <https://doi.org/10.18593/race.v12i2.4832>

Tranfield, D., Denyer, D. y Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14(3), 207-222. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>

Walter, S. A., Bach, T. M., Souza, M. J. y Frega, J. R. (2013). Permanência e inserção de atores na produção científica de 1994 a 2009 na área de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(2), 199-214. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v7i2.633>

Listado de las revistas brasileñas contables, indexadas por la Capes

Categoría Qualis- Capes 2013	ISSN	Revista	Institución editora	Disponible en línea desde
A2	1808-057X	<i>Revista Contabilidade & Finanças</i> (online)	Universidade de São Paulo	2001
	1807-054X	BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos	Unisinos ¹⁵	2004
B1	0103-734X	<i>Contabilidade Vista & Revista</i>	Universidade Federal de Minas Gerais	1989
	1807-1821	<i>Revista Contemporânea de Contabilidade</i> (UFSC)	Universidade Federal de Santa Catarina	2004
	1982-6486	<i>Revista de Contabilidade e Organizações</i>	Universidade de São Paulo	2007
	1809-3337	<i>Revista Universo Contábil</i>	Universidade Regional de Blumenau ¹⁶	2005
	1984-3925	<i>Contabilidade, Gestão e Governança</i>	Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte	1998
	1517-9087	<i>Enfoque: Reflexão Contábil</i> (impresa)	Universidade Estadual de Maringá	2005 ¹⁷
B2	2179-4936	RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia (online)	Universidade do Oeste de Santa Catarina	2007 ¹⁸
	2176-9036	<i>Revista Ambiente Contábil</i>	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	2009
	1981-8610	<i>Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade</i>	Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abraccon)	2007
	1982-7342	<i>Sociedade, Contabilidade e Gestão</i> (UFRJ)	Universidade Federal do Rio de Janeiro	2006

15 Universidad privada, orientada por los jesuitas de Brasil meridional. 17 En el año 2005 la revista ya estaba en el volumen 24.

16 Institución pública descentralizada, en el estado de Santa Catarina. 18 La revista RACE está disponible desde el volumen 6, en 2007.

Anexo 1

B3	1519-0412	<i>Pensar Contábil</i>	Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro	2004 ¹⁹
	2178-7638	<i>RACEF - Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace</i>	Universidade do Oeste Paulista	2007 ²⁰
	1984-6266	<i>RC&C. Revista de Contabilidade e Controladoria</i>	Universidade Federal do Paraná	2009
	2179-734X	<i>Registro Contábil – RECONT</i>	Universidade Federal de Alagoas	2010
	1984-3291	<i>Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)</i>	Universidade do Estado do Rio Janeiro	1995
	2238-5320	<i>Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade</i>	Universidade do Estado da Bahia	2011
	1982-3967	<i>Revista de Informação Contábil (UFPE)</i>	Universidade Federal de Pernambuco	2007
	2236-0263	<i>Tecnologias de Administração e Contabilidade</i>	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração	2011
	2237-3667	<i>Reunir. Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade</i>	Universidade Federal de Campina Grande	2011
	2237-7662	<i>Revista Catarinense da Ciência Contábil</i>	Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina	2001
B4	1984-3704	<i>Revista de Contabilidade da UFBA</i>	Universidade Federal da Bahia	2007
	2237-0099	<i>Revista de Estudos Contábeis</i>	Universidade Estadual de Londrina	2010

19 En 2004 publicó el volumen 6.

20 Disponible en línea desde el volumen 6.

B5	1809-2489	<i>CAP Accounting and Management (UFSC)</i>	Universidade Federal de Santa Catarina	2006
	0104-8341	<i>RBC: Revista Brasileira de Contabilidade</i>	Conselho Federal de Contabilidade	NA
	1806-9924	<i>Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (impresa)</i>	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul	1972
	1806-5988	<i>Revista Mineira de Contabilidade</i>	Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais	NA
	2236-0700	<i>Revista Razão Contábil & Finanças</i>	Faculdade Ateneu – FATE	2010
	1809-6212	<i>RACI. Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU</i>	Instituto de Desenvolvimento Educacional do Alto Uruguai – IDEAU	2013
	1806-504X	<i>Razão Contábil (São Paulo)</i>	Editora Segmento	NA
	2175-1722	<i>Revista Contabilidade e Amazônia</i>	Universidade do Estado de Mato Grosso	2008
	2179-1317	<i>Revista Contabilidade e Informação</i>	Universidade do Grande Rio - Unigranrio – RJ	NA
	2178-9045	<i>Revista de Ciências Contábeis – RCIC</i>	Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT	2010
C	1981-0946	<i>Revista Eletrônica de Contabilidade</i>	Universidade Federal de Santa Maria	2004
	1519-2547	<i>Revista Paulista de Contabilidade</i>	Sindicato dos Contabilistas de São Paulo	NA

Fuente: elaboración propia a partir de Qualis-Capes (2014) y el sitio web de cada revista.

Al margen

El viaje más largo

Hasbleidy Vargas Toledo
Tania Lorena De Alba González¹

Un día de inducción lo conocí, en ese curso de matemáticas lo vi, cuando nos dijeron “grupos”, a partir de ese día no creí que iba a conocer, en tan solo un grupo, a un estudiante, un amigo, un hermano, un hijo, un sobrino y un nieto excepcional.

Ese amigo fue de las malas y de las mejores situaciones, ese amigo que le encantaba estar en esta Universidad, ese amigo que se paseaba por los pasillos con celular en mano, maleta en brazo y audífonos en los oídos, ese que a ratos se la pasaba marcándole a sus amigas las demoradas para no quedarse solo en esa Universidad tan grande, ese que le sonreía a todo, porque si maduraba, como una fruta, se dañaba, ese que le encantaba el café y sus planes eran acompañado de uno si la ocasión lo ameritaba.

