



Memorias de Contaduría Pública

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y EMPRESARIALES



AÑO 1
NO. **1**
ISSN: XXXX-XXXX

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA

José María Cifuentes Páez

Presidente

Ángela Gabriela Bernal Medina

Rectora

Rodrigo Lobo-Guerrero Sarmiento

Director de Publicaciones y Comunicación Gráfica

Diego Ramírez Bernal

Coordinador General de Publicaciones

Sandra Yulier Martínez Buitrago

Decana del Programa de Contaduría Pública

WWW.UNIPILOTO.EDU.CO

La obra literaria publicada expresa exclusivamente la opinión de sus respectivos autores, de manera que no representan el pensamiento de la Universidad Piloto de Colombia. Cada uno de los autores, suscribió con la Universidad una autorización o contrato de cesión de derechos y una carta de originalidad sobre su aporte, por tanto, los autores asumen la responsabilidad sobre el contenido de esta publicación.

COMITÉ EDITORIAL

Sandra Yulier Martínez Buitrago, Universidad Piloto de Colombia

Johana Paola Díaz Varela, Universidad Piloto de Colombia

Liliana Flórez Garrido, Universidad Piloto de Colombia

María Nelly Triana González, Universidad Piloto de Colombia

Joaquín Osvaldo Acosta Mora, Universidad Piloto de Colombia

Luis Germán Zamora Alejo, Universidad Piloto de Colombia

Héctor Alfonso Porras Forero, Universidad Piloto de Colombia

© MEMORIAS DE CONTADURÍA PÚBLICA

ISSN: XXXX - XXXX

Universidad Piloto de Colombia

Primera edición - 2019

Bogotá, Colombia

Paola Andrea Parada

Corrección de estilo

Julian Pineda

(Dpto. de Publicaciones y Comunicación Gráfica)

Diseño y diagramación

Freepik: snowing

Fotografía de portada

CONTENIDO

6–8

—

Presentación

60–84

—

¿Existe o no equidad tributaria en los impuestos de renta, en el IVA y en el ICA en Colombia?

María Isabel Muñoz Cárdenas

10–32

¿Qué aportes dará el análisis del *big data* al manejo contable de la información financiera?

Camilo Andrés Gutiérrez Arango

34–58

El contador público y su participación en el posconflicto colombiano

Paola Andrea Fernández Bustamante y Karen Margarita Meza Muñoz

86–111

Cambios en los planes de estudio de los programas de Contaduría Pública en el proceso de convergencia IFRS

Harold Steven Gracia Vera

112–131

Las *spin-off*, modelo de negocio y fortalecimiento empresarial

Paula Alejandra Galvis Pataquiva y Braiyán Acosta Núñez

PRESENTACIÓN

Estas Memorias de Contaduría Pública son el resultado de los ejercicios de investigación socializados por estudiantes de diferentes instituciones de educación superior del país en el **I Encuentro Internacional de Estudiantes de Contaduría Pública**. Dicho evento académico, realizado el 5 y 6 de septiembre de 2017, se consolidó como un espacio de reflexión y de toma de conciencia por parte de los estudiantes de los programas de Contaduría Pública sobre la necesidad de investigar, debatir y difundir los avances de los trabajos de investigación formativa realizados en las aulas de clase.

La primera versión del encuentro versó sobre *El rol del contador público frente al posconflicto en Colombia*. Al respecto se analizaron los retos y las ventajas de este momento histórico del país desde el enfoque gerencial de las buenas prácticas de transparencia para la generación de confianza. Así, se resaltó la importancia de mostrar de manera objetiva la realidad económica y financiera de un modelo de negocio, a la luz de la normatividad en las buenas prácticas profesionales y, en esa medida, desprovista de cualquier juicio de valor o rol frente a realidades como la inequidad económica y el deterioro ambiental y social, que se ve reflejado en el ámbito organizacional.

Esta compilación ofrece el resultado del trabajo de investigación realizado por los docentes y estudiantes en las aulas de clase. Sobre ello, vale la pena mencionar que los artículos aquí publicados son producto de la selección de las mejores ponencias del evento académico. El trabajo que abre esta publicación se titula "Qué aportes dará el análisis del *big data* al manejo contable de la información financiera", el cual aborda un tema de gran interés en la profesión contable, ya que analiza

tecnologías como *big data*, inteligencia artificial, *block-chain*, entre otras, las cuáles aportan valor a las organizaciones y agilizan la toma de decisiones por medio de aplicaciones que favorecen los diversos sectores económicos. Actualmente, los profesionales en Contaduría Pública deben estar preparados para adquirir habilidades adicionales y ampliar su visión tecnológica, de manera que aprovechen este tiempo de desarrollo y adopción para abordar soluciones actuales y emergentes que estén a la vanguardia de las exigencias globales.

En segundo lugar, se presenta el artículo titulado “El contador público y su participación en el posconflicto colombiano”. Este trabajo expone la importancia que tienen los profesionales contables en la sociedad, el rol que desempeñan y la responsabilidad social que está inmersa en su actuar. Por ello, es tan necesario que las universidades formen a sus estudiantes con pensamiento crítico y sentido integral, fortaleciendo aquellos aspectos éticos que tanto se requieren para la transformación social y la construcción de la confianza pública, la equidad social y un mejor país en paz con desarrollo social.

El trabajo titulado “Existe o no equidad tributaria en los impuestos de renta, en el IVA y en el ICA en Colombia” es la tercera contribución de este número. Este documento lleva a cabo una revisión documental del principio constitucional de equidad de tributos nacionales y distritales, a través de los cuáles el Estado obtiene los recursos necesarios para su funcionamiento. De este trabajo se extrae un análisis interesante sobre la responsabilidad que tiene el Estado en el momento de estructurar los impuestos y los efectos económicos de los mismos.

Posteriormente, el cuarto artículo, que intitula “Cambios en los planes de estudio de los programas de Contaduría Pública, en el proceso de convergencias IFRS”, analiza los ajustes implementados en los currículos de los programas de Contaduría Pública acreditados del país. En esta investigación se documentan, por medio de un estudio cualitativo, los principales criterios y lineamientos tenidos en cuenta para transformar la educación contable y, así, responder a las exigencias de la normatividad nacional e internacional vigente.

Para finalizar, un tema de innovación como las empresas que surgen de iniciativas creativas y que se construyen en modelos de negocios a través del *spin off*, se evidencia en el artículo “Las *Spin-Off*, modelo de negocio y fortalecimiento Empresarial”.

Con los trabajos mencionados anteriormente, se demostró el interés por estos temas de parte de la comunidad académica contable, la cual cada día se fortalece y rompe paradigmas acerca de la importancia de la profesión en la sociedad. Debo expresar los más sinceros agradecimientos a los estudiantes que postularon sus trabajos y a los docentes investigadores que, con su esfuerzo y dedicación, hicieron posible que esta gran actividad académica se llevara a cabo. Queda abierta la invitación para el **Encuentro Internacional de Estudiantes de Contaduría Pública** que se realizará en el año 2018.

Sandra Yulier Martínez Buitrago
Decana programa de Contaduría Pública
Universidad Piloto de Colombia

AUTOR

**Camilo Andrés
Gutierrez Arango**

PROGRAMA

**Contaduría Pública,
Universidad Militar Nueva
Granada (Sede Campus)**

TIPO DE TRABAJO

Working paper

ASESOR

**Judith Alexandra
Acosta Sahamuel**

**¿QUÉ APORTES
DARÁ EL ANÁLISIS
DEL *BIG DATA* AL
MANEJO CONTABLE
DE LA INFORMACIÓN
FINANCIERA?**

RESUMEN

La tecnología se ha convertido en un avance para la raza humana, tanto así, que hoy en día es muy común encontrarla en cualquier lado. Sin embargo, en la actualidad, no es recomendable confiar mucho en ella, ya que a pesar de la seguridad y privacidad ofrecida, ésta poco fiable debido a su mal manejo por parte de personas que buscan hacer daño a otras, por medio del hurto de su información personal y financiera almacenada en la red.

Igualmente, en el manejo de la información financiera es muy común que sea administrada por un *software* contable que busca facilitar el proceso de desarrollar estados financieros y, en algunos casos, dar un diagnóstico inmediato, dejando obsoleto el desarrollo manual de los mismos. Por eso, actualmente los profesionales en finanzas deben adaptarse al manejo de estas nuevas tecnologías de la información, que son la base para la toma de decisiones y otros procesos completamente necesarios para el desarrollo de las actividades de la organización. Así, surge la necesidad de indagar cuales son los posibles riesgos a los que dichos sistemas se ven enfrentados a pesar de la seguridad impuesta por los diseñadores del programa y de los usuarios.

INTRODUCCIÓN

El proyecto de investigación surge por la necesidad que tienen todos los usuarios del *software* contable para el manejo de la información financiera y por las conocidas deficiencias en seguridad que tienen estos programas. También por el afán de prever los eventos en los cuales los datos puedan verse comprometidos o en riesgo y así implementar los controles necesarios para asegurarlos y evitar su fuga en el futuro.

En la misma línea, si queremos reconocer la manera en que la información se ve afectada se debe tener en cuenta la perspectiva del *hacker*; estar al tanto de los medios que éste utiliza para llevar a cabo el proceso de obtención de la información mediante las diferentes habilidades tecnológicas que tiene, y tratar de comprender el porqué de lo que hace para poder tener un contexto más claro de lo que se debe investigar.

El objetivo general de este proyecto de investigación es describir los posibles peligros que pueden afectar la información almacenada en el *software* contable. Los objetivos específicos son: identificar las causas que conllevan al hurto de la información financiera, especificar el método por el cual los *hackers* acceden al sistema, para robar la información y analizar si el *big data* mejora el entendimiento de la información y su análisis, así como, el aporte que éste genera para la tarea del auditor.

METODOLOGÍA

La metodología que se utilizó a lo largo de la investigación es cualitativa, dados algunos de los objetos de estudio, como lo son las fuentes de un delito. Muchas veces, éstos surgen a partir de ciertos aspectos psicológicos y

sociales que llevan a una persona a infringir la ley buscando hacerle daño a otras, usurpando su información personal y financiera.

En efecto, Taylor y Bogdan (citado por Hernández, Fernández y Baptista, 2006, p. 10) afirma que la investigación cualitativa se enfoca en comprender los fenómenos desde la perspectiva de las personas y su relación con un contexto levemente desconocido. Para comprenderla mejor, Taylor (citado por Hernández *et al.*, 2006) indica algunas de sus características.

- Es inductiva.
- Los escenarios y los grupos deben ser considerados de forma holística.
- El investigador cualitativo debe tener muy en cuenta los efectos que causan sobre las personas estudiadas, y de igual manera comprender a las mismas dentro del contexto en el que se encuentren.
- El investigador debe dejar a un lado sus creencias y predisposiciones.
- El método cualitativo es netamente humanista.
- El investigador debe obtener pruebas verídicas para demostrar la validez en su investigación.
- Todos los escenarios y personas son dignos de estudio.
- La investigación cualitativa es un arte.

En resumen, se define la investigación cualitativa como "aquella que produce datos descriptivos; las propias

palabras de las personas, habladas o escritas, y la conducta observable” (Taylor y Bogdan, 1987, p. 329).

Así mismo, la investigación cualitativa acentúa que el entorno de los hechos es importante. Concentra su búsqueda en los contextos que se toman naturalmente o, dicho de otra manera, tal y como se encuentran, evitando que el investigador altere la realidad de los hechos (LeCompte, 1995).

De acuerdo con Dankhe (1986), quien clasifica este estudio por su finalidad, que es entender un fenómeno social, esta investigación es de orden explicativo con un método experimental. Se busca responder al cuestionamiento de un problema, analizando las condiciones y la medida en que pueden ocurrir, para implementar controles que puedan dar un buen manejo de las variables que se presenten a lo largo de la investigación (Hernández *et al.*, 2006, p. 21).

De modo que, nos centramos en el análisis del por qué ocurre y en qué momento, como base principal de la investigación, acudiendo a datos históricos y a suposiciones de eventos fraudulentos que se presentan al momento de percibir las conductas que llevan a las personas a usurpar cierta información financiera.

ESTADO DEL ARTE

Los siguientes textos fueron tomados según sus diferentes características, puesto que fueron pioneros en temas que se tratarán a lo largo de la investigación.

En primer lugar, el artículo titulado “Análisis de fraudes con *Big Data*”, del autor colombiano Julián Ríos, publicado en el sitio web www.auditool.com, en el año

2016, tiene por objetivo explicar cuál es el uso del *big data* como una herramienta que facilita al investigador la detección del fraude a partir de una muestra de datos. Esta investigación fue realizada desde un enfoque cuantitativo y se utilizaron técnicas de análisis de datos mediante el siguiente proceso:

1. Planeación: entendiendo y examinando los datos para construir un perfil de fraudes potenciales.
2. Preparación: identificando y verificando los datos relevantes.
3. Interpretación: analizando los datos.
4. Análisis *ex post*: respondiendo a los hallazgos encontrados, monitoreando datos, etc.

Como conclusión, el artículo menciona la orientación profesional que los investigadores y entidades deben conocer de primera mano en materia de sistemas de información para dar un buen análisis de datos mediante la tecnología *big data*.

En segundo lugar, se analiza el PIC-ECO 1952 de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada, del cual se tuvo en cuenta la descripción de los aspectos sociológicos que llevan a las personas a cometer un fraude. La ponencia titulada "Perfil del defraudador, ¿nace o se hace?", realizada por Angie Stephany Urrego Urrego, participante del semillero de investigación COSCAM, del programa de Contaduría Pública de la sede campus, determina y analiza los factores que pueden incitar a las personas a cometer un fraude.

Para esto, el artículo estableció una metodología cualitativa de tipo descriptivo, donde se detallan los factores

que influyen en el comportamiento del defraudador, para luego emplear un método correlacional y explicar cómo es posible que la influencia de dichos factores condicionen a una persona a cometer actividades ilícitas. Dentro de los factores que influyen en el actuar del defraudador se encuentran: la oportunidad, la motivación y la racionalización.

Además, dentro de la ponencia se exponen los diferentes tipos de delitos económicos que se presentan en Colombia y están ligadas a la investigación desarrollada.

1. Malversación de activos.
2. Fraude financiero.
3. Corrupción.
4. Cibercrimen.

Con base en lo anterior, la autora concluyó que el perfil del defraudador no posee diferencias muy marcadas en comparación con otras personas, por lo que resulta muy difícil detectar sus actividades fraudulentas.

MARCO CONCEPTUAL

A continuación, se expondrán algunos conceptos que se tendrán que tener en cuenta para tener un completo entendimiento de la temática desarrollada a lo largo de la investigación.

Auditoría: la necesidad de examinar la confiabilidad y credibilidad de la información contable es muy importante para encontrar los posibles riesgos que puedan

afectar las actividades de la organización. Los administradores e inversionistas la necesitan para una buena toma de decisiones (Whittington, 2005).

Un concepto claro de la actividad que desempeña un auditor es la actividad por la cual se confronta la información contable presentada en los estados financieros, que tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros (Whittington, 2005).

Auditoría financiera: es la auditoría orientada a evaluar la cantidad y la calidad de la información económico-financiera de un negocio, buscando que los datos sean correctos, oportunos, claros, concisos y que estén de acuerdo con la ley (Restrepo Vélez, 2008).

Auditoría informática: es el proceso de recoger, agrupar y evaluar evidencias para determinar si un sistema informatizado salvaguarda los activos, mantiene la integridad de los datos, lleva a cabo eficazmente los fines de la organización y utiliza eficientemente los recursos (Restrepo Vélez, 2008).

Auditoría forense: la auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal. De esta manera se contribuye a mejorar las economías de nuestros países y al bienestar de todos nuestros pueblos hermanos (Colectivo, 2016).

Fraude: es un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, y que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Fraude financiero: se refiere a la alteración, modificación o manipulación de información contable o financiera de una compañía con el propósito de reflejar una situación económica o financiera equivocada o engañosa (KPMG, 2013, p. 24).

Analítica de fraude: Ríos (2017) explica las deficiencias del triángulo del fraude en proactividad y eficiencia; mientras que al estar realizando para cada PC una lista pequeña de sospechosos, usando *big data* se podría pasar a una solución más innovadora. Y aquí es "*The Fraud Explorer*", un *software opensource* que se basa en el "*Stack ELK (ElasticSearch, Logstash y Kibana)*" que, junto con las librerías de semántica, podría ser utilizado en tiempo real sobre toda una organización.

Riesgo: el riesgo se define como "la vulnerabilidad ante un potencial perjuicio o daño para las unidades, personas, organizaciones o entidades. Cuanto mayor es la vulnerabilidad mayor es el riesgo, pero cuanto más factible es el perjuicio o daño, mayor es el peligro" (Rodríguez, 2014).

Riesgo informático: los riesgos informáticos son exposiciones tales como atentados y amenazas a los sistemas de información. La probabilidad de que una amenaza se materialice utiliza la vulnerabilidad existente de un activo o grupos de activos (ISO, 1996).

Control: el control se define como "cualquier medida que tome la dirección, el consejo y otras partes, para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidas" (Instituto de Auditores Internos de Colombia, 2013, p. 22).

Corrupción: se entiende como los pagos ilegales realizados a servidores públicos o funcionarios de compañías privadas para obtener o retener algún contrato

o cualquier otro beneficio personal o para un tercero (KPMG, 2013, p. 27).

Software contable: se denomina *software* contable al “conjunto de programas o aplicaciones relacionados con la contabilidad que tienen como objetivo sistematizar y hacer más fáciles las tareas diarias de contabilidad” (Fernández Durán, 1996, p 44).

Big data: el *big data* es un término que se le da a una cierta cantidad de información en el mundo de la investigación tecnológica, que se caracteriza por su alto volumen y velocidad por lo que requiere de técnicas innovadoras para la toma de decisiones (Ríos, 2016).

Sin embargo, no se refiere a alguna cantidad en específico, ya que es usualmente utilizado cuando se habla en términos de *petabytes* y *exabytes*¹ de datos, para considerar que la información pueda ser procesada y analizada mediante el *big data*. Así las cosas, debemos analizar la cantidad de datos en términos de *bytes*.

Gigabyte = 10^9 = 1 000 000 000

Terabyte = 10^{12} = 1 000 000 000 000

Petabyte = 10^{15} = 1 000 000 000 000 000

Exabyte = 10^{18} = 1 000 000 000 000 000 000

Además del gran volumen de información, existe una gran variedad de datos que pueden ser simbolizados de diversas formas en todo el mundo, por ejemplo los datos de dispositivos móviles, incontables sensores digitales en equipos industriales, automóviles, etc., que pueden medir y comunicar el posicionamiento, movimiento, vibración, temperatura, humedad y hasta los cambios químicos que sufre el aire, de tal forma que las

¹ Unidades de almacenamientos de información.

aplicaciones que analizan estos datos requieren que la velocidad de respuesta sea bastante rápida para lograr obtener la información correcta en el momento preciso (The international Business Machines Corporation, [IBM], 2012).

Protocolo de seguridad: es un protocolo criptográfico que realiza funciones afines a la seguridad de un sistema, mediante algoritmos y estructuras de datos con la finalidad de proteger la información.

Gobierno corporativo: es una herramienta que promueve una gestión empresarial en un esquema de anticipación y manejo de riesgos, en un ambiente de claridad y confianza para todos los interesados en el desarrollo de una empresa: proveedores, clientes, bancos, etc. (KPMG, 2013, p. 1).

Hacker: es una persona que accede ilegalmente a sistemas informáticos ajenos para apropiárselos u obtener información secreta (DLE, 2014).

Cracker: es el tipo de *hacker* que tiene como propósito vulnerar un sistema con una motivación de venganza o económica (Cano Martínez, 2015).

Criptografía: también conocida como escritura en clave, es el método por el cual se protege cierta información. Normalmente la podemos encontrar en redes sociales, correos electrónicos y otros programas que resguardan información.

Criptodivisa: es una moneda virtual que sirve para intercambiar bienes y servicios a través de un sistema de transacciones electrónicas sin la necesidad de un intermediario (CryptoCurrency Profits, 2017).

La tecnología como base fundamental de este tipo de moneda está programada como un dominio público de código abierto, por tanto, nadie es su dueño ni la controla, y todo el mundo puede utilizarla (Bitcoin.org, 2017).

