



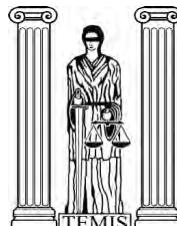


**VISIONES DE LA CONTABILIDAD  
EN EL SIGLO XXI**



MARTHA ROCÍO GODOY RODRÍGUEZ  
NUBIA MIREYA SANDOVAL SÁNCHEZ  
JOSÉ OBDULIO CURVELO HASSÁN  
LUIS YESID PÉREZ MENESES  
CAROL ALEJANDRA BOLÍVAR SILVA  
MAURICIO GARCÍA GARZÓN  
PEDRO ELÍAS GALINDO LEÓN

## **VISIONES DE LA CONTABILIDAD EN EL SIGLO XXI**



Bogotá - Colombia  
2012

Queda prohibida la reproducción por cualquier medio físico o digital de toda o una parte de esta obra sin permiso expreso de Corporación Universitaria Republicana.

Publicación sometida a pares académicos (*Peer Review Double Blinded*).

Esta publicación está bajo la licencia Creative Commons

Reconocimiento - NoComercial - SinObraDerivada 4.0 International



ISBN 978-958-5447-16-5

© Fondo de Publicaciones Corporación Universitaria Republicana, 2017.

© José Obdulio Curvelo Hassán, Pedro Elías Galindo León,  
Nubia Mireya Sandoval Sánchez, Martha Rocío Godoy Rodríguez,  
Carol Alejandra Bolívar Silva, Mauricio García Garzón, 2017.

Diagramación y corrección: Editorial TEMIS S.A.

Calle 17, núm. 68D-46, Bogotá.

[www.editorialtemis.com](http://www.editorialtemis.com)

correo elec. [editorial@editorialtemis.com](mailto:editorial@editorialtemis.com)

Diseños y gráficos originales de Editorial TEMIS S.A.

Hecho el depósito que exige la ley.

# ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
Prólogo .....	XI

## CAPÍTULO PRIMERO

### CONEXOS EPISTEMOLÓGICOS DEL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA REVISORÍA FISCAL

JOSÉ OBDULIO CURVELO HASSÁN

1. Introducción .....	1
2. Apuntes sobre los referentes epistemológicos de la regulación que ha configurado la tradición en el ejercicio de la revisoría fiscal .....	2
3. Notas acerca del origen de la revisoría fiscal como institución de control en Colombia .....	4
4. Tendencias en los referentes epistemológicos de la regulación para la revisoría fiscal .....	7
5. Bibliografía .....	9

## CAPÍTULO SEGUNDO

### LA PROYECCIÓN SOCIAL, UNA EXPRESIÓN DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LA FORMACIÓN UNIVERSITARIA. UN ANÁLISIS EMPÍRICO EN EL PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA DE LA CORPORACIÓN UNIVERSITARIA REPUBLICANA

CAROL ALEJANDRA BOLÍVAR SILVA

1. La proyección social y extensión, una razón de ser de la universidad. Revisión literaria .....	11
2. Anotaciones sobre la proyección social en la Facultad de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Republicana .....	13
3. Conclusiones a título de reflexiones finales .....	14
4. Bibliografía .....	17

### CAPÍTULO TERCERO

#### POSIBLES IMPACTOS DE LOS IFRS EN COLOMBIA. UNA EXPLORACIÓN DE CASO EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA MEDIANTE LA APLICACIÓN DE IAS 16

MARTHA ROCÍO GODOY RODRÍGUEZ

PÁG.