Yo conocí a ese amigo, ese que sin importar nada, lo aconsejaba, regañaba cuando era necesario, que quería sin límites, ese amigo que se convertía en hermano cuando sobreprotegía, ese que celaba, ese que en las malas situaciones siempre lo sacaba a uno a dar una vuelta, ese amigo que tuvimos para los números, trabajos, salidas, viajes y para contar los más de mil secretos, ese era mi amigo.

Hablo de un amigo que para acompañarme a la cafetería nunca decía que no, hablo de aquel al que le pedía acompañarme a las filas del banco y, sin importar que este quedará a una cuadra de la Universidad, siempre me esperaba, hablo de ese muchacho alto que se burlaba de mi estatura

¹ Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, Bogotá D. C., Colombia.

cuando salíamos los dos o acompañados, hablo de esas risas por la chaqueta vinotinto, hablo de un amigo incondicional que tuvimos muchos.

Ese niño de peinado de lado, cabello y ojos claros, el de piel más blanca que un papel, el de sonrisa encantadora, ese que tan solo al verlo inspiraba confianza, hablo de él, de quien yo me enamoré y que en algún momento soñamos en casarnos, soñamos con futuro, soñamos en viajar, en disfrutar, en comernos el mundo todos los días, ese que ahora deseo ver en sueños, poder contarle lo que nos hizo falta hablar, poderle decir que las cosas no son fáciles desde que se fue a ese gran viaje, poderle decir que sin él nos estamos volviendo frutas maduras, decirle que sin su presencia se siente mucho su ausencia, que sin esa alegría que transmitía, las clases en esa gran Universidad son aburridas y complejas, que las ganas de seguir a veces se quedan cortas y los ánimos muy bajos, que queriendo continuar no lo dejamos de pensar, que las metas por cumplir siempre fueron unidas a su presencia pero que a pesar de la distancia las cumpliremos todos juntos, porque a pesar de su gran viaje espero que no se adelante tanto y nos espere...

Estas historias que deseo contarles en un futuro a mis hijos, esas que compartimos todos, esas en donde tuvimos los sueños más grandes por cumplir, esas donde éramos felices en un salón de clases viendo películas y comiendo maíz, esas donde no nos callamos risas, ni juegos, ni tampoco secretos, todas estas espero contarlas algún día.

En conmemoración a Joseph Nicolás Catelblanco Bohórquez

Índice periódico *Revista Activos*

Revista Activos, 16-17

Sección Especial

- Beneficios tributarios como soporte de competitividad y emprendimiento para mipymes. Nancy María Sánchez R., pp. 17-31.

Sección Coyuntura

- La deificación del dinero en contravía de la integridad de la profesión contable. Nataly Gualtero Guarnizo, pp. 35-50.
- Noción de ética profesional y responsabilidad social del contador público. Jefferson David Montoya García, pp. 51-68.

Sección Investigación formal

- Caracterización del concepto de contabilidad simplificada en España y Colombia. Diego Fernando Católico Segura y Fabio Enrique Gómez Meneses, pp. 71-98.

Tema central: Contabilidad ambiental

- Una aproximación a los ecosellos. Gloria Milena Valero Zapata y Ángela Patricia Vega Cabra, pp. 101- 116.
- El comercio internacional como multiplicador de la deuda ecológica. Juan Camilo Santamaría Herrera y Evelyn Ivonne Díaz Montaña, pp. 117-134.

Revista Activos, 18

Editorial

Sección Especial

- La Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás: 40 años construyendo verdad con fe pública. José Jimmy Sarmiento M., pp. 27-57.

Sección Coyuntura

- Suprainstitución: del mito a la realidad. Daniel Castro Jiménez, pp. 61-69.
- Acerca del emprendimiento en Colombia. Gabriel Moreno, pp. 71-78.

Sección Investigación formal

- Comprensión de la didáctica de las prácticas docentes. Martha G. Acosta Sahamuel, pp. 81-98.
- La escuela frente al sentido: Una comprensión a partir de las narrativas docentes y a la luz de los principios franklianos. Óscar Yamith Duque Cruz, Fidel Mauricio Ramírez Aristizábal, pp. 99-128.

Tema central: Contabilidad ambiental

- El desarrollo regional en Colombia, aportes para la sostenibilidad ambiental. Juan Camilo Santamaría Herrera, pp. 131-148.
- El reconocimiento de los certificados de emisiones reducidas (CER) como un activo intangible. Sonia Milena Gómez, Diana Marcela Hernández, Aura Cristina Ríos, pp. 149-161.

Apuntes históricos

- La contabilidad en la Colonia. Efraín Francisco Mendoza Córdoba, pp. 163-169.

Revista Activos, 19

Editorial

- Contabilidad y educación: la apuesta de la Universidad Santo Tomás.

Coyuntura

- Una mirada a la crisis financiera internacional y sus relaciones con la disciplina contable y el ejercicio de la profesión: llamado a reflexionar sobre el deterioro de la imagen profesional. Jorge Suárez Tirado, pp. 21-37.

Investigación formal

- Aplicación del concepto de valor presente neto como técnica para evaluar el desempeño económico de los países. José Gerardo de la Vega Meneses, pp. 41-66.

- Las distintas etapas de la contabilidad gerencial y la responsabilidad social empresarial: primera aproximación conceptual de sus relaciones. María Victoria Uribe Bohórquez, Gabriel Rueda Delgado, pp. 67-88.