Blockchain: en su traducción al español se define como una “cadena de bloques”, y es el método por el cual se registran las transacciones de criptodivisas en una especie de libro mayor global donde, además, los mineros analizan que esta información sea verídica mediante un alto grado de criptografía (Tapscott, 2016).

Mineros: son un grupo de personas que se encargan de analizar si la información de las transferencias o contratos manejados por medio del *blockchain* son reales a fin de validar el bloque en que se almacenará, su remuneración por este trabajo se presenta en forma de criptomoneda (Tapscott, 2016).

Ciberseguridad: es la preservación, a través de políticas, tecnología y educación, de la disponibilidad, confidencialidad e integridad de la información y su infraestructura, así también como de la seguridad de las personas tanto en línea como en el mundo físico (Maurer y Donahoe, 2015).

Ésta se clasifica en tres grupos de acuerdo con los objetivos que tiene el *hacker* al momento de atacar la información:



Figura 1². Tipos de ciberseguridad. (Maurer, 2017).

Cibercrimen: se refiere a aquellas actividades ilícitas que se llevan a cabo para robar, alterar, manipular, enajenar o destruir información o activos (como dinero, valores, bienes desmaterializados) de las compañías afectadas, utilizando para dicho fin algún medio magnético o componentes electrónicos, (KPMG, 2013, p. 31).

MARCO TEÓRICO

En la actualidad, los procesos contables se han convertido en la fuente principal para el análisis de la corrupción, que bien se puede presentar en organizaciones privadas o estatales. En muchos casos se presentan eventos antiéticos en los cuales el manejo de información contable es la vía más simple y rápida para cometer actos fraudulentos como: ocultarla, sobrevalorarla, subvalorarla, inventarla o simplemente ajustarla con el fin de cubrir vacíos que pueden presentar datos erróneos al momento de ser revisados por un auditor.

² En la figura se desglosan los grupos en que los que se clasifica la ciberseguridad.

Este problema era muy común en el pasado cuando la contabilidad de las empresas se hacía de forma manual, dado que los datos registrados en los libros contables o en los estados financieros tenían como única fuente de análisis y desarrollo, las habilidades del contador que llevaba a cabo dicho proceso. Sin embargo, esto acabaría siendo historia luego de la invención de tecnologías aplicables a la profesión contable, que ayudarían al profesional a dar un mejor manejo de los registros y estados financieros de la empresa.

Dicha evolución en un principio fue un cambio, pero a lo largo de los años se convirtió en un gran problema debido a que era aún más fácil alterar los datos dentro de una hoja de cálculo, sin que en un principio fuese muy evidente y simplemente se dejara como un error del sistema. Es por ello que con el tiempo se fueron creando programas que buscaban controlar que lo anteriormente descrito no pudiera suceder de manera tan constante. No obstante, se presentaban algunos casos.

Lo anterior, es sólo una pequeña descripción de una parte de este tipo de fraude debido a que únicamente se tienen en cuenta los factores internos de la organización que pueden afectar los datos. Evidentemente, existe una gran variedad de factores y entes externos que ponen en peligro la información de la empresa y que a lo largo de la historia han evolucionado buscando la manera de romper las barreras y hacer daño a las personas o a las mismas empresas.

Software contable: gracias a los *softwares* contables se evidencia día a día que se han convertido en una gran ayuda para los contadores al sistematizar los diferentes documentos y estados financieros, de las empresas a fin de que el análisis de los mismos se pueda desarrollar de una forma más clara y ordenada. Pero, tal como se decía anteriormente, se está almacenando información

financiera del ente económico por lo que se debe dar una seguridad muy alta a fin de proteger dicha información. Para esto, la mayoría de los programas utilizados hoy en día ofrecen almacenarla en la nube y de igual manera dar facilidad para revisar la información desde cualquier parte.

Sin embargo, actualmente, el nivel de seguridad criptográfico de este modelo de almacenamiento es deficiente. En efecto, es muy fácil descifrar estas claves en el tiempo por lo que la información en un corto plazo está “segura”, pero a largo plazo encontramos el riesgo de que se filtren los datos.

En consecuencia, surge la necesidad de encontrar un modelo en el que se pueda dar un buen manejo a la seguridad de la información, mediante protocolos con altos niveles criptográficos, haciéndole más difícil el trabajo a los *hackers* y protegiendo así la información.

Big data: actualmente, es muy difícil realizar un análisis forense de la información, en empresas en donde todos los días se realiza una gran cantidad de transacciones. Es por eso que el proceso de análisis de *big data* es una herramienta clave para evitar fraudes, gracias a su capacidad de análisis de datos de forma rápida y amplia.

Además, no debemos dejar a un lado el hecho de que la contabilidad, la información y la moneda evolucionan de un día para otro, por lo que si no se está capacitado para manejar los diferentes procesos que se crearán a futuro, la profesión quedara inútil. A continuación, se expone un esquema de evolución de la sistematización contable:



Figura 2³. Esquema de evolución de la sistematización contable. (Elaboración propia).

En cuanto a los datos analizados con *big data*, estos tienen cuatro características principales las cuales se exponen en la siguiente ilustración:

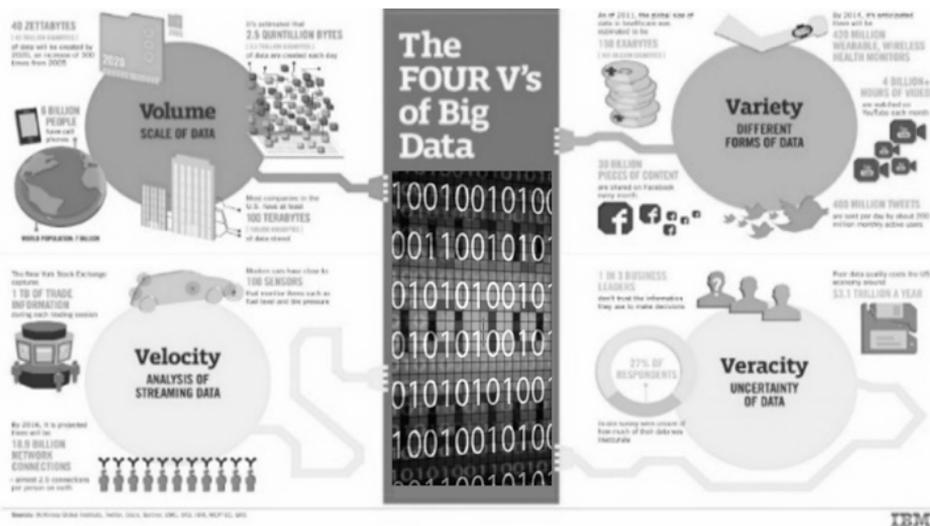


Figura 3. Las cuatro V del *Big data* (IBM, 2012)

³ En esta figura se ilustra la evolución del manejo contable de la información financiera.

⁴ En esta figura se exponen las cuatro características del *big data*.

Crimen cibernético: en los últimos meses, este tema ha sonado bastante debido a la ola de ataques cibernéticos que se presentaron simultáneamente en diferentes países del mundo. Ataques donde los *hackers* utilizaron fallas de los sistemas operativos, crearon un virus llamado "*ransomware*" que bloqueaba las cuentas de los usuarios y a cambio pedían altas sumas de dinero en moneda electrónica para permitirles acceder nuevamente a los archivos (RCN, 2017).

Criptodivisas: las monedas digitales se han convertido en un método novedoso para realizar transacciones por medio de la red, pero en Colombia no era muy común encontrar ni siquiera el concepto puesto que hasta hace muy poco comenzaron a tomar fuerza con las diferentes aplicaciones móviles creadas para facilitar el intercambio o la compra de bienes y servicios en la red.

La criptodivisa más conocida en la actualidad *bitcoin* recientemente ha alcanzado niveles altos de cotización a escala mundial. Prácticamente subió su precio en un 500% en un año y ahora se ha situado en torno a los \$2.478,77 dólares frente a los \$570,47 de junio de 2017.

Pero lo que debía ser una alternativa monetaria exótica, parece apuntar más hacia un cambio monetario inesperado que no sólo acoge la delincuencia cibernética, sino también la especulación sin escrúpulos.

Actualmente, el *bitcoin* se ha convertido en parte fundamental de la economía japonesa. Lo que ha situado al yen como la moneda que más se ha intercambiado por *bitcoin*, dejando a un lado tanto al dólar como al euro (CryptoCompare, 2017).

CONCLUSIÓN

Los resultados de la investigación demuestran que, de acuerdo con los recientes fallos cibernéticos que han afectado diferentes plataformas a nivel mundial y las fallencias en materia de seguridad que posee el software contable, para el *hacker* es muy fácil descifrar las contraseñas utilizadas para proteger la información almacenada en nubes digitales.

Además, se evidenció la falta de conocimientos y aptitudes que el contador público tendrá que adoptar a futuro debido a que en el proceso de aprendizaje de la profesión no existe ningún tipo de empalme tecnológico en materia de comercio electrónico, aparte del uso de Excel y *softwares* contables. Esto con el fin de poder manejar los procesos contables que en un determinado tiempo sustituirán los actuales, mejorando la seguridad de la información.

Por otro lado, las causas que conllevan al hurto de la información financiera surgen desde el nacimiento del defraudador que, por diferentes motivos, toma la decisión de afectar la empresa no sólo usurpando la información, sino también remplazándola o eliminándola de manera definitiva para causar el mayor daño posible.

Además, el método por el cual los *hackers* acceden al sistema para robar la información es generado a partir de los fallos o errores cometidos por los creadores del sistema que, hacen más fácil el trabajo de los primeros, afectando de forma directa los datos almacenados en los *softwares* contables.

Finalmente, en cuanto a la evolución del manejo de la información financiera, se da a conocer un nuevo mundo donde los auditores, a través de los datos analizados, podrán realizar un dictamen tomando como base una

muestra. Asimismo, gracias al *big data* podrán observar la totalidad de esta muestra, por lo tanto, el informe de auditoría dejará de ser impreciso dado que se analizará el 100% de la población. Sobre todo, porque en la época actual no pasará mucho tiempo para que las *criptodivisas* y las transacciones virtuales conquisten el mundo, dejando a un lado las actividades comerciales.

BIBLIOGRAFÍA

RCN (5 de junio de 2017). Ataque cibernético, de alcance mundial, genera alarma e incertidumbre. RCN Radio. Recuperado de: <http://www.rcnradio.com/internacional/ataque-cibernetico-alcance-mundial-genera-alarma-e-incertidumbre/>

Hacker. (2014). En *Diccionario de la lengua española*, (DLE). Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=T8ktrp2>

Bitcoin project (2017). *Bitcoin*, Dinero P2P de código abierto. *Bitcoin project*. Recuperado de: <https://bitcoin.org/es/>

Cano Martínez, J. (2015). *Computación forense*. Bogotá: Ed. Alfaomega Colombiana.

Colectivo, M. (2016). Monografias.com Recuperado de: <http://www.monografias.com/trabajos65/auditoria-forense/auditoria-forense2.shtml>

CryptoCompare. (2017). CryptoCompare.com. Londres. Recuperado de: <https://www.cryptocompare.com/>

CryptoCurrency Profits. (2017). ¿Qué es y cómo funciona una criptomoneda o criptodivisa? Recuperado de: <http://es.cryptocurrencyprofits.com/que-es-una-criptomoneda/>

Dankhe G. (1986) Investigación y comunicación. En Fernández-Collado, C. y Dankhe, G. (Eds.) *La comunicación humana ciencia social*. México: McGraw Hill.

Fernández Durán, E. (1996). *Sistemas de información contable*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Hernández Sampieri, R; Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2006). *Metodología de la investigación*. México: McGraw Hill.

Instituto de Auditores Internos de Colombia. (2013). *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. Instituto de Auditores Internos de Colombia.

ISO/IEC TR 133353:1998. Lineamientos para la Gestión de Seguridad TI - Parte 3: Técnicas para la gestión de la seguridad TI

LeCompte, M. (1995). Un matrimonio conveniente: diseño de investigación cualitativa y estándares para la evaluación de programas. Boulder, Colorado. *Revista electrónica de Investigación y evaluación educativa*. Recuperado de: <http://www.uv.es/relieve/v1/RELIEVEv1n1.htm>

Maurer, T. y Donahoe, E. (2015). Why Do We Need a New Definition for Cybersecurity? - WG 1 - An Internet Free and Secure | Freedom Online Coalition. freedomonlinecoalition.com. Recuperado de: <https://www.freedomonlinecoalition.com/>

how-we-work/working-groups/working-group-1/
blog8/

Maurer, T. (2017). El ataque cibernético WannaCry dejó al mundo en alerta roja. ¿Qué tan peligrosos son estos ataques?. Programa de televisión: Efecto Naím.

KPMG Colombia, (2013). Encuesta de Fraude en Colombia. Bogotá, Colombia. Recuperado de: <https://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Encuesta%20de%20Fraude%20en%20Colombia%202013.pdf>

Restrepo Vélez, R. (2008). *Consultorio Contable EAFIT "Notas de Clase"*. Medellín: EAFIT.

Ríos, J. (2016). Análisis de fraudes con *Big Data*. Auditool.org. Recuperado de: <http://www.auditool.org/blog/fraude/4223-analisis-de-fraud-es-con-big-data>

Ríos, J. (2017). Analítica del triángulo del fraude. Auditool.org. Recuperado de: <https://www.auditool.org/blog/fraude/4436-analitica-del-triangulo-del-fraude>

Rodríguez, I. (2014). ¿Qué es el riesgo, riesgo inherente y riesgo residual? Auditool.org. Recuperado de: <http://www.auditool.org/blog/control-inter-no/3073-que-es-el-riesgo-riesgo-inherente-y-riesgo-residual>

The International Business Machines Corporation, [IBM]. (2012). ¿Qué es Big Data? Recuperado de: <https://www.ibm.com/developerworks/ssa/local/im/que-es-big-data/>

Tapscott, D. (junio de 2016). *How the blockchain is changing money and business*. Ted.com. Recuperado de: https://www.ted.com/talks/don_tapscott_how_the_blockchain_is_changing_money_and_business?language=es?utm_source=tedcomshare&utm_medium=referral&utm_campaign=tedsread

Taylor, S. y Bogdan, R. (1987). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Barcelona: Paidós.

Whittington, O. R. (2005). *Principios De Auditoría*. México: McGraw Hill.

AUTORAS

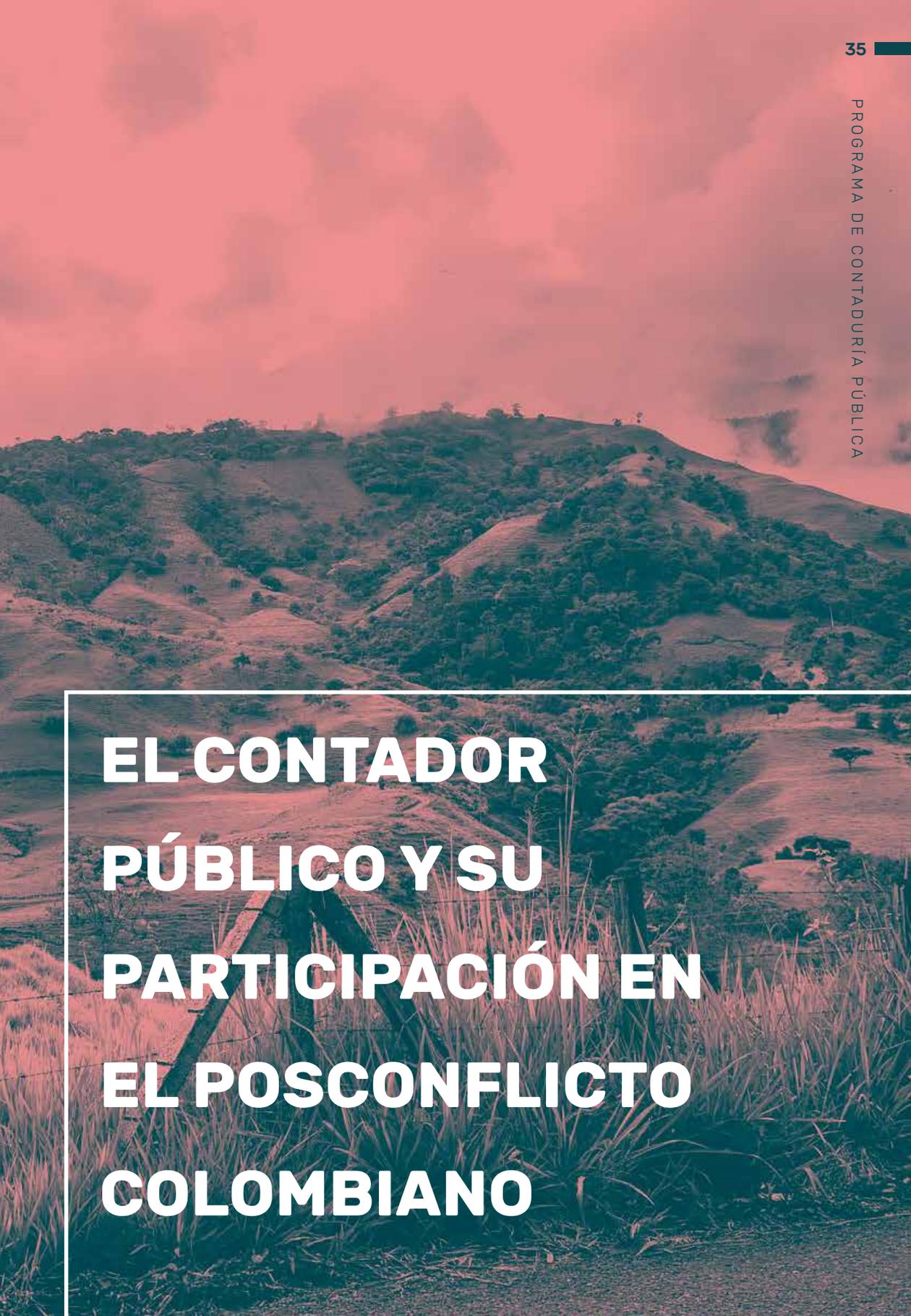
**Paola Andrea Fernández
Bustamante y Karen
Margarita Meza Muñoz**

PROGRAMA

**CONTADURÍA PÚBLICA,
FUNDACIÓN UNIVERSITARIA DEL ÁREA ANDINA**

TIPO DE TRABAJO

WORKING PAPER



EL CONTADOR PÚBLICO Y SU PARTICIPACIÓN EN EL POSCONFLICTO COLOMBIANO

RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo mostrar la participación del contador público en el posconflicto colombiano. En Colombia se han presentado múltiples procesos de paz fallidos a través de la historia, sin embargo, con los acuerdos firmados el 24 de noviembre de 2016 entre el Gobierno Nacional y las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia, FARC, se ha dado paso a una serie de implicaciones y acciones que nos llevan a mirar el manejo adecuado de los acuerdos. Es aquí donde se comienza a analizar cuál es el papel adecuado del contador público frente al posconflicto, en los diferentes sectores económicos y áreas de las empresas para darle un tratamiento conveniente, en este caso en particular. Para el desarrollo de este artículo se ha utilizado el tipo de investigación documental, ya que se enfatiza en los principios de la Contaduría Pública y la historia y actualidad del conflicto armado en Colombia, para la que se utilizaron diferentes fuentes de información. El resultado principal de este artículo es que la construcción de la paz es importante para un país como Colombia, y que con los acuerdos firmados se busca mitigar los efectos que ha dejado la violencia a través de tantos años de conflicto y es allí donde los contadores públicos entran a representar un papel importante de responsabilidad social como de buena fe. Los contadores públicos velarán por una correcta implementación de los acuerdos del posconflicto mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera del Estado, las empresas e individuos relacionados con el proceso de paz, y darán fe de la correcta administración de los recursos económicos para llevar a cabo dicho proceso.