1. Introducción .....	19
2. Presentación general del manejo de la propiedad, planta y equipo según normas contables colombianas.....	20
A) Valor en libros a 31 de diciembre de 2009.....	23
B) Presentación detallada de la propiedad, planta y equipo .....	24
3. Alcance de la IAS 16 en la propiedad, planta y equipo .....	28
4. Aspectos fundamentales en la aplicación de IAS 16 .....	40
5. Conclusiones .....	45
6. Bibliografía .....	47

### CAPÍTULO CUARTO

#### DESARROLLO DE UN MODELO DE COMPETENCIAS LABORALES PARA EL CONTADOR PÚBLICO EN EL ÁREA ECONÓMICA PARA EL ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

MAURICIO GARCÍA GARZÓN

1. Introducción .....	49
2. El modelo .....	50
A) Aspectos generales.....	50
B) Fases.....	52
3. Aseguramiento de la información.....	58
4. Conclusiones .....	61
5. Bibliografía .....	62

### CAPÍTULO QUINTO

#### LA DIDÁCTICA EN LAS CIENCIAS ECONÓMICAS. REFLEXIONES DESDE LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

NUBIA MIREYA SANDOVAL SÁNCHEZ

1. Antecedentes .....	65
-----------------------	----

PÁG.

2. Realidades de la enseñanza en la economía.....	67
3. Una propuesta pedagógica: construcciones desde mi quehacer docente	69
4. Conclusiones y reflexiones finales .....	71
5. Bibliografía .....	72

## CAPÍTULO SEXTO

EL PRESUPUESTO PÚBLICO COMO HERRAMIENTA  
DE CONTROL CIUDADANO

PEDRO ELÍAS GALINDO LEÓN

1. La democracia con participación ciudadana .....	73
2. El principio constitucional .....	74
3. Los mecanismos legales de participación y control ciudadano .....	75
4. El contador público ante la participación democrática .....	76
5. La función pública de la Contaduría .....	78
6. El presupuesto .....	80
7. Los presupuestos participativos.....	81
8. Experiencias del presupuesto participativo.....	82
9. Instancias de aprobación del presupuesto .....	88
10. Conclusión: las tareas de la Contaduría Pública para los presupuestos participativos.....	89
11. Bibliografía .....	91



## PRÓLOGO

Hablar de investigación en contabilidad es hoy casi un imperativo; no así, hace unas décadas, cuando esta disciplina era considerada meramente un oficio y quienes la practicaban seres poco menos que humanos, reservados a estar aislados de la realidad; e incluso, dentro de las empresas se les reservaba espacios apartados, con el propósito de evitar que se distrajeran o que interactuaran con otros funcionarios de la compañía, pues, de darse tales situaciones, podría llegarse a descalabros financieros o problemas relacionados con el control y la gestión de la entidad. Hoy día, esta descripción podría sonar casi que disonante, e incluso, algún ingenuo lector podría escandalizarse ante tales hechos, máxime cuando se ha afirmado que dicho paradigma reinó hasta épocas recientes de nuestra humanidad; sea lo que fuere, era nuestra realidad, realidad que en el presente aún no supera algunas sombras de ese pasado.

Cuando recibí los artículos que conforman este libro denominado *Visiones de la contabilidad en el siglo xxi*, valoré significativamente la vinculación de investigadores externos, de manera muy especial de profesionales vinculados a las ciencias económicas y empresariales, de investigadores inscritos en Colciencias, que hoy día son capaces de hacer nuevas lecturas a la contabilidad como disciplina científica, creería que allí ya hay un avance significativo. También fue interesante encontrar un equipo interdisciplinario de la Facultad de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Republicana, que ha visto en el diálogo de saberes un campo de posibilidad para el desarrollo del conocimiento contable y de la profesión de la Contaduría Pública.

La primera lectura que realicé fue la del artículo de JOSÉ OBDULIO CURVELO HASSÁN, quien explica los antecedentes filosóficos del ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia. Llama la atención cómo el profesor posiciona el discurso alrededor de este campo del desempeño profesional, no desde lo legal, sino desde el ámbito más amplio de lo social y de lo cultural. Desde el horizonte, donde se traza la producción del profesor en referencia, cualquier lector ya tiene la certeza que esta publicación cuenta con una mirada holística que favorece una apertura hacia el cambio y a las ingentes transformaciones del entorno.