Tema central: Educación contable

- La problemática de la educación contable en Colombia: las perspectivas para la construcción del Observatorio Colombiano de Educación Contable. Observatorio Colombiano de Educación Contable (OCEC), pp. 91-109.
- Características de los estudiantes universitarios de Contaduría Pública. Gabriel Moreno, pp. 111-128.
- Desarrollo del pensamiento contable: ¿hacer o saber contable? Martha Acosta S., pp. 129-155.

Especial

- Importancia del reconocimiento de los costos ambientales como estrategia de la gestión empresarial. Evelyn Ivonne Díaz Montaña, pp. 159-180.

Investigación formativa

- Certificación orgánica: un intangible que debe ser reconocido en los estados financieros. Yaquelin Castañeda Novoa, Jenny Carolina Gómez Elizalde, pp. 183-197.

Al margen

- Carta al amigo Juan Carlos Ángel o el descubrimiento de un Julio Cortázar profesor. Jorge Emiro Pinzón Pinto, pp. 201-209.

Revista Activos, 20

Editorial

- Tras cinco años de convergencia, un necesario punto de inflexión.

Coyuntura

- Tolerancia de los estudiantes de pregrado ante los comportamientos desviados en el aula de clase: un estudio comparativo. Jorge Luis Avellaneda Suárez, pp. 27-52.

Investigación formal

- La planeación y el presupuesto como sistemas simbólicos articulados a los procesos de resistencia campesina: análisis de una organización a partir de los referentes teóricos de Pierre Bourdieu. Juan David Cardona Hernández, Yuliana Hinestroza Rojas, pp. 55-101.

Tema central: La convergencia al modelo IFRS en Colombia

- El rol de la contabilidad en la empresa moderna, desde el modelo IASB para Pymes. Gustavo Enrique Duque Gutiérrez, pp. 123-129.
- Caso de aplicación NIIF 3 a la fusión Banco de Bogotá y Megabanco. María Alexandra Hernández Hincapié, Eliana Gineth Peña Espitia, pp. 131-155.
- Nuevos postulados básicos en la contabilidad mundial. Raúl A. Arrarte Mera, pp. 157-179.

Especial

- Impuesto al valor agregado y pobreza en Colombia: 1999-2009. Ruth Alejandra Patiño Jacinto, Orlando Darío Parra Jiménez, pp. 183-228.
- Enfermedades huérfanas, el olvido hecho ley. Sandra Milena Barrios, Daniel Castro Jiménez, pp. 229-241.

Al margen

- La tinta roja. Anónimo, pp. 243-246.

Revista Activos, 21

Editorial

Especial: Responsabilidad social empresarial

- *Current models of corporate social responsibility in Russia*. Schislyaeva Elena R.; Saichenko Olga A.; Mirolybova Olga V., pp. 19-42.
- Empresarios, ambiente, territorio y redes. Las nociones culturales y su construcción social. Juan Carlos Ruíz Urquijo, pp. 43-64.

Educación contable

- Enseñabilidad. La necesidad de una revisión crítica en contabilidad. Yuliana Gómez Zapata, pp. 65-86.
- Experiencia en el rediseño curricular del programa en Contaduría y Alta Dirección: una visión de la profesión contable hacia la tercera década del siglo XXI. José Gerardo de La Vega Meneses, pp. 87-138.

Espacio técnico

- Criterios para el tratamiento contable de derivados financieros del sector real en Colombia. Miguel Ángel Laverde Sarmiento, pp. 139-170.

Investigación formativa

- La indexación de las revistas contables en Colombia. Katherin del Pilar Méndez Huertas, pp. 171-190.
- Adopción por primera vez del modelo de contabilidad simplificada en una microempresa colombiana, y sus posibles efectos. Daniel Darío Daza Delgado y David Esteban Altamar Romero, pp. 191-232.
- Auditoría de sistemas y pornografía infantil en internet. Martha Milena Bernal Cano y Andrea Villa López, pp. 233-248.

Revista Activos, 22

Editorial

- Los retos de la contabilidad de gestión en Colombia. José Fabián Parra Acosta, pp. 11-21.

Coyuntura

- *Insider trading* y el rol del gobierno corporativo. Carlos Orlando Rico Bonilla, pp. 25-37.

Investigación formal

- Prácticas docentes que construyen saber contable en la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás. Martha Giovanna Acosta Sahamuel, pp. 41-77.

- Evolución en los principios de contabilidad de la deuda pública y sus impactos en la gestión del endeudamiento público en América Latina. Jairo Alonso Bautista, pp. 79-108.

Tema central: La contabilidad de gestión en el contexto global y nacional

- Costeo variable *vs.* costeo por absorción: retomando una vieja forma de su enseñanza. José Fabián Parra-Acosta, Sonia Alexandra Mondragón Hernández y Yeimy Carolina Peña González, pp. 111-136.
- Revaluación del uso de algunas técnicas de la contabilidad de gestión. Diana Marcela Guerrero Ortiz y William Enrique Contreras Cuervo, pp. 137-152.
- Evaluación general de los períodos históricos de la contabilidad e iniciales aplicaciones en Colombia. Sebastián Felipe Moreno Gómez, pp. 153-169.
- Prácticas empresariales en la alteración de la estructura del paisaje: zona norte del país - cultivo de palma de aceite. Evelyn Ivonne Díaz Montaña, pp. 171-192.

Investigación formativa

- La ley Sabarnes Oxley y su necesidad en las entidades colombianas como solución a los casos de corrupción en temas financieros. Edwin Steven Matallana Chilito y David Leornado Segura Ávila, pp. 195-228.
- Adopción por primera vez del modelo de contabilidad simplificada en una microempresa colombiana, y sus posibles efectos. Daniel Darío Daza Delgado y David Esteban Altamar Romero, pp. 191-232.