INTRODUCCIÓN

El presente artículo describe la posición y la participación del contador público frente al posconflicto que está viviendo actualmente el país. Los antecedentes más relevantes que se encontraron relacionados con el tema a desarrollar es en cuanto al conflicto armado en Colombia tiene una historia de guerra de muchos años al igual que procesos de paz sin éxito alguno, siempre buscando la terminación del conflicto y dar paso al posconflicto, pero la paz duradera no ha sido posible por factores como la pobreza, el abandono estatal, la falta de educación, las deficiencias socioeconómicas en los núcleos familiares, la presencia continua de menores en el conflicto, la monopolización del campo, trayendo como consecuencia el desplazamiento forzado, muertos, lisiados y secuestros.

Ahora bien, con la firma de los acuerdos el pasado 24 de noviembre de 2016, parece una oportunidad importante para alcanzar esta tan anhelada paz que ha sido tan esquivada para un país con tantas cosas maravillosas.

La contabilidad por su parte siempre ha estado relacionada con el desarrollo económico del país, pues da confiabilidad y credibilidad en la información y a su vez facilita la planificación, creación y colocación de capitales. Asimismo, genera confianza entre los inversionistas y ahorradores, impulsa el mercado y constituye el motor de la actividad económica, fomentando el empleo de los recursos existentes. Todo esto demuestra el gran contenido social que tiene la profesión en responsabilidad social alrededor de la colectividad, funcionamiento y utilidad para la comunidad entera en su conjunto.

Los contadores públicos son privilegiados de tener la responsabilidad de dar fe pública ya que su esencia es la confianza, y ésta es lograda gracias a las capacidades éticas y profesionales que defienden la buena fe, cualidades

necesarias para velar por el cumplimiento de los acuerdos firmados para que el proceso de posconflicto sea realizado adecuadamente.

El lector podrá encontrar en este artículo el marco teórico acerca del conflicto armado y posconflicto en Colombia y el contador público y su papel en el posconflicto, objetivos, metodología utilizada, el desarrollo de la investigación, las conclusiones y recomendaciones respecto al tema investigado. La información fue investigada a través de Google Académico y revistas digitales.

Conflicto armado y posconflicto en Colombia

Colombia lleva más de medio siglo en guerra y posee una experiencia sin igual en procesos de paz frustrados. Desde las guerras de independencia, pasando por la guerra de los Mil Días y La violencia, hasta el actual proceso de paz, son muchas las ocasiones en las que en Colombia le ha intentado dar terminación al conflicto y dar paso a una situación de posconflicto en la cual nuevos brotes de violencia aparezcan como innecesarios. La ausencia de una paz duradera debería suscitar un análisis a fondo de los diversos procesos de paz que se han dado en el país, comenzando desde el proceso de construcción de Nación en el siglo XIX hasta los procesos más recientes (Benavides Vanegas, 2004, Parr. 4).

La historia de la violencia se define en cuatro etapas: la primera, que va desde el 9 de abril de 1948, tras el asesinato de Jorge Eliécer Gaitán, hasta el 13 de junio de 1953; la segunda, comienza con el golpe militar de Gustavo Rojas Pinilla, el 13 de junio de 1953, y se extiende hasta la caída de la dictadura, el 10 de mayo de 1957; la tercera, se inicia con la junta militar de transición y la instauración del Frente Nacional, en 1958,

y finaliza con el gobierno de Alfonso López Michelsen -Paro Cívico Nacional (14 de septiembre de 1977)- en 1978, y la cuarta y última, se iniciaría con el gobierno de Julio Cesar Turbay Ayala -Estatuto de Seguridad- en 1978 y vendría hasta comienzos del siglo XXI con la administración de Álvaro Uribe Vélez -Seguridad Democrática-. La característica de esta última etapa sería la aparición de la guerra sucia, el desarrollo del terrorismo de Estado, la irrupción del fenómeno paramilitar y del narcotráfico, junto con la desnacionalización del conflicto en la agenda mundial de lucha contra el terrorismo (Madina, p. 2).

El pasado 24 de noviembre 2016 se firmó el acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera, el cual contiene los siguientes puntos, con sus correspondientes acuerdos, que pretenden contribuir a las transformaciones necesarias para sentar las bases de una paz estable y duradera.

El punto 1 contiene el acuerdo "Reforma rural integral", que contribuirá a la transformación estructural del campo, cerrando las brechas entre el campo y la ciudad y creando condiciones de bienestar y buen vivir para la población rural. La "Reforma rural integral" debe integrar las regiones, contribuir a erradicar la pobreza, promover la igualdad y asegurar el pleno disfrute de los derechos de la ciudadanía (Alto comisionado para la paz, 2016, p. 7).

El Punto 2 contiene el acuerdo "Participación política: apertura democrática para construir la paz". La construcción y consolidación de la paz, en el marco del fin del conflicto, requiere de una ampliación democrática que permita el surgimiento de nuevas fuerzas en el escenario político para enriquecer el debate y la deliberación alrededor de los grandes problemas nacionales y, de esa manera, fortalecer el pluralismo y por tanto la representación de las diferentes visiones e intereses de la sociedad, con las debidas garantías para la participación y

la inclusión política. En especial, la implementación del Acuerdo Final contribuirá a la ampliación y profundización de la democracia en cuanto implicará la dejación de las armas y la proscripción de la violencia como método de acción política para todas y todos los colombianos a fin de transitar a un escenario en el que impere la democracia, con garantías plenas para quienes participen en política, y de esa manera abrirá nuevos espacios para la participación (Alto comisionado para la paz, 2016, 7).

El punto 3 contiene el acuerdo “Cese al fuego y de hostilidades bilateral y definitivo y la dejación de las armas”, que tiene como objetivo la terminación definitiva de las acciones ofensivas entre la Acuerdo Final Fuerza Pública y las FARC-EP, y en general de las hostilidades y cualquier acción prevista en las reglas que rigen el cese, incluyendo la afectación a la población, y de esa manera crear las condiciones para el inicio de la implementación del Acuerdo Final y la dejación de las armas y preparar la institucionalidad y al país para la reincorporación de las FARC-EP a la vida civil. Contiene también el acuerdo “Reincorporación de las FARC-EP a la vida civil –en lo económico, lo social y lo político- de acuerdo con sus intereses”. Sentar las bases para la construcción de una paz estable y duradera requiere de la reincorporación efectiva de las FARC-EP a la vida social, económica y política del país. La reincorporación ratifica el compromiso de las FARC-EP de cerrar el capítulo del conflicto interno, convertirse en actor válido dentro de la democracia y contribuir decididamente a la consolidación de la convivencia pacífica, a la no repetición y a transformar las condiciones que han facilitado la persistencia de la violencia en el territorio (Alto comisionado para la paz, 2016, p. 7).

El punto 3 también incluye el acuerdo sobre “Garantías de seguridad y lucha contra las organizaciones criminales responsables de homicidios y masacres o que atentan contra defensores y defensoras de derechos

humanos, movimientos sociales o movimientos políticos, incluyendo las organizaciones criminales que hayan sido denominadas como sucesoras del paramilitarismo y sus redes de apoyo, y la persecución de las conductas criminales que amenacen la implementación de los acuerdos y la construcción de la paz". Para cumplir con este fin, el acuerdo incluye medidas como el Pacto Político Nacional; la Comisión Nacional de Garantías de Seguridad; la Unidad Especial de Investigación; el Cuerpo Élite en la Policía Nacional; el Sistema Integral de Seguridad para el Ejercicio de la Política; el Programa Integral de Seguridad y Protección para las Comunidades y Organizaciones en los Territorios; y las Medidas de Prevención y Lucha contra la Corrupción (Alto comisionado para la paz, 2016, p. 8).

El punto 4 contiene el acuerdo "Solución al problema de las drogas ilícitas". Para construir la paz es necesario encontrar una solución definitiva al problema de las drogas ilícitas, incluyendo los cultivos de uso ilícito y la producción y comercialización de drogas ilícitas. Para lo cual se promueve una nueva visión que dé un tratamiento distinto y diferenciado al fenómeno del consumo, al problema de los cultivos de uso ilícito y a la criminalidad organizada asociada al narcotráfico, asegurando un enfoque general de derechos humanos y salud pública, diferenciado y de género (Alto comisionado para la paz, 2016, p. 8).

El punto 5 contiene el acuerdo "Víctimas". Desde el encuentro exploratorio de 2012, acordamos que el resarcimiento de las víctimas debería estar en el centro de cualquier acuerdo. El acuerdo crea el Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición, que contribuye a la lucha contra la impunidad y combina mecanismos judiciales que permiten la investigación y sanción de las graves violaciones a los derechos humanos y las graves infracciones al Derecho Internacional Humanitario, con mecanismos extrajudiciales complementarios que

contribuyan al esclarecimiento de la verdad de lo ocurrido, la búsqueda de los seres queridos desaparecidos y la reparación del daño causado a personas, a colectivos y a territorios enteros. El Sistema Integral está compuesto por la Comisión para el Esclarecimiento de la Verdad, la Convivencia y la No Repetición; la Unidad Especial para la Búsqueda de Personas dadas por desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado; la Jurisdicción Especial para la Paz; las Medidas de reparación integral para la construcción de la paz; y las Garantías de No Repetición (Alto comisionado para la paz, 2016, p. 8).

El punto 6 contiene el acuerdo “Mecanismos de implementación y verificación” en el que se crea una Acuerdo Final “Comisión de Seguimiento, impulso y verificación a la implementación del Acuerdo Final”, integrada por representantes del Gobierno Nacional y de las FARC-EP con el fin, entre otros, de hacer seguimiento a los componentes del Acuerdo y verificar su cumplimiento, servir de instancia para la resolución de diferencias y el impulso y seguimiento a la implementación legislativa. Adicionalmente crea un mecanismo de acompañamiento para que la comunidad internacional contribuya de distintas maneras a garantizar la implementación del Acuerdo Final y en materia de verificación se pone en marcha un modelo con un componente internacional integrado por los países que durante el proceso han tenido el papel de garantes y acompañantes y dos vocerías internacionales, todo ello soportado en la capacidad técnica del Proyecto del Instituto Kroc de Estudios Internacionales de Paz de la Universidad de Notre Dame de los Estados Unidos (Alto comisionado para la paz, 2016, p. 9).

La autora del artículo "Cooperación internacional y posconflicto en Colombia: más allá de los recursos económicos" afirma que la posible firma de un acuerdo para poner fin al conflicto armado sí genera un interés suficiente para que los principales cooperantes aporten recursos, pero probablemente serán limitados, puntuales, algunos canalizados a través de programas ya en curso y otros sólo para la etapa inicial de implementación del acuerdo en negociación. Pero más allá de los montos, la cooperación internacional puede tener un papel crucial en la etapa posconflicto. Es decir, en el contexto actual de disminución de los recursos de cooperación internacional en un país de renta media alta, el valor de esa cooperación no se expresa tanto en términos económicos sino de calidad, gracias a aspectos como la celeridad, la agilidad y la flexibilidad en la movilización de los recursos, la transparencia en la asignación, su presencia en territorios de difícil acceso, las lecciones aprendidas de otros procesos de posconflicto, el reconocimiento como un actor de paz o un actor neutro y la legitimización del proceso de paz (García, 2015, p. 3).

Ahora bien, una vez firmados los acuerdos de paz con los respectivos grupos armados al margen de la ley, el paso a seguir por parte del Estado y la sociedad es atender las diferentes situaciones como los procesos de desarme, desmovilización y reintegración a la vida civil de los excombatientes; lo cual implica temas de reconciliación, atención a población vulnerable, construcción de memoria y verdad, justicia transicional y reparación, prevención de la violencia y el crimen, reforma de fuerzas armadas y policiales, reconstrucción y desarrollo económico, estabilización política y participación del sector privado; esto es lo que se conoce como la etapa del Posconflicto (Ledezma Leudo, 2017, Parr. 3).

A su vez, la reforma estructural de 2016 considera que uno de los principales retos de Colombia es el posconflicto y se une a los esfuerzos para hacerlo posible, estos son:

- a. Beneficios tributarios para las empresas nuevas que se establezcan en las zonas más afectadas por el conflicto: para las micro y pequeñas empresas tarifa del 0% por los años 2017 a 2021; del 8,25% por los años 2022 a 2024 y del 16,5% para los años 2025 a 2027. Para las medianas y grandes empresas, la tarifa será del 17% para el año 2017, del 16,50% por los años 2018 a 2021, y del 24,75% por los años 2022 a 2027.
- b. Las sociedades podrán optar por pagar hasta el 50% de sus impuestos mediante la inversión directa en proyectos de trascendencia social en las zonas más afectadas por el conflicto armado. El Gobierno Nacional definirá una lista de proyectos prioritarios que podrán ser financiados por este mecanismo (Dirección de impuestos y aduanas nacionales de Colombia, 2017).

¿Cómo garantizar la transparencia en el manejo de los recursos económicos para el posconflicto? Dada la importancia de la cuantía de los recursos económicos durante la implementación de los acuerdos de paz, el Estado, la sociedad y los donantes o cooperantes exigirán responsables del manejo, control y administración de dichos recursos de manera tal que su destinación logre los objetivos propuestos. En la actualidad, la Procuraduría y la Contraloría General de la Nación tienen dicha responsabilidad, ya que son los órganos de control disciplinario

frente a la vigilancia de los recursos. El Estado también creará un sistema de veedores que adicional a los controles, garanticen el buen uso de dichos recursos (Ledezma Leudo, 2017, Parr. 5).

El contador público y su papel en el posconflicto

A partir del año 1953 las reformas al sistema educativo colombiano culminaron con la denominación de “Enseñanza universitaria” al nivel superior, nace por fin la universidad técnica, de ahí en adelante y por un espacio de 10 años, se generan conflictos en torno a la importancia de la práctica de la contaduría.

En 1960 se promulga la ley 145 que asumía con claridad los criterios y las bases primordiales de las profesiones liberales como son lo que hoy llamamos y fundamenta nuestra disciplina profesional es la Contabilidad, la cual va relacionada con el desarrollo económico de cualquier país, pues da confiabilidad y credibilidad en la información, la cual facilita:

- La planificación macro y micro de la economía.
- Promueve la creación y colocación eficiente de capitales.
- Genera confianza entre inversionistas y ahorradores.
- Hace posible el correcto funcionamiento de las instituciones y unidades económicas.
- Impulsa los mercados.
- Constituye el motor de la actividad económica, fomentando el empleo racional de los recursos existentes.

Esto demuestra el gran contenido social que tiene nuestra profesión, de ahí que se desprenda la expresión "Responsabilidad social" alrededor de la colectividad, funcionamiento y utilidad para la comunidad entera en su conjunto.

Papel del contador público

En las diferentes etapas del desarrollo profesional, el contador público, se ha encontrado inmerso dentro de diversas facetas que lo han marcado, diferenciándose cada una, en el conocimiento, en lo económico y en lo social pero siempre manteniendo una responsabilidad y ética profesional.

Para saber qué responsabilidades y comportamientos éticos se deben tener por parte del profesional de la contaduría, tenemos que saber quién es un contador público.

Concepto de responsabilidad: "Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente". Hablamos así del cargo de conciencia, del examen de conciencia, de la libertad de conciencia, de la objeción de conciencia, de la voz de la conciencia.

La responsabilidad se predica siempre de los propios actos. La responsabilidad social y el ejercicio profesional Contable.

1. El ejercicio del profesional radica en que la disciplina contable tiene su condición fundamental en el ser ciencia, al demostrar ser técnica, al refutar ser arte, al estudiar la conservación del hombre en alteridad con el entorno medioambiental.

La contaduría pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, la evaluación, el ordenamiento, el análisis y la interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios.

2. Se ha de reconocer que la historia cambia; si no se conoce, se repite. El hombre siempre será el mismo en su esencia natural de conservación. La disciplina profesional contable no estudia vasos llenos, sino lo que resta para que los vasos queden vacíos.
3. La disciplina profesional contable es un medio para fomentar el pensamiento contemplativo ante una realidad materialista, utilitarista y mercantil.
4. La contabilidad separa el conocimiento a priori y el conocimiento empírico mediante los datos sensibles.
5. Estudia los modelos económicos de deber-ser. Se acerca al hombre para estudiar las problemáticas sociales y su entorno medioambiental.
6. Protege el patrimonio cultural y natural de las naciones, pueblos y comunidades

Compromiso social: significa que ante la sociedad, el contador debe ser una persona íntegra desde cualquier punto de vista, máxime cuando de su análisis se desprende la evaluación minuciosa de situaciones y problemas que inciden en actuaciones transcendentales por parte los actores empresariales.

El compromiso empresarial tiene competencia con el diario transcurrir profesional, lo cual conlleva a cuestionarse si es conveniente o no compartir, discutir, plasmar e interpretar de manera adecuada la información que debe corresponder a la realidad, pues es claro que muchas veces este profesional es presionado para incluir o excluir tal o cual información, de acuerdo a las necesidades de las compañías.

El compromiso intelectual tiene fundamento en la preparación, actualización y búsqueda constante de la excelencia y esto lleva a que lo haga un poco diferente de otras profesiones; este proceso debe ser continuo, ya que en países como el nuestro, donde la normatividad es tan cambiante, no puede concebirse la desactualización. Por todo lo anterior, necesitamos contadores Públicos capaces, idóneos, transparentes, dignos, integrales y ante todo éticos.

Ética del contador público

La ética en líneas generales es la forma de lograr nuestros objetivos en la vida por el camino correcto, respetando siempre los derechos de los demás, esas personas con las que nos toca convivir y con las cuales en su relación con nosotros.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) lo establece en su concepción, como el desarrollo y fortalecimiento de la profesión contable a nivel mundial con estándares armonizados, capaces de proporcionar servicios de alta calidad a favor del interés público". Dicha federación enuncia cinco principios que debe tener todo contador:

1. Integridad
2. Objetividad
3. Competencia profesional
4. Confidencialidad
5. Comportamiento profesional

El contador público defiende la buena fe

Se define como la delegación dada por el Estado para dar testimonios por escrito de determinados actos, el contador público defiende la buena fe, y ésta hace presumir que un acto público está conforme a la ley y las buenas costumbres, pero siempre manteniendo los principios de:

1. Prudencia: el principio de prudencia tiene como objetivo proteger el patrimonio de la empresa. Sin embargo, debemos ser cautos ya que su aplicación desmedida puede llevar a que la información empresarial refleje o distorsione el verdadero sentido de la revelación.
2. Respeto por los derechos humanos fundamentales: como ya se anotó, en Colombia son legalmente obligatorias las declaraciones de derechos adoptas por Naciones Unidas. Desde la perspectiva jurídica, los derechos fundamentales se hallan protegidos por la acción de tutela, la cual puede interponerse incluso contra particulares.
3. Respeto por la diversidad: este principio es de muy amplio espectro, ya que alude a asuntos tales como la pluralidad de razas, de género, de lenguas, de

formación académica, de credos, de edad y de opiniones políticas.

4. Generación de riqueza: es fundamental que el contador público se concientice del reto que se avecina, al ingresar a la sociedad económica una cantidad significativa de ciudadanos.

En la actualidad, la Ley 43 de 1990 dice en el "ART. 1°— Del contador público. Se entiende por contador público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general" (Atehortúa, 2015).

El contador público se ve inmerso en diversas facetas que van desde el sector público al sector privado, incidiendo en ámbitos económicos, culturales y sociales. El ejercicio de la profesión contable exige además de capacidades intelectuales y habilidades técnicas, el desarrollo de componentes como:

1. Compromiso o responsabilidad social: debe ser un profesional íntegro ante la sociedad y desde cualquier punto de vista, su trabajo debe evidenciar una función social no solo en la búsqueda de beneficios empresariales sino también en beneficio de la comunidad donde se desempeña.
2. Compromiso empresarial: realizar de manera adecuada sus labores de acuerdo a las necesidades de su entorno empresarial y las exigencias normativas vigentes.

3. Compromiso intelectual: se fundamenta en la actualización constante, autonomía y proactividad. El aprendizaje continuo debe ser su eje central.

El contador público es aquel profesional idóneo con el suficiente dominio teórico y práctico no sólo de aspectos normativos sino de gestión y planificación de los recursos económicos. Por lo tanto, su relación es directa y su papel en este proceso de posconflicto es relevante porque tanto inversionistas como estado, sociedad y excombatientes necesitan tener la certeza de que dichos recursos económicos se utilizarán para cumplir los acuerdos de paz y asegurar que todo el proceso se realice con transparencia y conforme a buenas prácticas legales, económicas y financieras. Es precisamente en este punto donde el profesional de la contaduría hace visible su rol como depositario de fe y confianza.