Por su parte, las publicaciones de PEDRO GALINDO y MAURICIO GARCÍA, quienes hacen una lectura desde otros campos del saber, valor significativo del Grupo de Investigación Analítico, Contable y Económico (GACE), en el cual se han desarrollado las investigaciones que nos ofrecen como resultado este libro, dan a conocer cómo la contabilidad y la formación del contador público están sopesadas hoy

más que nunca en construcciones abiertas que han mejorado no solo el saber disciplinar y el ejercicio profesional, sino que también han repercutido en el grueso de la sociedad mejorando las condiciones de la existencia. En directa relación se articula el capítulo de CAROL BOLÍVAR SILVA, quien trata de justificar la pertinencia de la proyección social, para lo cual acude con argucia, a una justificación que encuentra suelo en las actuales estructuras socioeconómicas, políticas e ideológicas.

Finalmente, nos centramos en los investigadores externos, invitados por el GACE, quienes vienen a justificar lo que muchos descuidan y es posicionar el trabajo en red, el construir con otros. Es otro valor significativo de esta producción intelectual, dado que han comprobado que la idea no es la rivalidad, o el reconocimiento sobre la invisibilización del otro, sino mirar que estamos en estado de mutua constitución, que el conocimiento se adscribe a los sistemas abiertos y no cerrados y, de manera muy especial, la posibilidad de diálogos que permitan tener visiones más amplias sobre la construcción del conocimiento y el desarrollo social y humano.

NUBIA MIREYA SANDOVAL es la primera investigadora invitada, integrante del Grupo de Investigación DELTA-C2, economista de profesión, con estudios internacionales en maestría en Educación e Investigación, y dada su trayectoria durante décadas como docente en programas de Contaduría Pública, presenta su artículo científico denominado “La didáctica en las ciencias económicas. Reflexiones desde la formación del contador público”, adscrito a su proyecto de investigación, “La importancia de las competencias comunicativas en el análisis de conceptos económicos. Caso del punto de equilibrio del mercado, modelado a partir de sistemas de ecuaciones lineales”. Cuando realicé la lectura de él, encontré un documento vanguardista, en la medida que deja claramente sentado que solo por vía de la educación son posibles las ideas abiertas, la racionalidad, el saber y el conocimiento de los sistemas sociales. Su propuesta reta a quienes estamos vinculados a la formación de los contadores públicos; por tanto, la invitación de NUBIA MIREYA, es que toda propuesta educativa debe estar articulada a los sistemas culturales y que dichos eventos deben reconocerse como retos conexos a los entornos del futuro profesional.

MARTHA Rocío GODOY es la segunda investigadora invitada, administradora de empresas y líder del Grupo de Investigación, inscrita en Colciencias (GICP). Ella, junto con un grupo de estudiantes investigadores, se aventura a escribir sobre el “Impacto de la convergencia en NIC/NIIF en Colombia. Una exploración de caso en una empresa comercializadora mediante la aplicación de IAS 16”. MARTHA Rocío y su equipo de trabajo parten por construir un primer escenario: que desde lo sociológico cada vez más se justifica en contabilidad la armonización con los sistemas internacionales de información financiera; luego explica que el contexto colombiano no puede ser ajeno a ello y antes, por el contrario, la apuesta debe lograr un conocimiento, comprensión e interpretación de estos. Otro campo de justificación que ella presenta —con su equipo de estudiantes vinculados a la investigación—, consiste en que ellos han sido una respuesta a los graves problemas

morales y políticos con relación a los negocios y la movilidad de los capitales. MARTHA Rocío genera un producto de gran valor científico al conocimiento contable actual, en la medida que a través de la exploración de un caso intenta dar cuenta del posible impacto de la adopción de estándares internacionales de información financiera en una empresa comercializadora.