Revista Activos, 23

Editorial

- Contabilidad y cultura organizacional. Evelyn Ivonne Díaz Montaña, pp. 11-14.

Coyuntura

- ¿Cuál será el costo de la salud mañana en Francia? José Fabián, Parra-Acosta, Diego Mauricio González Gómez, Sara Dulbecco, pp. 37-68.
- Análisis contable de una combinación de negocios: la adquisición de Carrefour Colombia por Cencosud Chile. Carlos Orlando Rico, pp. 69-86.

Investigación formal

- Currículo: una aproximación conceptual a sus elementos. Marcos Ancisar Valderrama Prieto, Oscar Yamith Duque Cruz, Gabriel Enrique Moreno Sánchez, Ruth Alejandra Patiño Jacinto, pp. 89-132.
- Caracterización de los semilleros de investigación en los programas de contaduría pública en Colombia. Mayra Alejandra Hoyos Calderón, Maritza Rocha Rodríguez, Oscar Yamith Duque Cruz, Jeniffer Paola Rodríguez Garay, Sonia Milena Gómez Ramírez, Paola Andrea Leiva Soto, pp. 133-181.

Tema central: Contabilidad y cultura organizacional

- Cultura, alineamiento y perdurabilidad empresarial. Gabriel Enrique Moreno Sánchez, pp. 183-195.
- *Forecasting*, necesidades desde la educación contable para su abordaje. Evelyn Ivonne Díaz Montaña, Jorge Suárez Tirado, pp. 197-226.
- Gestión ambiental: una mirada desde la contabilidad. Diego Alejandro Terreros Bobadilla, pp. 227-241.

Revista Activos, 24

Editorial

- La historia de la contabilidad y contabilidad en la historia. Jairo Bautista, Gloria Valero y Michael Díaz, pp. 11-12.

Especial

- Cervantes como comisionado y recaudador al servicio de la Real Hacienda. Esteban Hernández Esteve, pp. 23-101.

Tema Central

- Los salarios en la industria azucarera cubana, central Santa María S. A. 1940. Yanetsy Marín Bermúdez, Yumaisi González Ochoa, pp. 105-140.

Coyuntura

- Inclusión financiera de Colombia. Juan Carlos Uruña Mejía, pp. 143-153.

- Nuevos postulados contables en la normatividad mundial. Raúl A. Arrarte Mera, pp. 155-175.

Espacio Técnico

- El estudio de factibilidad en la gestión de los proyectos de inversiones. Roberto Delgado Victore, María Antonia Vérez García, pp. 179-198.

Revista Activos, 25

Editorial

- La contabilidad y su relación con las otras ciencias humanas, pp. 11-13.

Sección especial

- Reflexiones sobre economía y humanismo como modelo para la formación integral. Jacques Carbou, pp. 25-30.

Investigación formal

- Las problemáticas de género: una introducción para su aplicación en estudios de contabilidad. Martha Giovanna Acosta Sahamuel, Ruth Alejandra Patiño Jacinto, Gloria Milena Valero Zapata, Michael Andrés Díaz Jiménez, pp. 33-72.

Tema central: el impacto de los procesos de convergencia a estándares internacionales de contabilidad

- El caso de las normas contables globales: argumentos y evidencias. Ann Tarca, pp. 75-106.
- Análisis y comparación de la norma contable local, americana e internacional en el tratamiento de activos derivados. José Arias Moya, Verena Yáñez Andrades, pp. 107-134.

Coyuntura

- Rendimiento del sector bancario en Colombia conforme a la divulgación *on-line* de las políticas de gobierno corporativo. Jairo Andrés Méndez Beltrán, Leidy Paola Acosta Contreras, Yeimi Rocío Amado Durán, pp. 137-166.
- Fomento al emprendimiento: experiencia de México. María Luisa Saavedra García, Máximo Jorge Saavedra García, pp. 167-183.

Espacio estudiantil

- ¿Los Estándares Internacionales de Información Financiera –NIIF– convergen con el enfoque del contexto actual de Colombia? Natalia Andrea Rodríguez Rodríguez, Jonatan Fernando Neiva Ardila, Jhon César Junior Páez Duarte, pp. 187-202.

Revista Activos, 26

Editorial

- La educación contable, un reto de la investigación contable en Colombia. Pp. 11-13.

Tema central: Educación contable

- La interdisciplinariedad en la formación contable: estudio del currículo en el programa de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, Bogotá. Gabriel Enrique Moreno Sánchez, Óscar Yamith Duque Cruz, pp. 25-60.
- Revisión de literatura sobre educación contable en Colombia. Ruth Alejandra Patiño Jacinto, Gloria Milena Valero Zapata, Martha Giovanna Acosta Sahamuel, José Fabián Parra Acosta, Jairo Alonso Bautista, pp. 61-99.
- Historia de la educación contable en Colombia: la aparición de las primeras escuelas y facultades de Contabilidad. Maritza Viviana Rocha Rodríguez, Ingrid Viviana Martínez González, pp. 101-122.

Coyuntura

- Activos intangibles en minería peruana y las *Normas internacionales de información financiera*. Raúl Alberto Arrarte Mera, pp.125-153.
- Indicador de alerta temprana aplicada a empresas que conforman el índice de precios y cotizaciones en la Bolsa Mexicana de Valores. José Gerardo De la Vega Meneses, pp. 155-181.

Espacio Técnico

- La innovación financiera empresarial caracterizada por los índices de gestión e indicadores convencionales. Laureano Triana Rubio, pp. 185-204.