Los conocimientos del contador público le permitirán apoyar a todos los sujetos involucrados en los diferentes procesos como consecuencia del posconflicto, en lo que respecta a decisiones operativas y de manejo de recursos, administrativas, estratégicas y de evaluación según corresponda.

En síntesis, en una comunidad inmersa en conflictos armados como lo es Colombia, el rol del profesional de la Contaduría Pública como dador de fe pública, es realmente importante, pues está en la capacidad de asegurar y suministrar información confiable y oportuna que dé cuenta de la distribución, ejecución y control de los recursos en cada una de las actividades correspondientes en los procesos de posconflicto (Ledezma Leudo, 2017, Parr. 8).

Objetivo general

Establecer el papel del contador público en el posconflicto colombiano.

Objetivos específicos

- Identificar el conflicto armado y el posconflicto colombiano.
- Analizar los principales acuerdos para poner fin al conflicto armado.
- Describir el papel del contador público en Colombia.

METODOLOGÍA

Para el desarrollo de este trabajo se ha utilizado el tipo de investigación documental, ya que se enfatiza en los principios de la contaduría pública y la historia y actualidad del conflicto armado en Colombia.

Para esto se utilizaron diferentes fuentes de información como las relacionados a continuación:

Artículos sitio web:

- Alto comisionado para la paz. (24 de 11 de 2016). acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera
- Atehortúa, J. (04 de marzo de 2015). La contaduría en el posconflicto

- Dirección de impuestos y aduanas nacionales de Colombia. (2017). Abece Reforma Tributaria 2016.
- García, J. (2015). Cooperación Internacional y posconflicto en Colombia: más allá de los recursos económicos.
- Madina , G. C. (s.f.). Naciendo en las entrañas de la violencia. Reflexiones preliminares sobre la periodización.
- Redacción del tiempo. (11 de enero de 2017). El 2017 será un año de incertidumbres para Colombia.

DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

La construcción de la paz es importante para un país como Colombia, y con los acuerdos firmados el 24 de noviembre de 2016 se busca mitigar los efectos que ha dejado la violencia a través de tantos años de conflicto y es allí donde los contadores públicos entran a representar un papel importante de responsabilidad social como de buena fe.

Para velar por una correcta implementación de los acuerdos del posconflicto los contadores públicos mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera del estado, las empresas e individuos relacionados con el proceso de paz, y puedan dar fe de la correcta administración de los recursos económicos para llevar a cabo dicho proceso.

Es bueno recordar al papa Juan Pablo II, quien afirmó que “no hay paz sin justicia y no hay justicia sin perdón” por lo tanto en cuanto al futuro se ven algunas dificultades

como las elecciones del 2018 para presidente, esto puede ser un inconveniente a la hora de sacar normas, sobre todo las relacionadas con el gasto público, que implica por ejemplo el punto uno del acuerdo, para las reformas constitucionales y todo lo de carácter penal.

En el sector rural colombiano también se viven épocas de aprensiones ante los acuerdos de paz con la guerrilla, y la expropiación de la que han sido víctimas miles de campesinos propietarios de sus predios. A esto se suma la preocupación por la cantidad de decretos y normas que tienen que ver con la tenencia y explotación de la tierra, y ante los anuncios de recuperación, por parte del Estado, de los baldíos apropiados de forma ilegal.

Adicional a lo anterior, la cascada de alzas que se presentó en los comienzos del año, esta vez estuvo acompañada de una subida del IVA del 16% al 19%; de un incremento desproporcionado del precio de la gasolina, que, según los expertos, disminuirá el consumo hasta en productos de primera necesidad lo cual hasta la fecha; y de un irrisorio aumento del salario mínimo, que golpearon duramente a la clase media y a las menos favorecidos, haciendo más impopular al Gobierno y a la clase política.

Cabe mencionar que algunos de los retos más importantes del contador público en el posconflicto son:

1. Rendición de cuentas: es elemento propio de las relaciones empresariales, es decir de aquéllas en que una persona actúa por virtud de, o bajo la confianza de otro. Es un elemento propio de la responsabilidad y ha estado presente en el régimen legal de los funcionarios públicos, mandatarios, administradores y contadores por milenios.

2. Transparencia: el obrar de forma íntegra ha evolucionado hacia el obrar en forma visible. La ecuación intimidad – información se ha invertido. Aunque la intimidad es fundamental muchas cuestiones que otrora se entendían confidenciales hoy son de obligatoria revelación.
3. Desarrollo sostenible: el principio de actuar a favor de las generaciones futuras es milenario y viene siendo practicado por varios de nuestros pueblos indígenas. La argumentación científica sobre cómo el mundo no podrá subsistir como lo conocemos ha fortalecido este concepto.
4. Conducta ética: los contadores públicos somos privilegiados de tener la responsabilidad de dar fe pública.
5. La esencia del contador es la confianza, y esta es lograda gracias a las capacidades técnicas, profesionales y éticas (Atehortúa, 2015).

COMENTARIOS FINALES

Realizando un análisis de los resultados obtenidos de la investigación ejecutada se puede concluir que el 2017 es la antesala del inicio de las campañas políticas para reemplazar a Juan Manuel Santos como presidente y el comienzo del posconflicto, o el posacuerdo, donde se debe cumplir con los compromisos suscritos en La Habana entre el Gobierno y las Farc, en el campo económico, político y de reformas sociales.

En cuanto a los compromisos pactados en el Acuerdo Final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera se puede mencionar la

situación de seguridad tanto de miembros de las FARC como de líderes sociales; el avance y los desafíos de la adecuación de las zonas veredales y un balance sobre la marcha normativa de los acordado en La Habana.

Existe una crisis de violencia sistemática contra líderes sociales asociados al proceso de paz, se han registrado más 31 homicidios y 128 agresiones a la fecha. Lo que indica que cada cuatro días es asesinado un defensor de derechos humanos.

Adicionalmente se destaca que la Fuerza Pública y las Farc han cumplido “a cabalidad el cese bilateral del fuego y hostilidades definitivo”. Sin embargo, la existencia de tres hechos violatorios. Frente a las zonas veredales y el cronograma de dejación de armas también el cumplimiento por parte de la guerrilla en su proceso de concentración y el cumplimiento de los protocolos de dejación pactados con la Misión Especial de la ONU.

La situación en las zonas dejadas por las FARC es altamente preocupante, ya que en algunas regiones se registra la aparición de nuevos actores armados y bandas criminales que se han volcado a copar las zonas dejadas por la guerrilla y luchan por el control de las rentas provenientes de la ilegalidad, como el negocio de la coca, la minería o la extorsión. Pero lo que más preocupante es la explosión de una oleada de criminalidad en los 242 municipios dejados por la insurgencia.

En cuanto al papel de los profesionales contables se puede concluir que deben brindar mayores garantías en cuanto a su seguridad, integridad y remuneración fundamental en dicho escenario.

La transparencia debe ser uno de los comunes denominadores sociales para enfrentar el flagelo de la corrupción,

y una de las principales preocupaciones para los que escojan la contaduría como su profesión.

El contador público debe actuar éticamente como valor principal, pero se está evidenciando dentro de los programas académicos que están más enfocados hacia los nuevos marcos normativos aplicables en el país, dejando de lado la ética profesional, que debe ser tratado arduamente en las aulas de clase, con el fin de formar un ciudadano, más que un profesional.

A modo de recomendación los conocimientos del contador público le permitirán afirmar a todos los sujetos envueltos en los diferentes procesos como resultado del posconflicto, en lo que concierne a decisiones activas y de dirección de recursos, administrativas, estratégicas y de evaluación según corresponda.

BIBLIOGRAFÍA

Alto comisionado para la paz. (24 de 11 de 2016). *acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera*. Obtenido de Alto comisionado para la paz: <http://www.altocomisionadoparalapaz.gov.co/procesos-y-conversaciones/Documentos%20compartidos/24-11-2016NuevoAcuerdoFinal.pdf>

Atehortúa, J. (04 de Marzo de 2015). La contaduría en el posconflicto. Obtenido de <https://prezi.com/jjzbswebgtrd/la-contaduria-en-el-posconflicto/>

Benavides Vanegas, F. S. (2004). ¿Qué le espera al post-conflicto colombiano? *Revista Semana*.

Dirección de impuestos y aduanas nacionales de Colombia. (2017). *Abece Reforma Tributaria 2016*. Obtenido de Dirección de impuestos y aduanas nacionales de Colombia: http://www.dian.gov.co/descargas/centrales/2017/Abece_Reforma_Tributaria_2016.pdf

García, J. (2015). Cooperación Internacional y posconflicto en Colombia: más allá de los recursos económicos. 5. Obtenido de http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/46368455/Cooperacion_Internacional_y_posconflicto_en_Colombia__mas_alla_de_los_recursos_economicos_-_sextante.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53U-L3A&Expires=1500831574&Signature=jM4j%2B-FMhevZ2BQU4FbETjhXwP88

Madina, G. C. (s.f.). *Naciendo en las entrañas de la violencia. Reflexiones preliminares sobre la periodización*. Obtenido de Historiapolitica.com: http://historiapolitica.com/datos/biblioteca/lucha%20armada%20AL_medina%20gallego.pdf

Redacción del tiempo. (11 de Enero de 2017). El 2017 será un año de incertidumbres para Colombia. *El tiempo*. Obtenido de <http://www.eltiempo.com/politica/proceso-de-paz/retos-de-colombia-para-el-2017-31780>

AUTORA

**María Isabel
Muñoz Cárdenas**

PROGRAMA

**Contaduría Pública,
Fundación Universitaria
del Área Andina**

TIPO DE TRABAJO

Working paper

ASESOR

Efrén Danilo Ariza Ruíz

**¿EXISTE O NO
EQUIDAD TRIBUTARIA
EN LOS IMPUESTOS
DE RENTA, EN EL
IVA Y EN EL ICA EN
COLOMBIA?**

RESUMEN

El presente artículo se encarga de analizar el cumplimiento del principio constitucional de equidad en los impuestos nacionales de Renta e IVA y en el impuesto distrital del ICA, a partir de su estructura. Para el desarrollo del artículo, se ha realizado una revisión documental sobre la definición en el contexto tributario de dicho principio, las problemáticas que se han identificado en varios textos y los resultados de estudios elaborados por otros autores. Se extrajeron los aportes más relevantes y se identificaron las variables que deben ser tomadas en cuenta para afirmar el cumplimiento del principio de equidad en estos tres impuestos a partir de la perspectiva del contribuyente. Adicional, con base a las teorías de justicia tributaria, se realiza un análisis de la problemática a la que se enfrenta el gobierno al momento de estructurar los impuestos, respetando el principio de equidad y garantizando su eficiencia. Con este examen, se logró identificar que ninguno de los tres impuestos, toma en cuenta las variables que aseguran el cumplimiento del principio de equidad. Las exenciones y descuentos tributarios permiten la manipulación de la equidad en el impuesto de renta. El IVA al ser un impuesto indirecto, no considera la situación específica de cada contribuyente siendo inequitativo y en el ICA, al ser calculado a partir de los ingresos, deja a un lado variables como el nivel de sacrificio y no es posible determinar la capacidad de pago del contribuyente.

INTRODUCCIÓN

“Todos por un nuevo país: Paz, equidad y educación” es el eslogan que abandera el Plan Nacional de Desarrollo del presidente Juan Manuel Santos para el periodo comprendido entre 2014 y 2018. Con esa frase es posible observar la importancia que tiene el principio de equidad para el gobierno inmediatamente anterior; sin embargo, en materia tributaria, parece ser que su prioridad es otra.

Morley (2000) en su texto *Efectos del crecimiento y las reformas económicas sobre la distribución del ingreso en América Latina* menciona cómo la introducción y expansión del impuesto al valor agregado había desplazado la tributación por ingresos, convirtiéndolo en un modelo de tributación por consumo (p. 31). Efectivamente, con la reforma tributaria del año 2016, y con el propósito de solventar el déficit existente a causa de la caída del precio del petróleo, Colombia optó por modificar el modelo principal de tributación con base en los ingresos y apostó por un modelo de tributación por consumo. Las razones de esta modificación vienen dadas por recomendaciones de la OCDE, el mejoramiento de la competitividad comercial, entre otras.

Ejemplo de esta modificación es la disminución de la tarifa del impuesto de renta y el aumento de la tarifa del IVA. Esto significó el traslado del alza más importante en los impuestos al consumidor final, al ciudadano del común. Ariza (2012) menciona que una de las limitaciones de los impuestos indirectos es que “no es posible medir la situación fáctica en la que se encuentran los usuarios o consumidores” (p. 293), ni el nivel de sacrificio (que cuantifica aquello a lo que se debe renunciar) o la capacidad de pago (ingresos y gastos tomados en conjunto). Razón por la cual, cuando hablamos de impuestos indirectos como el IVA, los principios de equidad y progresividad parecen nulos.

La Constitución Política de Colombia ha establecido la equidad como principio que cualifica el sistema tributario nacional: “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” (Const., 1991, art. 363, p.140) Sin embargo, es necesario definir en que consiste dicho principio en el contexto tributario y su incidencia en la estructura de los impuestos.

Para estos efectos, el presente artículo toma los dos impuestos con mayor participación en el recaudo nacional según datos del año 2015: el impuesto de renta con el 33,4% y el IVA con el 23,9%, del recaudo total (Cedetrabajo, 2016, p. 4). Adicionalmente, se toma el ICA por ser el impuesto que generó más recaudo para la ciudad de Bogotá en el año 2016, representando el 44% del total (Alcaldía Mayor de Bogotá, 2017, p. 2). Se analiza su estructura a través de las definiciones y variables necesarias para determinar el cumplimiento del principio de equidad.

Para esta tarea, el presente artículo se ha dividido en cuatro secciones. En la primera se encuentra una contextualización inicial sobre la definición del principio de equidad, extraída de algunas sentencias de la Corte Constitucional colombiana y textos de otros autores como Jorge González y Federico Corredor, Pablo Villarreal Arrieta y Carolina Ariza Zapata. En la segunda parte se encuentra la identificación del problema del principio de equidad en el contexto colombiano, en el que se referencian autores como Víctor Mauricio Castañeda. En la tercera sección se realiza el análisis de los impuestos elegidos y se referencian los estudios realizados por Jairo Alonso Bautista sobre el impuesto de renta, Roberto Steiner y Alex Cañas sobre el impuesto del IVA, además de algunas sentencias de la Corte. En la última parte, abordando las teorías recapituladas por Ramón Soler Belda sobre justicia tributaria, se evidencia la problemática que tiene el Gobierno al tratar de estructurar impuestos basados en el principio de equidad.

SOBRE LA EQUIDAD

Sobre la definición del concepto de equidad, la Corte Constitucional, en su sentencia C-556/93, ha mencionado que este principio consiste en que “quien tiene más, debe pagar más” (Corte Constitucional, 1993, p. 1). Upegui Mejía (2011), en su texto también lo define como “el proceso de considerar la situación particular de ese grupo respecto a una de sus obligaciones tributarias” (p. 154) y Villarreal realiza su aporte definiéndolo como el “principio que evite tratamientos diferenciados de la renta en función de su naturaleza u origen” (Villarreal, 2013, p. 443).

Sin embargo, dentro de la literatura fiscal también se encuentran dos dimensiones del principio de equidad, retomadas por diferentes autores, las cuales se hace relevante definir. La equidad horizontal y la equidad vertical.

La equidad horizontal significa que agentes económicos similares deben tributar de igual manera; así, el impuesto debe ser igual para las personas que tienen el mismo ingreso. Y equidad vertical quiere decir que agentes económicos diferentes deben tributar de distinta manera. Así, cuando se tienen ingresos diferentes, los impuestos también deben serlo (González y Corredor, 2016, p. 188).

La autora Carolina Ariza, tomando como referencia la sentencia C-250 de 2003, considera que la equidad horizontal “exige que el nivel contributivo de aquellas personas cuyas situaciones fácticas son similares, debe ser el mismo” (Ariza, 2012, p. 293).

No obstante, dentro de la teoría tributaria, los autores González y Corredor (2016) han propuesto una alternativa para la comprensión del principio de equidad, con base al informe presentado por la Comisión de Expertos

para la Equidad y Competitividad Tributaria, afirmando que cuando la Constitución Política se refiere a un sistema tributario equitativo, se refiere a que éste debe promover la reducción de la concentración de la riqueza por lo que su medición se realiza a partir de la relación de ingresos y subsidios.

Un sistema tributario es equitativo si reduce la concentración del ingreso y de la riqueza. En este contexto son relevantes las medidas de desigualdad, como el coeficiente de Gini¹, que si se toma como referencia se avanza en equidad cuando este disminuye. La equidad no depende únicamente de los impuestos. La manera de hacer el gasto y distribuir los subsidios también incide en el nivel de concentración (González y Corredor, 2016, p. 187).

De acuerdo con lo anterior, es posible observar que el concepto de equidad tiene una relación directa con la idea de justicia en la que, “todos paguen de acuerdo a su situación”. Para esto, se plantea la idea de que un impuesto es equitativo siempre y cuando se considere la situación específica de cada contribuyente con variables como el nivel de sacrificio y la capacidad de pago, tomando los ingresos y gastos en conjunto. Adicional, se observa que este principio puede ser percibido desde diferentes posiciones: La perspectiva del contribuyente y la perspectiva social.

¹ Coeficiente de Gini: mide el grado de desigualdad de la distribución del ingreso o la desigualdad de la riqueza de una región. Toma valores de 0 a 1; 0 todos tienen el mismo ingreso y 1 que sólo un individuo tiene todo el ingreso.

CONTEXTO COLOMBIANO

Uno de los problemas más importantes de los impuestos en Colombia es la ilegitimidad de los mismos. La insatisfacción de las necesidades básicas propias y del entorno, los escándalos de corrupción que en su mayoría están relacionados con los recursos destinados a la satisfacción de derechos fundamentales como la salud, la educación y la alimentación, entre otros, conllevan a que no exista una motivación legítima para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que su pago corresponde únicamente a evitar las sanciones a las que se exponen los contribuyentes que no lo hagan. Sobre este punto, Soler Belda realiza un aporte.

Está claro que todo contribuyente lo hace porque espera obtener un beneficio de su contribución, aunque sea de forma abstracta. Es cuestión de pensar que pagamos para recibir lo que recibimos, aunque de nuestro pago haya una parte para servicios ajenos a nosotros (Soler Belda, 2015, p. 64).

Adicional a esto, Castañeda Rodríguez (2017) ha afirmado, con base en su estudio sobre la equidad tributaria y su relación con la moral fiscal, que “la equidad horizontal del sistema impositivo es especialmente ponderada por los individuos a la hora de tomar una posición en relación con la evasión fiscal” (p. 149), también asegura, referenciando a Cummings *et al.* (2004), que la justicia percibida en la relación Estado-Sociedad por el contribuyente respecto a problemas políticos y sociales como la corrupción, disminuye el costo psicológico de la evasión (Castañeda Rodríguez, 2017, p. 133).

Si se toma en cuenta lo anterior, de acuerdo al contexto colombiano, es posible observar que existe un problema con la aceptación de los impuestos ya que su cumplimiento no obedece a la contribución por y para el desarrollo

económico y social del país, sino que se limita a evitar los “castigos” que impone la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

Además, se hace importante señalar que Colombia tiene uno de los coeficientes de Gini más altos de América Latina, lo que demuestra el alto nivel de concentración del ingreso y, por consecuencia, la desigualdad existente (González y Corredor, 2016, p. 175), siendo suficiente salir al centro de Bogotá para observar la polarización del bienestar económico en una sola calle. Por lo anterior, hablar de equidad tributaria en un país totalmente desigual en todos sus aspectos es realmente incoherente.

Por esto, se hace importante revisar el cumplimiento del principio constitucional de equidad en los tres impuestos más importantes a nivel nacional y local: el impuesto de renta, el IVA y el ICA. A partir de las definiciones anteriormente planteadas y tomando como referencias variables como la capacidad de contribución y el nivel de sacrificio.