Finalmente, no quiero cerrar estas líneas sin hacer un reconocimiento a la Facultad de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Republicana, en cabeza de MARÍA CECILIA GALINDO, quien desde hace más de una década ejerce exitosamente dicho liderazgo; ojalá esta apuesta de MARÍA CECILIA, al promover el trabajo en red y generar desarrollo del conocimiento contable, sea una apuesta de muchas más instituciones y programas de Contaduría Pública. Dicho reconocimiento y saludo fraternal lo hago extensivo a sus investigadores e investigadoras, quienes han dado cuenta con esta publicación que su interés científico por el desarrollo del conocimiento contable no son solo decires sino construcciones. La tarea apenas inicia con este libro de gran trascendencia en la investigación contable.

LUIS YESID PÉREZ MENESES

Vicepresidente

Asociación Colombiana de Facultades  
de Contaduría Pública (Asfacop)



# CAPÍTULO PRIMERO

## CONEXOS EPISTEMOLÓGICOS DEL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA REVISORÍA FISCAL\*

JOSÉ OBDULIO CURVELO HASSÁN\*\*

### 1. INTRODUCCIÓN

Hablar de referentes epistemológicos en la regulación de la revisoría fiscal sencillamente podría juzgarse de algo imposible, una aberración, por qué no, un error de transcripción o hasta una incongruencia. Estas apreciaciones parecen vitales si la lectura se hace desde un ángulo sesgado y no en perspectiva; en gran medida la regulación lleva en sus entrañas procesos, conscientes o inconscientes, fundamentos filosóficos, psicológicos, históricos y hasta socioculturales. Así, hablar de la fundamentación epistemológica no es en sí mismo una novedad, solo que requiere decir que por el mismo se entiende la idea que una institución tiene sobre cierto ser o quehacer; por ello es sensible, puesto que es una concepción que la generalizará en un contexto e influirá la coherencia y racionalidad de un ejercicio profesional para el caso que nos ocupa.

En este orden de ideas y leído desde perspectiva, puede afirmarse que los fundamentos epistemológicos de la regulación en la revisoría fiscal dependen directamente de procesos culturales configurados por el ambiente particular; por tanto, se relaciona con las necesidades y recursos de ese mismo ambiente, en especial en servicio para quién y para qué se

\* Este artículo es resultado del proyecto de investigación: “La responsabilidad social como herramienta de control y de gestión en las organizaciones”, y este se considera dentro de la fase final del proyecto antes enunciado. Actúa como evaluadora externa, cumpliendo así los protocolos de la investigación, Irma Yolanda Ramos Moreno, contadora pública, magíster en educación de la Pontificia Universidad Javeriana, doctorado en intervención psicopedagógica de la Universidad del País Vasco, España.

\*\* Contador Público. Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión de la Universidad Cooperativa de Colombia. Candidato a magíster en Filosofía Latinoamericano de la Universidad Santo Tomás. Actualmente Líder del Grupo de Investigación Analítico, Contable y Económico (GACE) inscrito y categorizado en Colciencias.

pensó. Ahora, no se trata de cualquier noción de cultura, sino a aquella que “alude al cuerpo de tradiciones sociales adquiridas..., se refieren al estilo de vida total, socialmente adquirido, de un grupo de personas, que incluye los modos pautados y recurrentes de pensar, sentir y actuar”<sup>1</sup>.

En vista de lo anterior, se afirma que este artículo parte de la siguiente premisa: los referentes epistemológicos de la regulación de la revisoría fiscal son culturales, adscritos a dinámicas sociales con relación al pensar, al sentir y al actuar. Por tanto, es susceptible de reflexionar y de dar cuenta si ella posibilita discernir los valores y efectuar lecturas y relecturas; por consiguiente, debe favorecer la toma de conciencia del profesional que ejerce esta área del campo profesional del contador público, por lo que es importante preguntarnos: ¿cuáles han sido los referentes epistemológicos de la regulación en la revisoría fiscal que la legitiman como práctica social institucionalizada?