Especial

- Se acabó (cuento corto). Hasbleidy Vargas Toledo, pp.207-208.

Revista Activos, 27

Editorial

- Sobre impuestos y otros demonios. Gloria Milena Valero, Michael Díaz, Jairo Bautista, editor, pp. 11-13.

Tema central: el debate sobre el impacto de los tributos en la economía

- Estructura tributaria será más regresiva si se aprueba la reforma. Red Colombiana por la Justicia Tributaria, pp. 19-32.
- Beneficios tributarios por inversión en proyectos de Investigación, Desarrollo e Innovación (I+D+I): un análisis de la normatividad vigente para el caso colombiano. Adriana Rocío Bustos Osorio, pp. 33-60.
- Implicancias tributarias del convenio de la Comunidad Andina de Naciones -CAN- en los servicios de consultoría empresarial de Perú a Colombia. Liliana Rojas Silva, Alessandro Martín Rodríguez Chumpitaz, pp. 61-76.

Coyuntura

- Evaluación del debido proceso como factor determinante de la legitimidad de la regulación contable colombiana: una aproximación. Carlos Andrés Rodríguez Ramírez, pp. 79-100.
- Impacto y análisis de las normas internacionales en el desarrollo de las funciones del revisor fiscal en Colombia. Mónica Alexandra Ahumada Quiroga, Edwin Steven Matallana Chilito, David Leonardo Ardila Segura, pp. 101-142.

Revista Activos, 28

Editorial

- ¿Por qué debatir sobre la educación contable? Pp. 9 -16.

Tema Central: Memorias del Coloquio en Educación Contable

- Una revisión sobre el concepto de competencia educativa. Ruth Alejandra Patiño, pp. 19-33.
- Reflexiones elementales sobre educación y contabilidad. Rosa Isabel González Muñoz, pp. 35-46.
- El modelo educativo contable en el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA). Ángela Cita, pp. 47-58.
- Una prospectiva de la formación en la profesión contable. Hugo Arlés Macías Cardona, pp. 59-70.
- Una breve historia de la educación contable en Colombia. Jhon Cardona Arteaga, pp. 71-81.
- Reflexiones finales. Carlos Arturo Gómez Restrepo, pp. 83-87.

Revista Activos, 29

Editorial

- El Estado: nuevas lógicas de control pp. 11-16.

Tema central: el sector público en coyuntura

- Un análisis de coyuntura de la situación fiscal colombiana. Alexandra Sanoja, pp. pp. 19-30.
- Evolución en los principios de contabilidad de la deuda pública y sus impactos en la gestión del endeudamiento público en América Latina. Jairo Alonso Bautista, Didier Antonio Reyes Sepúlveda, pp. 31-58.
- El modelo de control de gestión en las empresas de servicios públicos domiciliarios en Colombia: balance y desafíos durante la vigencia de la Ley 142 59. Nayibe Salinas Romero, pp. 59-90.

Espacio técnico

- Análisis de las diferencias en la base contable y en la base fiscal por el reconocimiento y medición de los inventarios bajo NIIF. Aplicación del impuesto diferido. *Ciro Alfonso Amaya Osorio*, pp. 93-122.

Especial

- A la ciudad en la bahía... *Camilo José Orrego Morales*, pp. 125-126.

Política editorial *Revista Activos*

El presente documento corresponde a la política editorial de la *Revista Activos*, establecida por el Comité Editorial de esta publicación y en la cual se declaran la definición y los objetivos de la revista, los criterios de calidad de las ediciones y su publicación, los órganos académicos para la dirección, preparación y evaluación de la publicación, así como la estructura de las ediciones de la revista.

Definición y objetivos de la revista

La *Revista Activos* es un órgano de divulgación de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, el cual busca construir y afianzar la comunidad académica por medio de la publicación de escritos de carácter científico relacionados con el desarrollo y las tendencias de la disciplina y la profesión contables, tanto en Colombia como en el ámbito internacional.

En este sentido, la revista busca la divulgación de artículos que respondan preferiblemente a resultados de investigaciones y/o reflexiones argumentadas en el campo de conocimiento contable, o que desde otras disciplinas busquen ubicar la problemática contable en el uso de análisis interdisciplinarios.

Bajo lo anteriormente señalado, la *Revista Activos* establece como objetivos los siguientes:

1. Divulgar los análisis de problemáticas de la disciplina y la profesión contables, derivadas tanto de procesos de investigación como de reflexiones, análisis y críticas que realicen estudiantes, académicos, investigadores y profesionales.
2. Reconocer y visibilizar el pensamiento que surge de la comunidad académica contable tomasina, así como la de otras comunidades académicas, con el fin de conformar y consolidar una colectividad

investigativa caracterizada por el diálogo con comunidades intra e interinstitucionales, alrededor del campo del conocimiento contable y otras áreas relacionadas estrechamente con este.

3. Lograr niveles de calidad mediante la indexación en bases de datos reconocidas nacional e internacionalmente.

Criterios de calidad de la edición y publicación de la *Revista Activos*

El proceso editorial de la *Revista Activos* cumplirá con rigurosos criterios de calidad en el proceso de convocatoria, selección de documentos, selección de pares académicos y demás tareas que impone la edición y publicación de la revista, con el fin de presentar semestralmente a la comunidad académica contable artículos de alto interés académico producidos tanto en la Universidad Santo Tomás como en otras instituciones que cumplan con los criterios exigidos en Colombia y fuera del país.