Equidad en el impuesto de renta

El Artículo 26 del Estatuto Tributario establece que “los ingresos son base de la renta líquida” (Presidencia de la República, 1989); sin embargo, dentro de su liquidación se encuentran las deducciones, los cuales son los gastos necesarios para la producción de renta. Esa liquidación permite observar que, dentro del impuesto, se está determinando la capacidad de pago de cada contribuyente, ya que toma en cuenta no sólo los ingresos, sino también los gastos en conjunto. Además, en el Estatuto Tributario se han encargado de establecer tarifas progresivas.

No obstante, el problema de inequidad en el impuesto de renta radica en la existencia de las exenciones y descuentos tributarios. Por ejemplo, hasta la reforma del

año 2012, la tarifa del impuesto de renta había aumentado, pero también se habían creado nuevas exenciones y descuentos tributarios disminuyendo la eficiencia del recaudo (Bautista, 2011, p. 55) y aumentando la brecha existente entre las tarifas nominales y efectivas.

Esta afirmación también ha sido compartida por Steiner y Cañas (2013), quienes tomando en cuenta los datos de 13 898 empresas, han afirmado que “los beneficios tributarios son una fuente de inequidad horizontal entre sectores de la economía, distorsionan la asignación de recursos y van en contravía del principio de simplicidad” (p. 21).

Otro autor que ha estudiado este fenómeno es Espitia (2016, p. 4). Su argumento toma como evidencia los estados financieros de 26 227 empresas, en 2014, vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y en los que se evidencia que, para las empresas, el impuesto de renta representa tan sólo el 2.9% de los ingresos menos los gastos operacionales y el 2.32% de los ingresos operacionales.

Sin embargo, de las anteriores afirmaciones hay que señalar que sus estudios se basan en información de la Superintendencia de Sociedades, razón por la que los datos sólo corresponden a entidades vigiladas, las cuales deben cumplir con ciertas características para estarlo, principalmente en relación con el monto de sus activos, patrimonio e ingresos (Superintendencia de Sociedades, 2001), por lo que la muestra usada concentra en general a las empresas con grandes capitales, excluyendo a las pequeñas y medianas empresas.

Los beneficios tributarios se han creado con el fin de promover algunos de los sectores de la economía nacional. Sin embargo, si se entra a revisar quiénes acceden a éstos, la lista se reduce por la sencilla razón de que sólo los contribuyentes con capital disponible pueden invertir.

A pesar de que ellos tienen un nivel de tributación alto, las inversiones en determinados proyectos o sectores disminuyen su tributación de forma considerable, cosa que no sucede con los contribuyentes de menos capital.

Una pequeña o mediana empresa, en la mayoría de los casos, no tiene el capital suficiente para acceder a los beneficios tributarios que concede la ley, por lo que termina tributando de manera similar a las empresas de mayores ingresos. Por esto, no podemos hablar de equidad como principio inquebrantable en el impuesto de renta.

Bautista (2011) en su artículo "Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002" realiza un estudio sobre la participación en el impuesto de renta recaudado, de acuerdo a la clasificación de la DIAN. El autor usa los gráficos de Gómez-Sabaini, (2005 p. 55) en los que se compara la evolución del impuesto de renta y las tarifas del impuesto en los países de Latinoamérica de los años 1986 y 2003. De acuerdo a esa información se identifica que Colombia tiene una tarifa nominal más alta que la de varios países desarrollados; sin embargo, se resalta que las exenciones y beneficios disminuyen la tasa efectiva a cerca del 23%.

Bautista (2011, p. 59) también ha estudiado el aumento del costo que tienen las exenciones y descuentos tributarios durante los años 1990 y 1999 de acuerdo con la clasificación de la DIAN. En el grupo de los grandes contribuyentes es donde se aprecia el aumento más dramático, del 25% y 35% respectivamente.

Adicional, dentro del estudio se identifica que los grandes contribuyentes aportan entre el 83% y 85% del impuesto de renta (Bautista, 2011, p. 62); sin embargo, dentro del impuesto recaudado las retenciones en la fuente representan el 42% del recaudo.

De acuerdo con lo anterior, a pesar de que la mayor proporción de recaudo del impuesto es de los grandes contribuyentes, las retenciones en la fuente, más específicamente, las de rentas laborales, tienen un importante nivel de participación en el impuesto pagado. Consecuentemente, se puede inferir que el mecanismo de recaudo anticipado interfiere de manera importante en la determinación de la equidad en el impuesto de renta ya que éste no toma en cuenta el nivel de ingresos, capacidad de pago ni el nivel de sacrificio del sujeto pasivo. Si se revisa por su estructura, termina gravando principalmente a personas no declarantes que a final de cuentas deben asumir este "impuesto". En palabras de Bautista (2011), "el impuesto de renta ha recaído no en los grandes contribuyentes, sino en las personas naturales y en los no declarantes por medio del mecanismo de retención en la fuente" (p. 71).

Es por esto que el principio de equidad en el impuesto de renta parece haberse desvirtuado a causa de los beneficios tributarios y el mecanismo de anticipo, limitándose únicamente a garantizar la progresividad de la tarifa.

Equidad en el IVA

Para Colombia, la opción que mejor permitía mitigar el déficit existente a causa de la caída del precio del petróleo, dentro del marco de las recomendaciones de la OCDE, era aumentar la tarifa del IVA. Es así que, "después de calcular el costo de uso del capital, se estima que un incremento del 1% en la TET² reduciría la inversión en un 0,52% del PIB, lo que tendría implicaciones negativas para el empleo y el crecimiento. Para ellos es preferible aumentar el IVA que los impuestos a las empresas"

² Tasa efectiva de tributación.

(González y Corredor, 2016, p. 194). Se entiende por qué el alza más importante en la reforma del 2016 fue el aumento del IVA del 16% al 19%, alza que por su estructura fue trasladada al consumidor final.

El impuesto del IVA según el Artículo 420 del Estatuto Tributario, grava la venta de bienes corporales muebles e inmuebles y la prestación de servicios (Presidencia de la República, 1989). Así que es un impuesto indirecto que asume el consumidor final, razón por la que Carolina Ariza afirma su carácter no progresivo, “en el caso del IVA, un bien o servicio estará gravado con la misma tarifa para consumidores con niveles de ingreso diferentes, de ahí que su carácter sea neutro y no progresivo” (Ariza, 2012, p. 291). Adicionalmente, dentro de su texto, Ariza afirma que los impuestos indirectos son inequitativos debido a que no consultan la situación específica de cada contribuyente, “la existencia de impuestos indirectos implica automáticamente inequidad y neutralidad, puesto que este tipo de tributos no consulta el nivel de ingreso de los contribuyentes” (Ariza, 2012, p. 292).

Es ahí donde las variables planteadas por González y Corredor (citando a Bentham [1793]) y la noción del sacrificio toman importancia. En sus palabras, el sacrificio de cada persona es distinto. “Para las personas de mayores ingresos, un impuesto del 10% no implica dejar de consumir o de satisfacer necesidades básicas. En cambio, para los pobres, ese porcentaje puede reducir su consumo de bienes fundamentales” (González y Corredor, 2016, p. 190).

Sin embargo, debido a las diferentes cuestiones sobre la inconstitucionalidad de los impuestos indirectos como el IVA, Carolina Ariza extrae cinco conclusiones a las que ha llegado la Corte Constitucional a través del análisis sistémico, y con las que al menos se garantiza que la

progresividad y la equidad se encuentran a salvo (Ariza, 2012, p. 294). Estas conclusiones son:

- a. Para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuando una persona tiene los recursos para adquirir productos que se encuentran fuera de los bienes de primera necesidad (excluidos), se presume que tiene la capacidad económica de contribuir en medida de su consumo. Para el Ministerio, no se puede esperar que el Estado identifique la capacidad de pago de cada contribuyente dado que el impuesto recae sobre actos ocasionales y no sobre síntesis económicas por lo que no es posible establecer las diferentes capacidades contributivas de cada sujeto como sucede en el impuesto de renta (Corte Constitucional Sentencia C-776, 2003, Parr. 35).

No obstante, esta idea difiere de la realidad ya que la adquisición de un bien o servicio en la mayoría de los casos no responde a un deseo, sino a una necesidad. Ejemplo de ello es la alimentación y la vivienda que son elementos básicos para una vida digna.

En ese orden de ideas, la presunción de capacidad de contribución, basada en el nivel de consumo no es válida, ya que parte del supuesto de disponibilidad de recursos para la satisfacción de deseos, cuando realmente el consumo está ligado, en la mayoría de los casos, a la satisfacción de necesidades básicas que, incluso, en ocasiones son responsabilidad del Estado y que finalmente no deberían estar gravadas. Así que, presumir que una persona por la capacidad de satisfacer sus necesidades básicas, tiene capacidad de contribución, es una generalización de supuestos.

- b. Según la sentencia C-776 de 2003 de la Corte Constitucional, se ha afirmado que las personas que tienen más consumen más, de igual forma deben

pagar más en impuestos. Con esta afirmación se da cumplimiento al principio de progresividad y equidad tributaria ya que se parte de un nivel de tributación con base a sus recursos (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

A pesar de que su formulación tiene validez y parece respetar el concepto de equidad vertical, “agentes económicos diferentes deben tributar de distinta manera” (González y Corredor, 2016, p. 188), no es pertinente para argumentar completamente el principio de equidad ya que como lo mencionan González y Corredor, el nivel de consumo puede no ser el mismo para personas con ingresos similares.

Las definiciones de equidad horizontal y vertical son muy parciales por dos razones. Primera, solo se refieren a los ingresos y no contemplan el gasto. Segunda, se deben fijar criterios para diferenciar la capacidad tributaria de dos personas con igual ingreso, pero necesidades muy distintas (González y Corredor, 2016, p. 190).

Ejemplo de ello es la comparación entre dos personas que obtienen los mismos ingresos, pero una de ellas tiene un hijo. A pesar de tener el mismo nivel de ingresos, el nivel de consumo de la segunda aumenta, disminuyendo su capacidad de contribución, pero de acuerdo a la afirmación de la Corte, tiene la capacidad de tributar más. Adicional debemos recordar a Morley (2000, p. 31) quien afirma que los más pobres consumen una mayor parte de sus ingresos.

Por lo anterior, asegurar el cumplimiento del principio de equidad con base a la presunta igualdad de ingresos que existe entre personas con el mismo nivel de consumo no es razonable. Para garantizar la equidad tributaria se deben tomar distintas variables en conjunto (nivel de

ingresos, nivel de sacrificio, nivel de consumo) para obtener realmente la capacidad de contribución.

- c. De acuerdo a la sentencia C-556/93, la Corte ha indicado que cada persona de acuerdo a sus propias circunstancias, tiene la oportunidad de elegir qué bienes o servicios consumir dentro de las muchas posibilidades que el mercado ofrece. Esa libertad radica en la capacidad de adquisición de cada individuo (Sentencia C-556 de 1993, M.P. Jorge Arango Mejía).

Esta afirmación, infiere que el contribuyente es libre de elegir la compra de un bien gravado o algún sustituto que se encuentre exento o excluido. Sin embargo, dicha libertad se encuentra limitada ya que un bien exento puede no satisfacer o satisfacer parcialmente las necesidades del consumidor, especialmente cuando se habla de alimentos. Adicionalmente, hay que tomar en cuenta que los impuestos no son determinantes a la hora de decidir qué producto adquirir, sino que el consumidor lo define a partir de otras variables como la calidad, la marca y el precio, en las que ya viene incluido el impuesto.

- d. Según Ariza (2012) tomando como referencia la sentencia C-335 de 1994 del M.P. José Gregorio Hernández Galindo, la jurisprudencia constitucional ha asignado dos acepciones distintas sobre la progresividad en los impuestos. Una que coincide con la equidad vertical en cuanto exige que quien tiene más contribuya en mayor medida y otra según la cual la progresividad depende fundamentalmente de la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido (Ariza, 2012, p. 294).

De acuerdo a la teoría del beneficio planteada por Soler, los tributos no pueden responder al beneficio obtenido

por parte del Estado, debido a que el principio de progresividad quedaría obsoleto a razón de que las personas con menos recursos son las que más acceden y requieren de los beneficios del Estado, mientras que las personas con mayores recursos satisfacen sus necesidades con particulares. Además, hay que señalar otra cosa que indica el autor, y es que existe la imposibilidad de cuantificar algunos de los beneficios tales como la educación por lo que dicha estructura no es factible (Soler Belda, 2015, p. 60).

5. Finalmente se señala que las diferentes tarifas del IVA permiten que se garantice el principio de progresividad, ya que éste está definido para disminuir la tarifa de productos y servicios que su consumo se concentra en los sectores de menor capacidad contributiva (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

Pero estudios, como los de Steiner y Cañas (2013), que han observado la relación del IVA con la distribución del ingreso tomando en cuenta la Gran Encuesta Integrada de Hogares, han concluido que, a pesar de las diferentes tarifas existentes, los hogares con menos recursos resultan teniendo un nivel de tributación más alto que los hogares con mayores ingresos.

Hemos mostrado que la proliferación de tarifas no tiene mucho sentido, pues en cada decil al menos el 94% del gasto se da en bienes gravados a 0% o a 16%. Adicionalmente, se señaló que el 35% de la exención se la llevan los hogares del decil más rico. Como consecuencia de lo anterior, el IVA es regresivo; los hogares más pobres presentan tasas efectivas (medidas sobre el ingreso) superiores a la de los hogares más ricos [...] La regresividad se corrobora con el hecho que el Índice

de Kakwani³ es negativo y que el Gini aumenta respecto a un escenario sin impuestos, de 0,4647 a 0,5066 (Steiner y Cañas, 2013, p. 15).

De acuerdo a esto, y a pesar de las medidas creadas para garantizar el principio tributario constitucional de la equidad, éste no está presente en el impuesto del IVA.

Equidad en el impuesto de ICA

El impuesto de industria y comercio grava la realización de cualquier actividad comercial, industrial y de servicios en la ciudad de Bogotá.

El impuesto de Industria y Comercio se genera por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos (Secretaría de Hacienda Distrital, 2017).

En el impuesto del ICA la base gravable la conforman los ingresos obtenidos en la ciudad de Bogotá. En su liquidación no interviene ningún tipo de deducción, razón por la que no es posible identificar la capacidad de pago de cada contribuyente, así que el principio de equidad vertical se observa únicamente a través de la proporcionalidad al momento de aplicar la tarifa.

En el caso de la equidad horizontal, ésta parece limitarse a una igualdad en la que personas que se dedican a la

³ Índice de Kakwani: es un índice que utiliza el marco de Gini para medir cuán progresiva es una intervención social. Nombrada así por el economista Nanak Chand Kakwani quien la propuso.

misma actividad tributan a la misma tarifa, independientemente del nivel de sacrificio y consumo que, como ya fue afirmado, puede variar de una a otra.

De acuerdo a lo anterior, el ICA es un impuesto directo que se limita a gravar los ingresos, por lo que de acuerdo a las definiciones de equidad de Ariza (2012), y la misma Corte Constitucional, éste no es un impuesto que respete dicho principio. Las tarifas se han establecido de acuerdo a la actividad económica que se realiza, éstas no son progresivas, y las bases gravables no permiten identificar la capacidad de contribución.

LA COMPLEJIDAD DE UN SISTEMA TRIBUTARIO EQUITATIVO

A pesar de la evidente inequidad expuesta en este artículo en los impuestos como el IVA, la renta y el ICA, y de la importancia que tiene ésta para la aceptación y cumplimiento de las obligaciones fiscales, de acuerdo a textos como el de Castañeda Rodríguez (2017), lograr que este principio constitucional pueda ser respetado por las estructuras de todos los impuestos del país es realmente una tarea muy compleja.

Uno de los principales problemas para lograr una estructura equitativa en los impuestos es lograr identificar el hecho gravable “más justo” para todos los obligados. Soler Belda (2015), en su texto, describe cada una de las teorías que han sido la base para la construcción del derecho tributario que conocemos hoy en día. Dentro de esas teorías, y de acuerdo al principio de justicia tributaria, se encuentran los supuestos que pueden ser tomados en cuenta para determinar los hechos gravables de los impuestos.

Sin embargo, con cada una de las teorías se hace evidente una problemática. Con la teoría del consumo, en la que se plantea que el individuo pague sólo por lo que recibe del Estado, no es posible determinar de forma individual la utilidad de, por ejemplo, una obra pública (Soler Belda, 2015, p. 59). En la teoría del interés, en la que la motivación de contribuir radica en el interés de que determinadas cosas ocurran (seguridad, obras), problemas como la corrupción imposibilitan dicha opción (Soler Belda, 2015, p. 62). Por último, en la teoría del sacrificio, en la que el tributo es proporcional al sacrificio de quien lo pague, se ve afectada la progresividad debido a que la voluntad de sacrificarse no aumenta en la misma medida que aumentan los ingresos y la capacidad de contribución (Soler Belda, 2015, p. 66).

Es por esto que, aunque algunas de las teorías anteriormente mencionadas pareciesen acercarse al modelo que garantizaría la equidad tributaria, lo cierto es que éstas presentan fuertes debilidades y problemas que pueden ser mucho más grandes que la inequidad existente hoy en día.

Adicionalmente, debemos tomar en cuenta lo mencionado por Morale (2006, p. 1), quien afirma que un sistema tributario debe ser neutro y no diferenciar entre procedimientos diferentes de producción, entre formas de empresa o entre métodos de financiación, ni establecer discriminación entre productos iguales con distinto origen para no perjudicar la competencia.

En consecuencia, parece que la mejor opción es conformarse con el sistema tributario actual, ya que a pesar de que lo consagra la Carta Magna, el principio de equidad en nuestra actual estructura fiscal, es sólo una palabra que acompaña muy bien el anuncio de reformas tributarias.

CONCLUSIONES

El principio tributario de equidad, aunque tiene un alto nivel de incidencia en la aceptación y cumplimiento de las obligaciones fiscales, parece no estar presente en los impuestos de renta, IVA e ICA. La estructura del impuesto de renta, a pesar de que en su liquidación permite validar la capacidad de contribución del individuo y tiene una tarifa progresiva, se convierte en un impuesto inequitativo por los beneficios tributarios como las exenciones y descuentos. Adicional a esto, la retención en la fuente interfiere de forma significativa en los estudios de equidad tributaria en este impuesto, ya que representan un alto porcentaje del impuesto pagado y realmente quien resulta pagándolo, en su mayoría, son personas naturales y no declarantes. No obstante, en el impuesto de renta se hace posible que al eliminar los beneficios tributarios que aprovechan algunos pocos, se disminuya la brecha existente.

En los impuestos indirectos, por su naturaleza, no es posible identificar la capacidad de contribución ni el nivel de sacrificio del contribuyente, convirtiéndolos en impuestos inequitativos. El IVA, a pesar de los argumentos planteados para asegurar el cumplimiento del principio de equidad, por su naturaleza indirecta es un impuesto que no es equitativo. A pesar de tener tarifas diferenciales, y bienes excluidos, se ha podido identificar que esto no es una medida suficiente ya que en algunos estudios se ha demostrado que los que salen beneficiados son los hogares con mayores ingresos.

El impuesto de industria y comercio para la ciudad de Bogotá, a pesar de ser un impuesto directo, al tomar únicamente en cuenta los ingresos de los contribuyentes, es un impuesto inequitativo. Sus tarifas no son progresivas y se limitan a gravar con la misma tarifa a individuos que

realizan la misma actividad, sin tomar en cuenta las variables de equidad tributaria.

Sin embargo, el análisis presentado se limita a identificar el cumplimiento del principio de equidad a partir de su definición y tomando únicamente como referencia la estructura de los impuestos mencionados, además de algunos datos de estudios realizados antes de las últimas reformas tributarias, razón por la que se hace necesario actualizar dicha información, para poder brindar al presente artículo una base sólida a partir de datos estadísticos y numéricos actualizados.

Finalmente, lograr una propuesta que garantice el principio de equidad de forma integral, como lo pretendía la Constitución Política al cualificar el sistema tributario nacional, no es una tarea sencilla. Un impuesto equitativo implica tomar en cuenta los ingresos y gastos en su conjunto para determinar la capacidad de contribución y el nivel de sacrificio. Tratar de identificar la situación específica de todas las personas que pagan impuestos directos e indirectos es una tarea realmente imposible y más aún cuando se trata de un país totalmente desigual como Colombia.

BIBLIOGRAFÍA

Alcaldía Mayor de Bogotá. (1 de febrero de 2017).