Este artículo se desarrolla en tres partes: en la primera estudiaremos cómo la educación ha sido el canal más valido para la construcción de los referentes epistemológicos de la revisoría fiscal, por lo que es pertinente partir por precisar qué es epistemología, para entender así la evolución del concepto en el caso particular que nos ocupa y cómo la regulación tomó para él una naturaleza propia. La segunda parte presenta algunas notas sobre el origen de la revisoría fiscal en Colombia, para lo cual nos apoyaremos en una ponencia que he presentado: “La responsabilidad social del revisor fiscal en los procesos de sustentabilidad de las organizaciones”. Finalmente, se presentan unos aspectos importantes para ser pensados y unas conclusiones.

## **2. APUNTES SOBRE LOS REFERENTES EPISTEMOLÓGICOS DE LA REGULACIÓN QUE HA CONFIGURADO LA TRADICIÓN EN EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL**

Primero intentaremos precisar que la epistemología con relación a la regulación no hace referencia a la reflexión filosófica de la ciencia. Pero sí a las características de la modernidad, en el aspecto antropocéntrico (el individuo es el centro de todo), la noción de proceso, la vigencia de la técnica y de manera más específica, un estructuralismo configurado por la noción de la política y de la economía. En gran medida, aquí es donde se centran los referentes epistemológicos para la regulación del control.

<sup>1</sup> M. HARRIS. *Introducción a la antropología general*, Madrid, Alianza Editorial, pág. 123, 1982.

En el siglo xvii se consolida la propuesta de la modernidad. Se trata del paso de la oscuridad a la luz. De la aparición del contractualismo, el cual presupuso que todos somos iguales, condición requerida para poder firmar el contrato. Esta condición de igualdad implicaba que todos eran razonables y desde allí establecían sus relaciones con los demás. Lo anterior toma mayor fuerza dada la consolidación de la burguesía como clase dominante que poseía una estructura social, económica y política propia, que favoreció la construcción de una sola unidad mediante el Estado que arremete desplazando la nobleza parásita. Así, y posterior a 1780, la humanidad da el último adiós al feudalismo y se instaura el poder de la burguesía y el capitalismo como sistema económico.

Con la instauración del capitalismo, los países que tenían el poderío en el nuevo sistema, sabían que debían atesorar la mayor cantidad de bienes, pues era donde se generaría el capital; lo cual dinamiza los procesos de invasión a pueblos que poseían los bienes objeto de comercialización. Caso emblemático Inglaterra, que en el siglo xvi inicia una arremetida hacia América Latina, en aras de adquirir la mayor cantidad de oro y así garantizar la acumulación requerida para alcanzar la hegemonía dentro del sistema capitalista.

Estas dinámicas económicas encuentran legitimidad en la estructura del aparato estatal, el cual se ha configurado bajo la lógica del sistema capitalista y el poder ejercido por la clase burguesa. Es HOBBS quien da el mayor aporte a la consolidación de este proyecto al retomar a DESCARTES, quien ve la naturaleza como una máquina, un reloj. Desde allí se plantea que la naturaleza está conformada por una multiplicidad de individualidades que solo pueden ser engranadas en el Estado, propuesta que toma mayor fuerza tras el descubrimiento del sistema circulatorio, por lo cual se justificaba que el Estado llegara hasta disponer de la vida y usar de la ideología como mecanismo de opresión.

Esta nueva noción encuentra, hacia la primera década de 1800, un nuevo matiz, en tanto se pensaba que la sociedad es libre, libertad que se ve materializada en los poderes del Estado. Este planteamiento hegeliano fue cuestionado fuertemente frente a las atrocidades cometidas en América Latina, ante lo cual, HEGEL, apoyado en la fenomenología del espíritu, plantea que esos hechos son razonables; pues la razón es algo divino y tal divinidad está en la historia y la historia la hacemos los hombres. Por tanto, se justifica la opresión y la exclusión como nuevas formas de poder.

En estos planteamientos, y pese a sus ecos en contra, consideramos que se ha configurado una epistemología de la regulación para el ejercicio

de la revisoría fiscal, la cual ha tenido dos grandes campos de aplicación complementarios, a saber: la educación como una forma institucional de instrucción y de acceso a la cultura, y la emisión de normas pensadas desde lo biológico por los cuerpos parlamentarios y la regulación de agraciaciones construidas por la clase burguesa, las cuales tratan de mantener vigente el poder hegemónico ejercido por ella.