La obtención de la calidad editorial y académica se entiende como un proceso complejo que implica unas dimensiones conceptuales, altos rigores académicos en la selección de artículos y el establecimiento de normas claras para autores y evaluadores, con el fin de brindarles a los lectores de la revista un producto de interés y relevancia en su proceso de formación. Con este fin, se seguirán los elementos sugeridos por Publindex para la elaboración de revistas de contenido científico.

El proceso de selección y evaluación debe regirse por las disposiciones establecidas por el editor para la evaluación de artículos, así como los autores reconocen la validez de las normas establecidas en las convocatorias y la autenticidad y originalidad de sus obras.

Para cumplir con lo anterior, el editor de la revista deberá presentar anualmente un plan de trabajo e informes trimestrales ante el Comité

Editorial para su aprobación, y por medio de los cuales se planifique y realice seguimiento del proceso editorial bajo las condiciones señaladas.

Órganos académicos de dirección, preparación y evaluación de la *Revista Activos*

La *Revista Activos* cuenta con tres órganos esenciales que garantizan su calidad y pertinencia de los contenidos, así como su difusión y publicidad:

1. El Comité Editorial es un organismo colegiado encargado de la evaluación de la producción intelectual publicable y de plantear las pautas para la publicación de la *Revista Activos*. En desarrollo de lo anterior, su función se relaciona con la asesoría y evaluación del tipo de publicación que se produce, garantizando su consistencia con los objetivos consagrados en la presente política editorial.
2. El Comité Científico tiene la función de servir como canal de comunicación entre la revista y otras comunidades académicas y profesionales, así como en la promoción de la producción de la *Revista Activos* en otros entornos y contextos.
3. El editor, junto con su equipo de apoyo, será el encargado de preparar y presentar el proyecto de *Revista Activos* ante el Comité Editorial, garantizará la calidad y neutralidad del proceso de evaluación y coordinará las acciones necesarias para el diseño, impresión, presentación y distribución de la revista. Para ello, deberá gestionar la consecución de artículos, generar contactos con potenciales autores, coordinar con otras instancias de la Universidad los procesos de diseño, impresión y distribución, así como la promoción de la publicación con otras instituciones. De igual forma, el editor deberá presentar un plan de trabajo e informes de seguimiento sobre el proceso editorial que se sigue con la publicación.

Estructura de la *Revista Activos*

La *Revista Activos* se estructura en las siguientes secciones: Editorial, Especial, Coyuntura, Investigación formal, Investigación formativa, Espacio técnico y Tema central. Dichas secciones tienen como objetivo presentar un desarrollo armónico de la publicación; a su vez, se busca destacar una taxonomía que guíe al lector por el sentido de los artículos. A continuación se presenta la justificación de estas secciones:

Editorial. Se constituye en la bitácora de navegación de cada edición de la revista, en la cual, más que una descripción de los artículos, el editor realiza un análisis que busca darle unidad conceptual a la presentación de la publicación, a la vez que le da sentido y valor a los artículos contenidos. En algunos casos, el editorial se convierte en un análisis crítico de uno o varios artículos o del tema central definido para la edición de la revista.

Especial. En esta sección se presentan documentos de un valor importante en la reflexión sobre las dimensiones disciplinares de la contabilidad, especialmente textos clásicos o que desde una perspectiva interdisciplinaria hacen un aporte interesante a la comprensión de los fenómenos de estudio de la contabilidad.

Coyuntura. Implica un análisis objetivo y claro de hechos que se encuentran en debate o que a corto o mediano plazo serán importantes para el desarrollo de la profesión o de la disciplina contables. En esta sección se incluyen análisis que por su calidad y pertinencia cumplen con requisitos mínimos de artículos tipo III o IV, de acuerdo con la categoría Publindex.

Investigación formal. Bajo esta denominación aparecen todos los artículos presentados a la revista que a juicio de los pares académicos designados para ello consideren que corresponden a artículos tipo I y II, y que son desarrollados por contadores públicos u otros profesionales en reflexiones relacionadas con los temas propios de la disciplina contable.

Investigación formativa. Bajo esta denominación aparecen todos los artículos presentados a la revista que a juicio de los pares académicos sean calificados como de tipo I a VI, producidos por estudiantes de pregrado de Contaduría Pública o de otras disciplinas, que tengan como objeto central de estudio la contabilidad o que la analicen desde un enfoque interdisciplinario.

Espacio técnico. Bajo esta denominación aparecen los trabajos presentados a la revista y cuyo objeto sea la presentación de un tema específico alrededor de las técnicas de medición, valoración y registro contables, o de algún aspecto esencial de la profesión que pueda caracterizarse como específicamente técnico.

Tema central. Bajo esta denominación, la revista pretende resaltar una serie de documentos realizados alrededor de una temática en particular que es de interés desde el punto de vista del cuerpo editorial de la *Revista Activos*, bien sea por su importancia coyuntural o por la contribución que el tema puede hacer a la construcción de un diálogo de saberes con otros centros académicos, o por otras intenciones que el equipo editorial de la revista busque señalar. Esta sección puede componerse de artículos de tipos I a IV de la clasificación de Publindex.

Normas para los autores

Las características técnicas del material presentado a la *Revista Activos* son las siguientes:

- Extensión mínima de 2500 palabras, presentadas en hoja tamaño carta, Arial o Times New Roman a 12 puntos, doble espacio.
- Titulación breve y precisa, que oriente sobre el desarrollo de la temática.
- Indicar los datos del autor: nombre, título profesional, otros títulos académicos relevantes y tipo de vinculación institucional.
- Las notas de pie de página se emplearán para aclarar o ampliar información, en tanto que la referencia a autores deberá hacerse dentro del texto haciendo uso del paréntesis, en el que se identifiquen apellido, año de publicación y páginas citadas. Por ejemplo: (Pérez, 2002, p. 2). Se sigue en todo caso lo dispuesto por las normas APA.
- Las referencias bibliográficas y las tomadas de páginas web deberán ser completas y lo más relevantes posible. Se incluirán al final del documento en orden alfabético los apellidos de los autores referenciados, de acuerdo con los siguientes ejemplos:

Cuando se trate de libros: apellidos, inicial de nombres (año de la publicación). Título de la obra en cursiva. Ciudad: Editorial.