Recaudo de impuestos en Bogotá alcanzó los \$7,88 billones en 2016. Recuperado de: <http://www.bogota.gov.co/content/temas-de-ciudad/hacienda/recaudo-de-impuestos-en-bogota-alcanzo-los-7-billones-en-2016>

Ariza, C. (2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria. *Estudios de derecho - Universidad de Antioquia*, 69(153), 288-314.

Bautista, J. A. (2011). Equidad o Inequidad tributaria: La distribución del impuesto de Renta en Colombia 1990 - 2002. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 45-76.

Castañeda Rodríguez, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*, 76(299), 125-152.

Cedetrabajo. (22 de enero de 2016). Análisis del recaudo tributario durante 2015. Apunte Económico. Recuperado de: http://cedetrabajo.org/wp-content/uploads/2016/01/An%C3%A1lisis-recaudo-tributario_22ene16.pdf

Corte Constitucional. (Septiembre de 2016). Constitución Política de Colombia 1991. Obtenido de <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia.pdf>

Corte Constitucional. (2 de diciembre de 1993). Sentencia C-556. M.P. Jorge Arango Mejía (Referencia: expediente D-318).

Corte Constitucional. (9 de septiembre de 2003). Sentencia C-776. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa (Referencia: expediente D-4429).

Departamento Nacional de Planeación (DNP). (2014). *Plan Nacional de Desarrollo*. Recuperado de: <https://www.dnp.gov.co/Plan-Nacional-de-Desarrollo/Paginas/Que-es-el-Plan-Nacional-de-Desarrollo.aspx>

Espitia, J. (2016). La propuesta de reforma tributaria estructural. Elementos para la discusión (II). *Caja de Herramientas*, 483.

- González , J. I. y Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral, ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, 18 (34), 173-200.
- Morley, S. A. (2000). Efectos del crecimiento y las reformas económicas sobre la distribución del ingreso en América Latina. *CEPAL*, 71, 23-41.
- Morale. (28 de junio de 2006). Principios Tributarios: ¿Tema obsoleto? *Portafolio*, p. 1.
- Presidencia de la República. (30 de marzo de 1989). *Decreto 624 de 1989. Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Soler Belda, R. (2015). La progresividad en las reformas tributarias. En *Teorías sobre la justicia tributaria*. Madrid: Dykinson.
- Steiner, R. y Cañas, A. (2013). *Tributación y Equidad en Colombia*. Bogotá: CEDE.
- Superintendencia de Sociedades. (2001). *Concepto N° 220-5438 Causales de Vigilancia*. Recuperado de: <http://www.supersociedades.gov.co/superintendencia/normatividad/conceptos/conceptos-juridicos/Normatividad%20Conceptos%20Juridicos/1716.pdf>
- Secretaría de Hacienda Distrital. (2017). *Industria y comercio*. Recuperado de: <http://www.shd.gov.co/shd/industria-y-comercio>

Upegui Mejía, J. C. (2011). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Derecho Fiscal*, pp. 131-161.

Villarreal, P. (2013). Una reforma fiscal para el siglo XXI. *Boletín de estudios económicos*, 68(210), 441-462.

AUTOR

**Harold Steven
Gracia Vera**

PROGRAMA

**Contaduría Pública,
Universidad Militar Nueva
Granada (Campus Cajicá)**

TIPO DE TRABAJO

Working paper

ASESORA

**Martha Giovanna Acosta
Sahamuel**

**CAMBIOS EN LOS
PLANES DE ESTUDIO
DE LOS PROGRAMAS DE
CONTADURÍA PÚBLICA
EN EL PROCESO DE
CONVERGENCIA IFRS**

RESUMEN

El presente proyecto propone conocer cuáles fueron los principales ajustes o cambios realizados a los planes de estudio de los programas de Contaduría Pública acreditados y de alta calidad, en la ciudad de Bogotá. Esto, a partir del inicio del proceso de convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad reglamentado por la Ley 1314 de 2009. Para cumplir este propósito se revisó la información disponible en las páginas web de las instituciones acreditadas por el Consejo Nacional de Acreditación (CNA), se indagó con los líderes de algunos programas sobre los criterios usados para definir los cambios en los planes de estudio y así formar contadores públicos que respondan asertivamente al lenguaje contable mundial que hoy en día usan las organizaciones. El presente Proyecto de Iniciación Científica (PIC) se elaboró bajo el modelo de investigación cualitativa usando la metodología documental, indagando en la literatura existente acerca de los procesos de convergencia y los cambios en los planes de estudio. Además, esta ponencia presenta los avances del análisis realizado a los planes de estudio anteriores y posteriores del 2009 en seis programas de Contaduría Pública de Bogotá de los cuales se obtuvo la información para el presente análisis.

INTRODUCCIÓN

En Colombia, el salto de la Contaduría Pública hacia una internacionalización de sus estándares inicia gracias a la Ley 1314 de 2009, lo que ha generado un cambio notable en la manera de elaborar y revelar la información financiera, considerando nuevos principios, prácticas, estándares, reglas y normatividad para ejercer la profesión.

A partir de lo anterior, antes del año 2009, en las universidades, ya había surgido la necesidad de adaptar el currículo, los planes de estudio y los microcurrículos, de tal manera que se modernizaran y respondieran a las nuevas necesidades y a un marco contable distinto al usado comúnmente. Cumplir con el proceso de convergencia exigió a las universidades contar con planes de estudio inmersos en la normatividad internacional, que formaran en los estudiantes las competencias necesarias para el ejercicio contable, actividad que fue aceptada positivamente por el Gobierno Nacional a través de los procesos de alta calidad y acreditación.

Realizar una investigación acerca de los cambios en los planes de estudio de los programas de Contaduría Pública es un tema de gran impacto para la academia, dado que conocer estas experiencias enriquece a la comunidad contable en general y suministra información de gran utilidad para las instituciones que deban promover algún cambio curricular futuro. Igualmente, conocer los criterios y principales cambios en las nuevas guías temáticas o contenidos programáticos promovidos por las instituciones, y por las nuevas demandas o necesidades sociales, es una valiosa información que aporta en las prácticas docentes de los contadores públicos dedicados a la docencia.

ANTECEDENTES DE LA LEY 1314 DE 2009

Antes de la implementación de la Ley 1314 de 2009, en el territorio colombiano se originaron una serie de leyes y decretos que empezaron a difundir las primeras normas locales en territorio: i) el Decreto 2649 de 1993 reglamentado en la Ley 43 de 1990; ii) la Ley 550 de 1999, y iii) el Proyecto de Ley 165 de 2007.

El Decreto 2649 de 1993 es un documento que compila todos los principios o conjunto de normas contables que existían en Colombia antes de la implementación de la Ley 1314 de 2009, en dicho decreto se mencionan puntos muy importantes en lo que se refiere a la información financiera como los objetivos y cualidades de la misma. En la sección II del Decreto 2649 el tema principal son los elementos que hacen parte de los estados financieros: activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costos, gastos y cuentas de orden. El decreto en mención da una guía técnica sobre el proceso contable, los criterios de medición, reconocimiento, contabilidad por causación, ajustes y cierre contable.

Por su parte, la Ley 43 de 1990 es la reglamentación de la profesión contable, donde se enuncia que:

se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a

sociedades que no estén obligadas, por la ley o por estatutos, a tener revisor fiscal (Ley 43, 1990, art. 1).

Incluso, los profesionales contables del país contaban con la Junta Central de Contadores (JCC), encargada de la vigilancia y el consejo técnico para la disciplina. Este organismo tenía la tarea de resolver los dilemas técnicos existentes en la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país (Ley 43, 1990, art. 29).

Posteriormente, tras la implementación del Decreto 2649 y la Ley 43 de 1990, el gran paso para la conversión a estándares internacionales en el territorio colombiano tiene origen en el año 1999, cuando el presidente Andrés Pastrana Arango da a conocer por medio de la Ley 550 de 1999 la intención del gobierno de iniciar el camino hacia la internacionalización de las normas en contabilidad. De este modo, el Artículo 63 de la Ley 550 de 1999 dicta que: “el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes” (Ley 550, 1999, art.63).

Tiempo después se conoce el Proyecto de Ley 165 de 2007 el cual propone que “el Estado colombiano adoptará las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables” (Proyecto de Ley 165, 2007). En este proyecto el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo es el encargado de diseñar y realizar el proceso de implementación de este marco teórico en el territorio colombiano. En el documento se exponen una serie de argumentos o motivaciones para impulsar la propuesta, como por ejemplo: la necesidad de crear esquemas monetarios, jurídicos, económicos, financieros y contables uniformes que respondan a un mismo lenguaje contable con los demás países; la necesidad de que la

información financiera pueda ser verificable y comparable en el tiempo, y lo más relevante, que garantice similitud en los diferentes procesos contables realizados a lo largo de los ciclos contables de las organizaciones.

Después de la publicación de este Proyecto de Ley en 2007, el Gobierno Nacional representado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo comenzó a conocer lo complejo y largo que sería este proceso de adaptación. El primer punto que el Gobierno encontró fue la falta de preparación de la academia a nivel nacional, ya que no estaban listos para asumir el gran reto de mejorar la calidad de su modelo educativo. Otro punto que el Gobierno identificó fue que los estados financieros presentados por las empresas no les servían para ayudar a la toma de decisiones, a la gerencia de las organizaciones y que, además, sólo eran preparados y presentados para cumplir a entidades de control como la DIAN y las diferentes superintendencias.

Finalmente, una vez fueron superadas las discusiones anteriores, se sancionó la Ley 1314 de 2009 la cual reguló los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalaron las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinaron las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Esta Ley aplicó a todas las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, además a todos los profesionales contables, funcionarios, directivos o demás personas que estuviesen involucradas en la elaboración de los estados financieros de diferentes organizaciones.

El objetivo general de la Ley en mención fue la conformación de un sistema único de alta calidad, comprensible y de forzosa vigilancia, con información transparente, pertinente y comparable en el tiempo.

Como complemento a la Ley 1314, el Consejo Técnico de la Contaduría, en el año 2011, dio a conocer el cronograma del proceso de convergencia de las normas contables con los estándares internacionales. Este documento propone que la convergencia hacia los estándares internacionales sobre el sector público y privado se realice en grupos de empresas que compartan algunas características, denominándolos: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.

El proceso de implementación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se ha observado cuidadosamente por las grandes empresas, especialmente por las multinacionales, sobre todo por las exigencias externas. Caso contrario al de las empresas medianas y pequeñas que, desde la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, han tenido que sobrepasar un difícil proceso.

Para que una empresa adopte las Normas Internacionales de Información Financiera es necesario que ésta designe una persona líder, un equipo que se encuentre especializado en estos estándares. Sin embargo, uno de los puntos más importantes y que quizá se ha convertido en el mayor obstáculo para la mayoría de estas empresas son los recursos monetarios con los que las organizaciones no cuentan, razón por la cual tienden a comprender su introducción como un gasto, más que como una inversión, además, no identifican el valor agregado de establecer un proceso tan largo y costoso.

METODOLOGÍA

El presente proyecto de iniciación científica (PIC) se elabora bajo un modelo de investigación cualitativa en vista de que la información requerida se enmarca en la descripción de detalles de situaciones, eventos, personas,

interacciones, conductas observadas y sus manifestaciones (Hernández *et al.*, 1996, p. 9).

Su naturaleza se basa en usar la metodología documental que, según Franklin (1997), es una técnica de investigación en la que se deben seleccionar y analizar aquellos escritos que contienen datos de interés relacionados con el estudio, esto con el fin de indagar e interpretar datos e información sobre:

1. La literatura existente que de cuenta de los procesos vividos en el país por las universidades, las instituciones de control y las empresas en el proceso de convergencia a IFRS o NIIF (según sus siglas en español).
2. Los cambios en los planes de estudio de los programas de contaduría pública acreditados y de alta calidad por el Comité Nacional de Acreditación (CNA), en cumplimiento del proceso de convergencia a estándares internacionales en el año 2009.

Lo anterior con la finalidad de formar contadores públicos con el conocimiento teórico y técnico de este marco normativo y con las competencias necesarias y exigidas por las organizaciones. Por último, para la recolección de datos, se usarán las páginas web de las universidades elegidas. De no encontrar suficiente información, se procederá a contactar a los directores de las instituciones electrónicamente o telefónicamente con el fin de indagar en los criterios usados y los principales cambios o ajustes realizados por las instituciones educativas, y así poder contar con la información necesaria para el análisis comparativo propuesto.

APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA

El análisis comparativo se realizó a las universidades acreditadas de alta calidad en la ciudad de Bogotá, de acuerdo a la Tabla 1. Sin embargo, la consecución de los planes de estudio antes y después de la implementación de la Ley 1314 de 2009 ha sido difícil por las siguientes razones: i) no se ha tenido respuesta positiva de algunos contactos en las universidades; ii) para algunas universidades la información de los planes de estudio antes de la implementación es de difícil acceso por parte de los responsables actuales y han manifestado la dificultad de suministrarla; iii) algunos directores también comentaron que por políticas internas no es posible enviar la información solicitada, y iv) en cuanto los planes de estudio actuales disponibles en las páginas web, se encontraron distintas versiones de un mismo programa.

Todas estas situaciones llevaron a presentar el resultado comparativo únicamente en seis universidades de las nueve posibles.

Tabla 1. Programas de Contaduría Pública acreditados de alta calidad ubicadas en la ciudad de Bogotá y extensiones.

NO	UNIVERSIDAD	CIUDAD
1	Fundación Universidad Central	Bogotá
2	Pontificia Universidad Javeriana	Bogotá
3	Universidad de La Salle	Bogotá
4	Universidad Externado de Colombia	Bogotá
5	Universidad Libre	Cali/Bogotá
6	Universidad Militar Nueva Granada	Bogotá
7	Universidad Nacional de Colombia	Bogotá
8	Universidad Santo Tomás	Bogotá
9	Fundación Universitaria Los Libertadores	Bogotá

RESULTADOS

Con el fin de analizar los principales cambios en los planes de estudio se diseñó una matriz que compara los planes de estudio antiguos y vigentes por cada universidad. Dentro del grupo de instituciones analizadas, se identificó que dos de ellas cambiaron radicalmente su plan de estudios, ajustaron el número de créditos y los contenidos de sus asignaturas proponiendo el uso de la norma internacional en un 100%, mientras que otras sólo ajustaron contenidos y bibliografía dentro de las asignaturas disciplinares.

Universidad Santo Tomás

La primera universidad analizada (U1) no cambió de plan de estudios a partir de la expedición de la Ley 1314 de 2009; sin embargo, para responder a la demanda legal y social de formar contadores públicos con claros conocimientos en las normas internacionales, ajustó el contenido de cinco asignaturas disciplinares de la siguiente manera:

- **Introducción a la Contaduría Pública:** es una asignatura de primer semestre. La universidad, tal como lo señala el *syllabus* en el objetivo principal, ajustó el contenido de la asignatura proponiendo “presentar el objeto y método de estudio de la disciplina contable, para introducir y orientar al estudiante acerca del vínculo entre teoría y práctica contable”. Además, busca abordar la conceptualización básica de la contabilidad como disciplina científica y sus campos de acción, contextualizando el desarrollo de la profesión contable durante la historia y poniendo de manifiesto el interés de usar la materia estratégicamente para desarrollar temas propios del desarrollo del pensamiento contable.

- **Teoría y práctica contable I:** esta asignatura hace referencia a los estados de situación financiera y estados de resultados, impuestos, ciclo de ingresos y al ente económico (concepto, clasificación de empresas, clasificación de sociedades). La asignatura no cambia de nombre, la versión anterior cuenta con cinco (5) unidades en las cuales se nombra algunas normas internacionales de contabilidad (NIC), y algunos decretos nacionales de la fecha. En la segunda versión se reduce una unidad, en la cual los temas son abarcados de lleno sólo con normas internacionales.
- **Teoría y práctica contable II:** esta asignatura presenta temas de gran importancia para el desarrollo del ejercicio contable como el pasivo y el patrimonio. No se realizó ningún cambio en los objetivos de la materia, aunque después de la Ley 1314 de 2009 es mucho más extensa debido a la inclusión de una lista de nuevos temas como las provisiones, el *factoring*, los bonos y papeles comerciales, y los arrendamientos. Ambas versiones desarrollan estándares internacionales como la NIC 1 (presentación de estados financieros) y la NIC 33 (ganancias por acciones).
- **Teoría y práctica contable III:** esta asignatura propone un trabajo fuerte en la elaboración de los estados financieros. En el análisis comparativo no se identifica ningún cambio revelante, las asignaturas no cambian de nombre, ambas contienen seis unidades de trabajo y en ambas se manejan estándares internacionales y normatividad nacional.
- **Teoría y práctica contable IV:** en esencia su objetivo es el mismo, la consolidación de estados financieros. Sin embargo, la segunda versión se

concentra de manera juiciosa en el uso de estándares internacionales.

Universidad Central

La segunda universidad analizada (U2) cambió de plan de estudios a partir de la expedición de la Ley 1314 de 2009. El cambio se basó principalmente en la eliminación de varias asignaturas de primero y segundo semestre, a las asignaturas que permanecieron vigentes se les realizó un cambio de nombre, los ajustes en las cuatro asignaturas disciplinares fueron los siguientes:

- **Normas y principios contables:** hace parte del grupo de asignaturas disciplinares del programa de Contaduría Pública. No obstante, tras la implementación de estándares internacionales fue eliminada del plan de estudios. El tema principal de esta asignatura era el marco conceptual de las normas contables vigentes en Colombia desde el año 1993.
- **Conceptualización contable:** esta asignatura fue eliminada del plan de estudios, era una breve introducción al campo contable, que permitía conocer los fundamentos de la contabilidad, el modelo colombiano y los modelos de otros países.
- **Desarrollo contable I (activos):** es una asignatura de primer semestre, la universidad ajustó su contenido proponiendo:

propiciar el acercamiento a la contabilidad como disciplina, y a la contaduría pública como expresión social, a través de la fundamentación conceptual y metodológica de lo contable, su historia, criterios básicos de operación y campos de acción, como una forma de introducir al

estudiante en los desarrollos teóricos y prácticos base para su posterior ejercicio académico y profesional (p. 5).

Tal como lo señalaba el *syllabus* en el objetivo principal, la asignatura se concentraba totalmente en los activos y en su manejo contable. Actualmente, como Desarrollo contable nacional e internacional I, la asignatura es una pequeña introducción al campo contable disponiendo de la historia de la contabilidad, el lenguaje contable, el hecho económico y la introducción a los estados financieros.

- **Desarrollo contable II:** esta asignatura también conocida como “pasivos y patrimonio” desarrollaba temas específicos como: proveedores, nómina, bonos, impuestos, tasas y patrimonio. La universidad ajustó su contenido proponiendo:

Desarrollar en el estudiante el dominio conceptual y práctico de cuestiones complejas de medición, valoración, representación y agregación contables, vinculando a los procedimientos técnicos de registro de operaciones los conceptos relacionados con cualidades, objetivos y utilidad de la información producida, con especial referencia a los procesos contables de operación, inversión y financiación (p. 3).

Tal como lo señala el objetivo general, la asignatura inculca la importancia de la información contable dentro de una organización, el buen manejo del efectivo y el aprendizaje sobre las diferencias entre gasto e inversión.

- **Desarrollo contable III:** esta asignatura estaba basada fundamentalmente en las cuentas de resultados que permiten a las organizaciones conocer cuál

ha sido su desempeño financiero en un determinado tiempo de trabajo.

Para ello, se toman como referencia temas importantes como: las acciones, el manejo de los procesos jurídicos y contables que están relacionados en el proceso de emisión de acciones, el manejo de proceso de las relaciones laborales, salarios y pagos laborales, retenciones y apropiaciones de nómina, etc. Dentro de la bibliografía de esta asignatura se encuentran diferentes estándares internacionales como lo son las NIC 1, NIC 7, NIC 8, NIC 10, NIC 16, NIC 33, NIC 34, NIIF 5 y NIIF 8.

Cabe resaltar que Desarrollo contable III es una asignatura de cuarto semestre, mientras que Desarrollo contable nacional e internacional III es de tercer semestre.