Ejemplo: Rodríguez, Á. (2002). *Los estados financieros básicos*. Madrid: Pirámide.

- Cuando se trate de artículos de revista: apellidos, inicial de nombres (año de la publicación). Título del artículo. *Nombre de la publicación*, volumen (número), páginas.

Ejemplo: Martínez, G. (2005). La regulación contable en América. *Revista Nueva Contabilidad*, 1(2), 16-45.

Cuando se trate de páginas web: apellidos, inicial de nombres. (Año de publicación). Título del documento. Dirección electrónica.

Ejemplo: Sánchez, J. (2008). *La divulgación de información financiera en Internet*. Recuperado de <http://www.aeca.es>

Por el carácter de la publicación, se deben evitar fuentes de dudosa credibilidad o que hacen un tratamiento de la información de manera superficial, tales como periódicos o revistas no especializadas.

Resumen o *abstract* que no supere las ochenta (80) palabras de extensión, en el que deben reflejarse los aspectos más significativos del artículo.

Palabras clave o *keywords*, que no superen las diez (10) palabras; deben identificar los conceptos centrales del documento.

Se sugiere no redactar párrafos ni frases extensas ni en primera persona, ni hacer referencias a casos personales, así como evitar abundancia normativa. En caso de dudas, referirse al *Manual de publicaciones de la American Psychological Association* (3.^a edición en español, traducida de la de la 6.^a en inglés), en el que se ofrecen amplias indicaciones al respecto.

Las expresiones en otro idioma o las voces extranjeras deben escribirse en letra cursiva, así como las transcripciones textuales de citas normativas, doctrinarias o jurisprudenciales, las cuales deben ir entre comillas. Las ayudas didácticas e informativas, tales como figuras y tablas, deben tener buena resolución, estar tituladas y contener la fuente de elaboración, así esta sea propia. Deberán estar en el lugar en el que se ubicarán dentro del artículo, pero de no estarlo, se indicará al editor claramente su ubicación.

El envío de los artículos deberá hacerse por vía electrónica al correo revistaactivos@usantotomas.edu.co o jairobautista@usantotomas.edu.co, en procesador de texto Word (en cualquier versión) o en formato Open Office o MAC compatible para Windows.

Los artículos recibidos serán evaluados y seleccionados por un comité editorial y por pares académicos anónimos nacionales, en concordancia con las reglas del Comité Científico de la *Revista Activos*.

El cumplimiento de los criterios técnicos expuestos nos permitirá avanzar de muy buena manera en la indexación de la revista dentro de catálogos especializados del orden nacional e internacional.

Publishing Policies *journal Activos*

This document corresponds to the Publishing Policies of *Activos* Journal, established by the Editorial Committee of this publication in which the definition and objectives of the journal are stated; quality criteria of the editions and their publishing, the academic bodies for the editorship, set-up, and publishing as well as the structure of the journal's editions.

Scope and objectives of the journal

Activos is a communication tool of the Faculty of Public Accounting of Santo Tomás University, which seeks to contribute and strengthen the academic community through the publication of scientific writings related to the development and trends of the accounting profession and discipline, both in Colombia and internationally.

In this regard, the journal seeks to publish articles which respond preferably to research findings or well-founded proposals in the field of accounting knowledge, or which from the perspective of other disciplines seek to locate the issues of accounting in the use of interdisciplinary analysis.

According to the abovementioned, *Activos* has the following objectives:

1. To publish the analysis of issues in the discipline and profession of accounting derived both from research processes as well as reflections, analysis and critics made by students, academics, researchers and professionals.
2. To recognize and visualize the thought that emerges from the Santo Tomás accounting academic community, as well as that of other academic communities with the purpose of building and strengthening a research collectivity characterized by the dialogue with intra and interinstitutional communities, about the field of accounting knowledge and other closely related fields.

3. To achieve superior quality levels through the indexation in data bases nationally and internationally recognized.

Quality criteria for editing and publishing the *Activos* Journal

The editorial process of *Activos* meets rigorous quality criteria in the process of convocation, document selection, selection of academic peers and any other conditions necessary for the edition and publishing of the journal, with the aim of presenting to the accounting academic community on a six-monthly basis articles of high academic interest produced both in the Santo Tomás University and in other institutions which meet the criteria required in Colombia and abroad.

Obtaining academic and editorial quality is understood as a complex process involving conceptual dimensions, high academic risk in the selection of the articles and the establishment of clear regulations for authors and reviewers, in order to provide readers with a product of interest and relevance in their education. To this end, the regulations suggested by Publindex for the elaboration of scientific journals are followed.

The selection and evaluation process must be guided by the provisions established by the editor for the evaluation of articles, as well as the author's recognition of the legitimacy of the established regulations in the convocations and the authenticity and originality of their work.

To accomplish the abovementioned, the journal's editor must submit an annual work plan and quarterly reports to the Editorial Committee for approval, and through these documents there will be a planning and a monitoring of the editorial process under the indicated provisions.