- **Desarrollo contable IV:** se basa, en su totalidad, en los diferentes estados financieros: Balance general, Estados de resultados, Estados de cambios en el patrimonio, Métodos de análisis tradicionales, Estados de fuentes y aplicación de fondos o cambios en la situación financiera y Estados de flujo de efectivo. Estos ayudan a valorar la situación financiera de las organizaciones para así poder tomar mejores decisiones. El objetivo general de la materia Desarrollo contable nacional e internacional IV desarrolla todo lo relacionado con los estados financieros, los comerciantes, el establecimiento de comercio y las operaciones comerciales.

En el análisis comparativo, se identifica que efectivamente la bibliografía para el desarrollo de los distintos temas se centra en la normatividad internacional.

Universidad Central

La tercera universidad analizada (U3) cambió su plan de estudios antes de la implementación de la Ley 1314 de 2009. En esa época ya contaba con un importante recorrido en norma internacional, incluso sin que el país iniciará el proceso. A continuación, se presenta el análisis realizado para cada asignatura:

- **Contabilidad financiera I y taller de contabilidad financiera I:** tras la implementación de normas internacionales, la U3 cambió su plan de estudio eliminando estas dos asignaturas contables y reemplazándolas por la asignatura "Sistemas de información financiera". Esta nueva asignatura plantea el origen y la evaluación de la contabilidad en el marco histórico, la dinámica de la contabilidad como un sistema de información, la estructura de las organizaciones y el conocimiento y análisis de los estándares de la contabilidad tanto a nivel local como internacional.
- **Contabilidad financiera II:** después de 2009, la U3 cambió la asignatura Contabilidad financiera II, que desarrollaba temas de activos y pasivos, como efectivo, inversiones, deudores, inventarios, propiedad planta y equipo y otros activos, obligaciones financieras, cuentas por pagar, impuestos, tasas y gravámenes, obligaciones laborales, pasivos contingentes y diferidos, bonos y papeles comerciales. Ahora, la asignatura es conocida como Ciclo contable y correlacionales, en la que se busca:

que el estudiante desarrolle habilidades y destrezas administrativas; incentiva la toma de decisiones financieras y fomenta la importancia jurídica de los actos y actividades comerciales; motiva al estudiante el uso de las TIC, promueve

la capacidad de análisis financiero y contable y fomenta la importancia del control en materia de la identificación, análisis, evaluación y prevención de los riesgos a que está expuesta la empresa (p. 3).

Además, se identificó de manera explícita el uso de algunas normas internacionales tales como: NIC 1, NIC 2, NIC 16, NIC 18, NIC 36, NIC 37, NIC 38 y NIC 40.

- **Contabilidad financiera III:** esta asignatura actualmente se denomina Contabilidad patrimonial y estados financieros básicos, pero no es posible realizar una comparación entre esas dos asignaturas, debido a que no se cuenta con la información suficiente para realizarla.
- **Contabilidad financiera IV:** es una asignatura que contaba con cuatro unidades. Trata la contextualización, teórica, normativa y técnica contable referente a las operaciones de las sucursales y agencias; la interpretación y preparación de los estados financieros consolidados y combinados, y temas de gran importancia como la conversión de estados financieros en las diferentes divisas. La asignatura fue reemplazada por Contabilidad de grupos empresariales que tiene como objetivo general:

dotar a los estudiantes de la capacidad para desarrollar competencias en la preparación de la información financiera de un grupo económico, información que sea confiable, apropiada y oportuna bajo NIC-NIIF. Esta información debe tener la calidad suficiente para ser presentada tanto en el ámbito nacional como en cualquier escenario en el mundo (p. 2).

El propósito es que los estudiantes sean capaces de utilizar los conceptos legales y contables de las operaciones entre sociedades como la combinación de negocios. En la asignatura se utilizan diferentes Normas Internacionales, como las NIC 28, NIIF 3, NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12.

Universidad de La Salle

La cuarta universidad analizada (U4), en su primer *syllabus* contaba con cuatro asignaturas que no tenían temáticas bajo normas internacionales, posteriormente se implimentó un nuevo plan de estudios (2011-2012) que cuenta con las siguientes asignaturas de trabajo.

- **Fundamentos contables:** en el primer plan de estudios esta asignatura se denominaba Introducción a la Contabilidad, y tenía como objetivo principal incentivar y ayudar al estudiante a conocer los aspectos básicos de la contabilidad en Colombia de acuerdo a la normatividad establecida en ese entonces (Decreto 2649 y Decreto 2650). Planteaba el uso de conceptos como la *partida doble*, la *ecuación patrimonial* y los *ciclos contables* dentro de las organizaciones. En el nuevo plan de estudios, la asignatura se denomina Fundamentos contables, e incluye temas como los informes contables, la contabilidad, los sistemas de información contable y el método contable. Esta asignatura ya trabaja algunas normas internacionales como la NIC 1 (Presentación de estados financieros), Decretos 2649 y Ley 43 de 1990.
- **Contabilidad general:** anteriormente denominada Contabilidad financiera I, trata temas como activos (inversiones, deducidos, inventarios, depreciación, valorización y/o desvalorización, activos

intangibles, diferidos, cartas de crédito etc) y pasivos (nómina, retefuente, retelVA, retelCA y otros tipos de fuentes de financiación a largo plazo). La asignatura no se desarrollaba bajo norma internacional. Posteriormente, se convirtió en Contabilidad general, y de acuerdo a su *syllabus* establece que busca “aportar a la solución de los problemas disciplinares, empresariales y sociales, actuando con criterios éticos y de debida diligencia” (p. 1). Como se encuentra establecido en el objetivo general, esta asignatura toma los diferentes ciclos como el de financiación, el operacional, el proceso de venta de mercancía y el manejo del efectivo de las organizaciones.

En esta asignatura se observa el manejo de norma internacional.

- **Estados financieros:** anteriormente la asignatura se denominaba Contabilidad financiera II, en esta se buscaba que el estudiante conociera todo respecto a las diferentes sociedades, como el patrimonio, los estados financieros (balance general, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio y flujo de efectivo), no se manejaba ningún tipo de norma internacional. Posteriormente, se denominó Estados financieros e incluyó temas como la financiación externa (obligación financiera, operaciones básicas, *leasing*, *factoring* y bonos) y los estados financieros (balance general, estados de resultados, estado de cambios de patrimonio, estado de flujo de efectivo, estados de cambios en la situación financiera, notas a los estados financieros y certificación de los mismos).
- **Análisis y diagnóstico:** es una asignatura de quinto semestre, en donde se encuentran las generalidades de las finanzas, depreciación, activos diferidos,

provisiones, reservas, capital autorizado, suscrito y pagado, entendimiento de los estados financieros, estructura de capital y apalancamiento. Anteriormente, se denominaba Contabilidad financiera III y estaba compuesta por temas como inversiones, grupos económicos, sucursales nacionales y extranjeras, matrices y subordinaciones, métodos de consolidación, operaciones recíprocas, interés minoritario y obligaciones de la matriz.

Universidad Militar Nueva Granada

La quinta universidad analizada (U5) mantuvo el mismo número de asignaturas (cuatro) haciendo una serie de modificaciones en las bibliografías. Dado que esta universidad ya enseñaba bajo el marco de IASB con sus normas internacionales, las modificaciones fueron mínimas:

- **Contabilidad general:** es una asignatura de primer semestre. Tiene como enfoque principal “brindar al estudiante los conceptos básicos de la disciplina contable tanto en sus referentes conceptuales como prácticos” (p. 1), a través del estudio de referentes contables conceptuales, procesos contables, asientos de ajuste y de cierre y los estados financieros. En la actualidad, la asignatura contiene el mismo nombre y los mismos ejes temáticos, la principal diferencia se centra en que anteriormente se manejaban normas internacionales y los Decretos 2649 y 2650 de 1993, y actualmente sólo norma internacional.
- **Contabilidad II:** es una asignatura perteneciente al segundo semestre, que desarrolla todos sus temas bajo el marco del IASB. Los activos y pasivos son el núcleo de la asignatura, contempla además todas las NIC y NIIF que aplican a estos dos grupos.

Anteriormente, la asignatura manejaba los mismos temas bajo la norma colombiana vigente, los decretos nacionales 2649 y 2650.

- **Contabilidad III:** en la actualidad tiene como núcleo el patrimonio de las sociedades comerciales, sus resultados y los resultados integrales, desarrollando una serie de normas internacionales como NIC 11, NIC 12, NIC 17, NIC 18, NIC 32, NIC 39, NIC 37 y NIC 32. Un cambio importante es la desaparición de las cuentas de orden.
- **Contabilidad IV:** es la última contabilidad dentro del plan de estudios. Se enfoca en la consolidación como tema principal e incluye el método de costo y método de participación patrimonial, conversión de estados financieros a moneda extranjera y liquidación, fusión y escisión de sociedades. Para el plan de estudios actual, se maneja norma internacional en su totalidad, lo que entra en contraste con el p^énsum anterior que tomaba como fundamento referencias bibliográficas que incluían decretos nacionales vigentes para ese entonces.

Pontificia Universidad Javeriana

La siguiente universidad objeto de estudio (U6), a diferencia de las otras universidades, maneja normas internacionales desde el año 2000, por esta razón, los programas anteriores no difieren mucho a los actuales. No obstante, para el año 2005 se realizó una pequeña reforma en los *syllabus* de Contaduría Pública. A continuación, se presentan las principales observaciones y comparaciones, dentro de las asignaturas que se encuentran vigentes en la actualidad:

- **Contabilidad financiera:** es una asignatura de primer semestre. Cuenta con dos créditos académicos, sus contenidos temáticos hacen referencia a la introducción a la contabilidad financiera, el marco conceptual de la contabilidad financiera, los estados financieros básicos con su respectiva definición, objetivos, limitaciones y elementos, y finalmente, la interpretación de estos estados y el cómo deben ser manejados dentro de las organizaciones. La asignatura maneja norma internacional y Decreto 2649 de 1993.
- **Teoría contable:** como está expresado en el objetivo general, esta asignatura busca “brindar los fundamentos conceptuales de la contabilidad, de tal forma que el estudiante logre diferenciar los diferentes mensajes y alcances de la contabilidad y adquiriera una primera aproximación a la contabilidad como disciplina técnica, pero también social y económica”, es por esto que toca temas como la estructura básica del proceso de reconocimiento, medición y revelación de la información financiera, fundamentos conceptuales de la contabilidad y modelos o estructuras de regulación de contabilidad financiera nacional e internacional.
- **Contabilidad básica:** a través de esta asignatura se espera que el estudiante desarrolle un instrumental técnico para tener la capacidad de presentar estados financieros de propósito general. En primer lugar, se presentan cuáles son los conceptos básicos de la regulación contable en Colombia, la contabilidad de operaciones mercantiles, la contabilidad de inversión y financiación (propiedad, planta y equipo, activos intangibles, títulos de deuda y los instrumentos de patrimonio).

- **Contabilidad intermedia:** la contabilidad intermedia busca, en su objetivo general, que el estudiante pueda “profundizar en los conceptos contables básicos abordando todos los temas desde el reconocimiento, la medición, presentación y revelación”, así como también “introducir al estudiante en los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación bajo los Estándares Internacionales de Información Financiera (IFRS)”. Es por esto que se tocan temas como las propiedades de inversión y deterioro de los activos, activos no corrientes mantenidos para la venta, arrendamientos, patrimonio, instrumentos financieros con derivados y derivados implícitos, presentación de estados financieros y hechos posteriores a la fecha de balance.
- **Contabilidad avanzada:** esta es la última asignatura del módulo de contabilidad, en ella se observan temas como el estado de flujos de efectivo, los estados financieros de grupo, las industrias específicas y por último el impuesto diferido.

De las universidades analizadas todas realizaron algún cambio en su plan de estudios a partir de diferentes metodologías, modificando el contenido interno de las asignaturas, cambiando totalmente el plan de estudios, eliminando e incluyendo nuevas asignaturas. La mayoría de las universidades manejan cuatro asignaturas disciplinares que plantean que el estudiante desarrolle correctamente el ejercicio contable y tenga un buen conocimiento disciplinar.

CONCLUSIONES

Dentro de los análisis realizados a los planes de estudio, se puede concluir que efectivamente las universidades hicieron un esfuerzo importante para responder de manera efectiva a las intenciones del gobierno y de las demás instituciones que promovieron una actualización del marco técnico contable que armonizara la información financiera de las empresas nacionales con el resto del mundo. Esta situación es muy favorable para los futuros contadores públicos ya que su conocimiento disciplinar responde al exigido por la sociedad nacional e internacional y origina potenciales oportunidades de ejercer la profesión fuera de Colombia.

Al conocer el contexto internacional de la profesión e identificar la importancia del marco emitido por el IASB para el desarrollo del ejercicio contable, algunas universidades tomaron la iniciativa e incluyeron esta normativa como normativa en sus planes de estudio, incluso antes del inicio al proceso de convergencia en Colombia.

Ciertamente, se pudo apreciar que los temas y la bibliografía de las asignaturas contables se actualizó acorde a la propuesta internacional e independiente a la estrategia seguida por cada universidad, ya que un cambio en el plan de estudios implica toda una nueva propuesta curricular, proceso que implica movilizar una serie de recursos humanos, financieros y logísticos.

Como estudiante que hace parte del semillero de investigación del programa de Contaduría de la Universidad Militar Nueva Granada, campus COSCAM, es muy importante hacer parte de este tipo de proyectos de investigación formativa PIC. Esto porque, personalmente, exigió dar aplicación a los conocimientos adquiridos de Metodología de la investigación. Además, el acompañamiento por parte del tutor permitió que se construyera

un documento valioso, que recoge muchas reflexiones que a veces no se realizan o no se profundizan en una aula de clases.

BIBLIOGRAFÍA

Decreto 2649. (1993). Diario oficial de la República de Colombia 41156. Bogotá. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863>

Presidencia de la República de Colombia. (28 de diciembre de 2012), Decreto 2784 (2012). Diario Oficial de la República de Colombia 48.658. Bogota, Recuperado de : <http://suin.gov.co/viewDocument.asp?id=1776952>

Presidencia de la República de Colombia. (27 de diciembre de 2013), Decreto 3023. (2013). Diario Oficial de la República de Colombia 49016. Bogotá, Recuperado de: http://www.ssf.gov.co/wps/documentos/laentidad/DECRETO_3023_27_DICIEMBRE_2013.pdf

Franklin, E. B. (1997). *Organización de Empresas*. México: Ed. McGraw-Hill.

Hernández, R.; Lucio, B. y Collado, M. (1996). *Metodología de la investigación*. México: Ed. McGraw-Hill.

Ley 1314. (2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceotas en Colombia. Diario Oficial de la República de Colombia 47.409. Bogotá. Recuperado de <http://>

www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1314_2009.html

Ley 550. (1999). Diario Oficial de la República de Colombia 43.940. Bogotá.

Proyecto de Ley número 165 de 2007. En Gaceta del Congreso (Vol. 517). Colombia, Recuperado de https://actualicese.com/normatividad/2007/Proyectos/PL165-07/proyecto-adopcio-nifrs_065camara2007.pdf

Congreso de la República. (13 de diciembre 1990). Ley 43 de 1990. Por el cual se regula el reglamento la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones. Recuperado de. https://www.mineducacion.gov.co/1759/articles-104547_archivo_.pdf

AUTORES

**Paula Alejandra Galvis
Pataquiva y Braiyán
Acosta Núñez**

PROGRAMA

**Contaduría Pública,
Universidad Piloto
de Colombia**

TIPO DE TRABAJO

Working paper

ASESORA

Liliana Flórez Garrido

A hand holding a pen over a document with a bar chart. The image is overlaid with a semi-transparent pink/red filter. The bar chart has three bars of varying heights. The text is in a white box at the bottom.

**LAS *SPIN-OFF*,
MODELO DE NEGOCIO
Y FORTALECIMIENTO
EMPRESARIAL**

RESUMEN

Actualmente, la producción de conocimiento en las sociedades es un tema que ha tomado relevancia, teniendo en cuenta su impacto en el desarrollo tecnológico, económico y social de un país. Por tanto, esta se ha convertido en tendencia para la generación de productos y servicios, cuya característica principal es el componente innovador. Es aquí donde tienen lugar diversos modelos de negocio, como las *spin-off* y las *startup* que han surgido ante la creciente necesidad de implementar estrategias que permitan llevar a cabo diversas iniciativas para renovar, crear y modificar el entorno.

Este trabajo de investigación se enfoca en el modelo de negocio denominado *spin-off*, o empresas de base tecnológica. Parte de una contextualización del concepto y aspectos generales de este tipo de empresas y teniendo en cuenta los beneficios de su implementación desde el contexto de las universidades y los centros de investigación, se dan pautas para su posterior aplicación en diversos sectores de la economía.

INTRODUCCIÓN

Sin duda alguna, el desarrollo del conocimiento a través de la investigación en tecnología e innovación es uno de los procesos que benefician de manera importante una economía, ya que genera valor agregado al desarrollo de los procesos. Además, a través del fomento y la motivación para la creación de ideas innovadoras se pueden desarrollar proyectos que promuevan el crecimiento económico y tecnológico del país.

El modelo empresarial *spin-off*, o como se conoce en el ámbito universitario y empresarial empresas de base tecnológica, responde a una tendencia mundial en la que se busca involucrar a las universidades para que las investigaciones no se queden sólo en el papel, sino que se conviertan en un verdadero aporte para la generación de empleo e ingresos para el país.

El éxito del modelo se basa en la interacción entre investigadores, empresarios, industria e inversionistas, y en establecer reglas claras de operación desde el principio. Particularmente, las *spin-off* universitarias tienen una gran ventaja y es que ayudan a transferir el conocimiento y la investigación científica al mundo empresarial, buscando su aplicación en los procesos productivos.

El objetivo general de este proyecto de investigación es entender y analizar las *spin-off* como estrategias innovadoras de fortalecimiento empresarial, unido a ello: entender y analizar los requerimientos o necesidades de las pymes en aspectos contables, financieros, tributarios y de auditoría, a los que puede darse respuesta por medio de las *spin-off*, y colaborar en el diseño y aplicación de instrumentos para el levantamiento de información.

Finalmente, la metodología utilizada para el desarrollo de esta investigación es descriptiva, utiliza herramientas

tanto cualitativas como cuantitativas. Las técnicas de recolección de información son de tipo primario, a través de la obtención de información generada por medio de entrevistas y encuestas, y de tipo secundario, mediante la consulta y revisión de documentos e informes provenientes de entes gubernamentales, el sector empresarial, asociaciones vinculadas a ellos e información creada en el contexto de investigaciones universitarias.

ANTECEDENTES

El acelerado crecimiento de la sociedad ha llevado a buscar y crear nuevos mecanismos que permitan obtener oportunidades de emprendimiento que satisfagan necesidades en el mundo financiero, académico, tecnológico etc. Esto ha llevado a los emprendedores a buscar fórmulas que permitan realizar alianzas entre empresas, universidades y estudiantes. Como resultado de ello surgen las *spin-off* que expresan la idea de la creación de nuevas empresas en el seno de otras, sean éstas públicas o privadas, que actúan como incubadoras y que, con el tiempo, les permiten adquirir independencia (Universia, 2014).

El término *spin-off* nació en Estados Unidos a finales de los años setenta, tomando como ejemplo la generación de empresas independientes que surgieron como nueva actividad de otras ya existentes, o de los laboratorios universitarios de ese país, y que actualmente son bastante exitosas, como es el caso del Silicon Valley, que surgió de un proyecto de las universidades de Stanford y Berkeley, en California. En los años ochenta, el concepto se generaliza y comienza a ser utilizado como instrumento de política tecnológica en Europa. En los años noventa llega a Iberoamérica, enfrentando

el reto de las condiciones socioeconómicas, de desarrollo y globalización (Naranjo, 2011, p. 36).

En Colombia, las *spin-off* empiezan a aparecer académica y productivamente con empresas resultantes de centros de investigación de universidades de Medellín y algunas de Bogotá y Barranquilla, como la Universidad de la Sabana y la Universidad del Norte. Todas ellas han realizado valiosos esfuerzos para crear fondos de emprendimiento, reglamentar el tema de propiedad intelectual y registro de patentes, y alinearse con las políticas internacionales orientadas a la creación de *spin-off*.

Jorge Jaramillo, director del programa de gestión tecnológica de la Universidad de Antioquia y coordinador del Comité universidad-empresa-estado, CUUE, reconoce que:

Colombia tiene un atraso importante en el tema de las *spin-off*, debido a que hasta ahora se empiezan a fortalecer las capacidades de investigación en el país. Afortunadamente, la mirada está cambiando, las universidades se están dando cuenta de que las investigaciones no se pueden quedar en el papel, que se debe ir más allá de la publicación y desarrollar estrategias claras para propiciar la creación de empresas basadas en el conocimiento universitario (Colombiana, 2016).

Con lo anterior se quiere evidenciar que los grupos empresariales y universitarios en nuestro país están participando mancomunadamente y permitiendo que se generen nuevas empresas desde el conocimiento de las aulas universitarias. Esto lleva a que los conocimientos que se adquieren en los diferentes ámbitos académicos pasen directamente al mercado laboral.

DIAGNÓSTICO ACTUAL Y RETOS

1. Contextualización

En el contexto internacional, por ejemplo en Reino Unido,

La política científica y tecnológica ha evolucionado desde la visión clásica de la generación de conocimientos en los centros de educación superior hacia una decidida apuesta por la transferencia de tecnología y conocimientos, con instrumentos originales como el University Challenge Seed Fund (UCSF) que han permitido fondos públicos directamente a las universidades para este fin por unos importes que las universidades no hubieran podido financiar de sus propios presupuestos (Mustar y Wright, 2010).

De igual manera, se resalta que muchas de las entidades presentan fallas e inconsistencias en varios de sus procesos tal como lo plantea Rubiralta (2004)

La falta de estructuras de incubación tecnológica adecuadas en entornos universitarios o científicos y la nula transformación de los Servicios Científico - Tecnológicos de soporte a la I + D universitario en verdaderas plataformas tecnológicas dirigidas a los diversos sectores productivos son dos deficiencias estructurales que disminuyen la contribución del sector universitario en el apoyo al sector productivo, principalmente PYMES.

En América Latina no se tienen cifras significativas, se conocen experiencias importantes en Brasil, las cuales han sido referente para las universidades colombianas. En Colombia, el tema ha sido liderado por las universidades de Medellín con el apoyo de algunas empresas privadas, quienes han aunado esfuerzos en estudiar las

iniciativas a nivel internacional, y en evaluar el potencial que tienen estos modelos de negocio en el contexto nacional, en pro de un mayor crecimiento y una mayor sostenibilidad empresarial. En los últimos años, se ha evidenciado la decisión de las universidades de destinar fondos al emprendimiento, liderar proyectos de investigación y establecer vínculos con la empresa privada.

Es por esto que, para promover la creación y conocimiento de esta nueva estrategia empresarial, Colciencias, Ruta N y Tecnova oficializaron un convenio que contempla los aspectos estratégicos, jurídicos y financieros, para la creación de un Plan Nacional para Colombia, que permita potenciar el desarrollo de las *spin-off* en el país. En esta iniciativa participan más de 30 instituciones en 8 regiones del país, tales como: universidades, agremiaciones, oficinas de transferencia tecnológica, fondos de inversión e incubadoras empresariales. El objetivo central es dinamizar las empresas innovadoras surgidas a partir del conocimiento especializado que se genera en las universidades, para darle un valor agregado a la economía del país (Minuto30, 2015).

2. Caracterización de las *spin-off*

Concepto

La Universidad de Huelva, en España, brinda un concepto técnico de las *spin-off*.

Las *spin-off* universitarias son empresas de nueva creación que surgen de la iniciativa de algún miembro de la comunidad universitaria (profesores, personal técnico o administrativo, investigadores y alumnos) partiendo de los trabajos de investigación. Además de esto cuentan con un componente científico-tecnológico y están bajo la tutoría de la institución universitaria (Villarino, 2008).

Podemos decir que las *spin-off* son una propuesta innovadora que permitirá a las entidades educativas reforzar su actividad de investigación, y cumpliendo con temas de responsabilidad social con su comunidad sin quedarse solamente en el ámbito académico.

Características

Las principales características de una *spin-off* son las siguientes:

- Ayudan a transferir el conocimiento y la investigación científica al mundo empresarial.
- Mejoran la comunicación entre las universidades, el mercado y la sociedad.
- Permiten capitalizar la investigación académica, cuyo objetivo es difundir y aprovechar el conocimiento, vinculándolo con el entorno.
- Permiten establecer parámetros y estructuras adecuadas y necesarias para que las universidades diseñen estrategias y actividades propias para su fomento.

Etapas de surgimiento de una *spin-off*

El surgimiento de una *spin-off*, como parte de una organización matriz, es un proceso que va desde una idea y posteriormente termina en una empresa comercial.

- **Etapas de surgimiento de una *spin-off*:** consiste en la búsqueda de ideas y validación de la oportunidad de negocio. El plan de negocio se desarrolla, el capital inicial es negociado y se forma o crea el equipo

emprendedor. Al finalizar la primera etapa, se pasa por un momento coyuntural que es la creación formal de la compañía como lo estipulan Clarysse y Moray (2004).

- **Etapa inicio de la *spin-off*:** en esta fase la compañía realiza sus primeras operaciones como empresa, ingresa al mercado y genera ventas, durante esta etapa se realizan los ajustes necesarios. Finalmente, cuando se obtiene un incremento de capital se da una reorientación de la estrategia de la compañía (Helm y Mauroner, 2007).
- **Etapa post *spin-off*:** en esta última fase la *spin-off* es considerada como madura porque se encuentra establecida en el mercado y se caracteriza por: obtener ingresos, tener evolución técnica del producto, el cambio estructural en la compañía, la profesionalización del equipo de la organización, el crecimiento de la financiación externa y la obtención de ventajas tangibles (Helm y Mauroner, 2007).

La siguiente imagen ilustra este mismo proceso:



Figura. Modelo del proceso de creación de *spin-off* académicas basado en Helm y Mauroner (Clarysse & Moray, 2004; Helm y Mauroner, 2007).

3. Principales retos y limitaciones

Retos

El principal desafío al cual se enfrenta este modelo de negocio está en lograr que todas las universidades del país se interesen en el tema y se creen los mecanismos necesarios para aumentar el número de proyectos y lograr resultados de largo alcance. Algunas empresas se han vinculado en investigaciones que proyectan un impacto comercial, aportando los recursos económicos necesarios para apoyar estos proyectos. Sin embargo, es importante trabajar en varios frentes: generar incentivos para que los investigadores universitarios que hacen parte de estos procesos se conviertan en partícipes accionarios de estas nuevas empresas; desarrollar e implementar reglas claras, principalmente en el tema de propiedad intelectual, y finalmente, iniciar procesos de sensibilización y fortalecimiento de la cultura emprendedora, que el nicho empresarial reconozca las ventajas competitivas que le generaría establecer vínculos y alianzas con una *spin-off*.

Limitaciones

Existen diferentes factores que constituyen barreras y limitaciones al desarrollo de estos proyectos, dentro de los cuales cabe mencionar: la falta de generación de una política de promoción de la cultura del emprendimiento, los promotores de la inversión no cuentan con la suficiente preparación y experiencia, y el hecho de que algunas universidades, a pesar de que apoyan estos modelos de negocio, no cuentan con un músculo financiero que permita el desarrollo de estos proyectos.

Entidades y programas que apoyan la creación de *spin-off*

En Colombia existe una diversidad de instituciones que incentivan y apoyan el desarrollo de estos modelos de negocio. Entre las que se encuentran las oficinas de transferencia tecnológica, quienes apoyan a universidades, centros de investigación y desarrollo tecnológico, así como las empresas de Bogotá Región, que contribuyen en la identificación, evaluación y preparación de sus innovaciones potenciales para transferirlas al mercado, al tiempo que orientan sus esfuerzos a:

promover la formación y adquisición de metodologías que permitan consolidar grupos, oficinas o centros de Transferencia de Tecnología que fomenten la integración, licenciamiento y/o comercialización de Paquetes Tecnológicos, la generación y lanzamiento de nuevos negocios y/o el licenciamiento de desarrollos o tecnologías propias (CONACYT, 2016).

De igual manera, cabe resaltar la participación de los parques científicos, como espacios que reúnen infraestructura, servicios especializados de investigación y desarrollo, personal altamente capacitado y beneficios de diferente naturaleza. Esto con el fin de promover el establecimiento y consolidación de empresas innovadoras y de base tecnológica, transformando así el aparato productivo, humano y urbanístico de las regiones.

Existen tres proyectos de parques científicos, tecnológicos y de innovación en Colombia: el Parque Biopacífico, que se enfoca en la agroindustria; el Parque Guatiguará, gestado en la Universidad Industrial de Santander (UIS), que busca apoyar el desarrollo competitivo regional a partir del fortalecimiento del capital humano, científico y tecnológico, y el Parque Tecnológico de Bogotá, que es una iniciativa orientada a fomentar el desarrollo económico y social de Bogotá Región, a través de la promoción

de la innovación basada en conocimiento científico y tecnológico, para el mejoramiento de la competitividad de sus empresas de los sectores TIC, Biotecnología, Agroindustria, Energía y Salud.

Actualmente, Colciencias promueve la creación o fortalecimiento de oficinas de transferencia de resultados de investigación (OTRIS), formuladas por alianzas entre universidades, centros de investigación, centros de desarrollo tecnológico y empresas. El objetivo de estas oficinas es propiciar la transferencia de conocimiento y tecnología desde las universidades y centros de investigación hacia la sociedad. Las oficinas que se apoyan actualmente son las de la Corporación Connect Bogotá Región, la Universidad Distrital en Bogotá, la Corporación Tecnova UEE en Medellín, CienTech en Barranquilla y las Cámaras de Comercio de algunas ciudades (Escandón, 2011).

RETOS Y DESAFÍOS DE LAS PYMES

La Encuesta de desempeño empresarial ACOPI 2017 presenta algunos datos importantes de la percepción de los empresarios sobre el comportamiento de las mipymes durante el 1er. trimestre de 2017; a continuación, se enuncian algunos de los ítems más relevantes. Del total de empresas encuestadas, el 44% desarrolla sus actividades dentro del sector servicios, el 33% en el manufacturero y el 23% en el comercial. De estas empresas, el 38% son microempresas, el 33% pequeñas y el 29% medianas. En relación al ítem de inversión, el 44% de las mipymes realizó algún tipo de inversión durante el periodo de estudio; el 29% invirtió en mejoras de la infraestructura existente, el 40% en adquisición de nueva maquinaria y equipos, el 17% en construcción de nueva infraestructura, el 9% accedió a nuevas tecnologías y otro 6% abrió nuevas sucursales.

Igualmente, el estudio de ACOPI 2017 resalta que el 31% de las mipymes destinaron algún recurso a la gestión de actividades innovadoras, orientando estos recursos hacia nuevos productos en un 42%, procesos en un 35%, 8% en mercadeo, 12% en servicios y 4% en la estructura organizacional.

El estudio concluye que las ventas de las mipymes hacia otros países siguen siendo reducidas, sólo el 12% expresó haber exportado en el primer trimestre de 2017. En materia de financiamiento, el uso del sector financiero se ve limitado por la poca información que se tiene acerca de los servicios que se ofertan, el acceso a estos servicios se percibe como complejo y se desconoce cómo funciona el sistema de garantías para respaldar los créditos.

Por otro lado, no se debe desconocer la importancia que han representado las mipymes desde sus inicios y a lo largo de la historia, contribuyendo de alguna manera a la estabilidad económica y financiera de las familias y los mercados locales, la relevancia que toman con respecto al porcentaje que aportan al PIB, el fomento al trabajo para las mujeres, la reducción de la pobreza y la descentralización de los mercados, entre otros aspectos.

Sin embargo, las microempresas y aun las pequeñas empresas, primordialmente, sufren algunas deficiencias, que proceden de diferentes fuentes. Desde el punto de vista del capital estas deficiencias son:

- Insuficiencia de capital de trabajo.
- Realización de inversiones necesarias.
- Fuerza de trabajo aportada por los propietarios.

Desde el punto de vista del trabajo, sus deficiencias son:

- La fuerza de trabajo es su principal recurso.
- Gran movilidad en la mano de obra originada en la inestabilidad y flexibilidad laboral.
- Escasa división del trabajo.

Desde el marco legal, se dice que encuentran desorientación de:

- Normas tributarias.
- Normas laborales.
- Normas de seguridad social.
- Organización gremial.

Por estas razones, el gobierno nacional inició una fuerte política de apoyo a las microempresas con tres grandes estrategias: la primera, orientada hacia el apalancamiento financiero a estas compañías garantizando disponibilidad y acceso ágil y oportuno a la bancarización y toma de créditos.

La segunda es la capacitación y promoción del desarrollo de las microempresas que incluyen formación empresarial, técnica y sobre todo la subcontratación. La tercera es la integración, que ha llevado a la creación de cooperativas y la conformación de asociaciones.

La globalización ha hecho necesario que todas las empresas sin tamaño alguno contemplen la internacionalización dentro de sus actividades. Gracias a esta iniciativa nacen las Born Global o empresas de rápida internacionalización, que asumen riesgos y orientan sus esfuerzos

a fortalecer las relaciones a nivel internacional, para así cerrar las brechas con las grandes empresas e irse posicionando en los grandes mercados. Esto busca una distribución eficiente de sus recursos escasos, a través de la creación de valor, como forma de asegurar su sostenibilidad dentro del mercado (Hanna y Walsh, 2008; Holmlund, Koch y vanyushyn, 2007).

En el caso específico de Colombia, se iniciaron programas de promoción de exportaciones y de emprendimiento para fomentar la exportación sin importar el tamaño de la Compañía. En la investigación *Determinantes de los resultados internacionales de las Pymes de reciente creación en Colombia* (Escandon, 2011), se plantean tres factores que permiten a las compañías obtener resultados internacionales. Desde la orientación empresarial del directivo, las características del entorno y los procesos de innovación. Desde la perspectiva de la orientación empresarial del directivo, se tendrá en cuenta la experiencia empresarial que tenga la persona o profesional, su conocimiento, actitud y análisis del riesgo y lo más importante, la proyección y visión que se tenga de a dónde se quiere llegar. Es por esto, que, si no se tiene el conocimiento suficiente, estas empresas deben buscar, conocer y recibir asesoría de programas de emprendimiento que ayudaran a la estructuración de la internacionalización de empresas pequeñas y medianas.

Sobre las características del entorno, la empresa deberá diseñar estrategias para minimizar los impactos de los cambios que se generan como producto de las dinámicas e interacciones con los *stakeholders*, realizar los estudios que permitan el análisis de la competencia, el constante seguimiento y evaluación de los procesos internos y de aprendizaje de la firma, y estar siempre orientados hacia la creación de valor y emprendimiento empresarial.

Claramente, todo el proceso deberá estar acompañado fundamentalmente de innovación, que es el sello diferenciador de la compañía y lo que se va a ofrecer al mercado, así como de las estrategias de *marketing* actuales, el uso de redes sociales, las plataformas digitales, entre otras, con el fin de expandir el nicho de mercado, darse a conocer, generando valor agregado a su empresa y aportando al crecimiento de la economía del país.

CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES

En resumen, las *spin-off* académicas son importantes porque son un medio significativo de transferencia de tecnología del mundo académico al empresarial (Helm y Mauroner, 2011). Son empresas de base tecnológica con una característica clave de la economía moderna del conocimiento, que contribuyen al desarrollo de clústeres regionales de alta tecnología, a la transformación de las inversiones en ciencia básica en crecimiento económico, generan empleo, fortalecimiento de la economía local y ventajas competitivas. La literatura evidencia varios puntos de discusión sobre las *spin-off* universitarias como el manejo de la propiedad intelectual (Lawton y Ho, 2006), formas de transferencia de tecnología de la universidad a la industria (Niosi, 2006), crecimiento en direcciones dispersas (Gilsing, Van Burg, y Romme, 2010) y problemas en el análisis de desempeño de una *spin-off* académica o universitaria.

Finalmente, el resultado de estos trabajos favorece la interacción y mejores relaciones entre universidad, empresa y gobiernos, lo cual facilita el proceso de transferencia de tecnología generada en los grupos de investigación de las universidades, sin embargo, aunque dicho proceso de implementación y creación de este modelo de negocio esté más presente en la comunidad universitaria, quedan

lagunas y ciertas carencias en este proceso. Algunos de los aspectos a mejorar en las universidades son: infraestructura de apoyo, tutoría constante, instrumentos de financiación de capital de riesgo y normativa para la regulación y fomento de este tipo de proyectos en el sector público y privado (Villarino, 2008).

Es necesario que la política pública busque la forma de promover la construcción o fortalecimiento de la innovación y orientar los esfuerzos hacia la creación de empresas con potencial exportador.

Como parte de la proyección de resultados esperados, se espera que sea viable la generación de alianzas y vínculos a nivel externo, a través de la asesoría y apoyo mediante el portafolio de servicios que ofrece la *spin-off* académica. Además, se busca lograr eficiencia y optimización en los procesos organizacionales que coadyuven hacia la innovación social y la búsqueda del éxito empresarial en contextos cambiantes y globalizados.

BIBLIOGRAFÍA

- Bigliardi, B.; Galati, F. y Verbano, Ch. (2013). Evaluating Performance of University Spin-Off Companies: Lessons from Italy. *Journal of Technology Management & Innovation*, 8(2), 178-188. Recuperado de: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-27242013000200015&script=sci_arttext
- Colombiana, E. O. (2016). Recuperado de: http://www.universidad.edu.co/index.php?option=com_content&view=article&id=997:un-diagnostico-al-spin-off-en-colombia-o-empresas-con-alto-componente-investigativo&catid=16:noticias&Itemid=198

- Escandón, D. (2011). Determinantes de los resultados internacionales de las Pymes de reciente creación en Colombia, 2011. *Innovar*, 23(49). pp. 17-29. Recuperado de: <https://revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/40499/42340>
- Granata, J.; Lasch, F.; Le Roy, F. y Dana, L.-P. (2017). How do micro-firms manage competition? A study of the wine sector in France. Recuperado de: <http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0266242617740412>
- Helm.R. y Mauroner, O. (2007). Success of Research-based *spin-offs*. State- of- the- art and Guidelines for Further Research. *Review of Managerial Science*, 1, 237-270
- Lawton, H. y Ho, K. (2006). Measuring the Performance of Oxford University, Oxford Brookes University and the Government Laboratories' spin-off Companies. Recuperado de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0048733306001570>
- Minuto30. (25 de septiembre de 2015). Colombia tendrá un Plan Nacional para la creación de Spin Off. *Minuto30*. Recuperado de: <http://www.minuto30.com/plan-nacional-para-creacion-spin-offs/390551/>
- Naranjo, G. (2011). Spin-off académica en Colombia: estrategias para su desarrollo. *Multiciencias*, 11(1), pp. 35-43.
- Rubiralta, M. (2004). Transferencia a las empresas de la investigación universitaria. Descripción de modelos europeos. Madrid: Fundación Cotec para la Innovación Tecnológica. Recuperado de: <http://>

informecotec.es/media/29_Transf_Empr_Invest_ Univ.pdf

Villarino, R. F. (2008). *Universidad de Huelva*.
Recuperado de: <http://www.uhu.es/consejo.social/pdf/documentos/creacion.pdf>

RECURSOS FOTOGRÁFICOS

Artículo 1 (pp. 6-7): energepic.com @energepic-com-27411 (Pexels)

<https://www.pexels.com/photo/blue-and-yellow-graph-on-stock-market-monitor-159888/>

Artículo 2 (pp. 30-31): USA-Reiseblogger (Pixabay)

<https://pixabay.com/en/colombia-coffee-zone-mountains-2429461/>

Artículo 3 (pp. 56-57): katemangostar (Freepik)

https://www.freepik.es/foto-gratis/primer-plano-mujer-calculando-o-pagando-facturas_3077824.htm

Artículo 4 (pp. 82-83): Nathan Dumlao @nate_dumlao (Unsplash)

<https://unsplash.com/photos/xPHmmVKS8lM>

Artículo 5 (pp. 108-109): Lukas @goumbik (Pexels)

<https://www.pexels.com/photo/analytics-blur-close-up-commerce-590020/>