Academic bodies for the editorship, set-up and evaluation of the *Activos* Journal

Activos relies on three essential bodies to ensure the quality and relevance of its contents its diffusion and advertising:

1. The editorial committee is a collegial body responsible of the evaluation of the publishable intellectual production and setting up the guidelines for the publication of the journal. To this purpose its function is related to the assessment and evaluation of the types of publications that are produced, ensuring their consistency with the aims enshrined through this editorial policy.
2. The scientific committee has the function of serving as a communication channel between the journal and other academic and professional communities, as well as promoting the journal in other domains and contexts.
3. The editor, together with the supporting team, will be in charge of setting up and presenting the project of the journal before the Editorial Committee, ensuring the quality and neutrality of the evaluation process and coordinating the actions needed for the design, printing, presentation and distribution of the journal. For this, the editor must manage the process of obtaining articles, and generating contacts with potential authors and coordinating the design, printing, presentation and distribution of the journal with other institutions. Likewise, the editor must submit a work plan and monitoring reports on the editorial process of the publication.

Structure of the *Activos* Journal

Activos is structured under the following sections: Editorial, Special, Perspective, Formal research, Formative research, Technical space and Main theme. The purpose of these sections is to show a well-balanced

development of the publication; and at the same time, it intends to highlight a taxonomy that can guide the reader through the sense of the articles. The justification of these sections is listed below.

Editorial. It constitutes the guide map of each issue of the journal, in which, more than a description of the articles, the editor makes an analysis which intends to give conceptual unity to the presentation of the publication while at the same time it brings sense and value to the articles contained in the issue. In some cases, the editorial becomes a critical analysis of one or more articles or about the main theme for the journal's edition.

Special. In this section there are documents of great importance on the reflection about the accounting discipline dimensions, especially classic texts or others which make an interesting contribution to the comprehension of phenomena in accounting studies from an interdisciplinary perspective.

Perspectiva. Implies a clear and objective analysis of events being under debate or which in the short or medium term will be of importance for the development of the accounting discipline or profession. In this section there are some analyses that by their quality and relevance meet the minimum requirements of type III or IV articles, in accordance with Publindex categories.

Formal research. Grouped under this name are all the articles submitted to the journal that according to the designated academic peers correspond to type I and II articles, and which are developed by public accountants and other professionals in reflections related to the accounting sciences.

Formative research. Grouped under this name are all the articles submitted to the journal that according to the designated academic peers correspond to the type I through IV articles, and which are developed by undergraduate students of Public Accounting or other disciplines, which have as their main objective the study or analysis of accounting sciences from an interdisciplinary perspective.

Technical space. Grouped under this name are all the articles submitted to the journal, whose objective is the presentation of a specific topic about the accounting measurement, valuation and recording techniques or any other aspect relevant to the profession that can be characterized as purely technic.

Main theme. Grouped under this name, the journal intends to highlight a series of documents over a specific topic which is of interest for the editorial committee of the journal either for its relevance or because of the contribution that the topic can bring for the construction of a dialogue with other academic centers, or for other intentions that the editorial team points out. This section can be made up of type I through IV articles according to the Publindex classification.

Regulations for authors

The technical characteristics of the material submitted to Activos Journal are the following:

- Minimum length of 2500 words, submitted in letter format, Arial or Times New Roman, 12-point font size, double spaced.
- Short and accurate titles, to guide the development of the subject.
- Information about the author: name, professional title, other relevant academic qualifications and type of institutional linkage.
- Footnotes will be used to clarify or extend information, while references should be made within the text by the use of parenthesis, identifying last name, year of publication and quoted pages. Eg. (Pérez, 2002, p. 2). Must follow dispositions by APA guidelines.
- Bibliographic and web pages references must be complete and as relevant as possible. The last names of referenced authors will be included at the end of the document in alphabetical order, as in the following examples:

Books: Last names, initials of first names (Year of publication). Title of the work in italics. City: Editorial.

Eg. Rodríguez, Á. (2002). *Los estados financieros básicos*. Madrid: Pirámide.

Journal articles: Last names, initials of first names (Year of publication). Title of the article. Name of publication, volume (number), pages.

Eg. Martínez, G. (2005). La regulación contable en América. *Revista Nueva Contabilidad*, 1(2), 16-45.

Web pages: Last names, initials of first names (Year of publication).
Title of document. Electronic address.

Eg: Sánchez, J. (2008). *La divulgación de información financiera en Internet*. Accessed through <http://www.aeca.es>

Due to the nature of the publication, sources of questionable credibility must be avoided as well as those which handle information superficially, such as newspapers and non-specialized magazines.

Summaries and abstracts must not exceed eighty (80) words in length, and shall describe the most relevant aspects in the article.

Keywords must not exceed ten (10) words; they must identify the key concepts in the document.

It is suggested not to write extensive paragraphs or sentences using the first person nor to make reference to personal situations as well as avoiding excessive use of rules. In case of any doubts, please refer to 6th English version of the American Psychological Association style guide where clear indications are offered.

Expressions in other languages or foreign words shall be written in italics, as well as text transcriptions of regulations and doctrinal or legal quotations, which must be written in quotation marks. Didactic and informative aids, like figures and charts, must be titled, have a good resolution and reference a source, even if it is original. They must be placed within the article, and in case they aren't, there must be a clear indication for the editor to indicate its location.

Articles must be submitted via email to revistaactivos@usantotomas.edu.co or jairobautista@usantotomas.edu.co, in Word text processor (any version) Open Office or MAC for Windows format.

Submitted articles will be evaluated and selected by an editorial committee and by anonymous national academic peers, in accordance with the provisions of the Scientific Committee of *Activos* Journal.

Meeting the technical criteria presented in this document will help us to move forward assertively in the indexation of the journal in the specialized catalogues both national and international.