### **3. NOTAS ACERCA DEL ORIGEN DE LA REVISORÍA FISCAL COMO INSTITUCIÓN DE CONTROL EN COLOMBIA<sup>2</sup>**

La marcada concepción del control operante en Colombia hace que la revisoría fiscal se circunscriba al campo jurídico/normativo<sup>3</sup>, es decir, su existencia está dada en función de la vida jurídica. Sin embargo, y dado que el artículo se adscribe a los procesos de sustentabilidad de las organizaciones, se ve la pertinencia de traspasar el umbral de este escenario en procura de viabilizar el análisis de algunos factores que también incidieron, de manera relevante, en esta institución de control. Las variables focalizadas son aquellas que favorecen una visión más holista de la revisoría fiscal. Se identifican como variables dinamizadoras algunas circunstancias históricas, políticas y sociales<sup>4</sup>.

El ámbito internacional se toma como variable dinamizadora para el análisis, en tanto que permite hacer una reconstrucción histórica con relación a los diferentes contextos que configuraron la revisoría fiscal en Colombia. Quizá el referente más importante es la primera guerra mundial, donde Londres inicia una pronunciada pérdida de su poder como *centro único del comercio y las finanzas internacionales*.

“... En la reorganización del orden económico mundial, se manifestó la preponderancia de los Estados Unidos dentro del concierto de las economías capitalistas; en Latinoamérica, aquel fenómeno supuso la creciente penetración de capital, empresas, personal y manufacturas norteamericanas. En el caso de Colombia, tales empresas comenzaron sus

<sup>2</sup> [http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos\\_contaduria/III\\_revisoria\\_fiscal/ponencia\\_jose\\_curvelo\\_fernando\\_clavijo\\_u\\_cooperativa.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos_contaduria/III_revisoria_fiscal/ponencia_jose_curvelo_fernando_clavijo_u_cooperativa.pdf)

<sup>3</sup> Al respecto JORGE TUA PEREDA cita a GOXENS (*Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas*, t. I, Madrid, Edit. Giner, pág. 22, 1970): “... La doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas”.

<sup>4</sup> Esta delimitación no desconoce otras concepciones, que también podrían haberse incluido no obstante para facilitar el análisis se ha considerado centrar los planteamientos en estas tres (3) variables.

actividades con franco irrespeto a las leyes vigentes; de allí se desprendió, a partir de 1920, una actitud de solidaridad hacia las luchas de los trabajadores vinculados a estas contra el gran capital y surgió una generación de políticos e intelectuales que, influenciados por la revolución rusa de 1917, llegaron a pronunciarse y a actuar en contra de los atropellos de los capitalistas extranjeros. Un claro ejemplo de la operancia de estas empresas foráneas a su libre albedrío en el territorio nacional, lo constituyó la llamada «masacre de las bananeras», que motivó agudos debates en las corporaciones legislativas, lideradas por JORGE ELIÉCER GAITÁN, debido a la laxitud en la aplicación de las leyes colombianas”<sup>5</sup>.

De estos planteamientos se puede afirmar que, con la instauración del mundo finito, el pensamiento liberal privilegia el capitalismo industrial. Se resalta la incorporación del concepto del *sujeto responsable* de donde nace una libertad, que solo es posible en el fuero interior, lo que al ser asumido por el sistema económico se considera como la preponderancia del bien privado e individual. Los bienes ya no son de corte colectivo, son una expresión de libertad absoluta, donde también lo absoluto de esa libertad se evidencia en la industria y el comercio.

Pero ¿qué significa la liberación económica de la industria? Se puede responder afirmando que *la justicia económica solo puede ser conseguida por hombres y mujeres libres a través de la libre empresa*. Tal afirmación constituye un reemplazo del Estado intervencionista por una regulación basada en la ganancia y la acumulación de capitales. Sus máximas virtudes son de corte individual y empresarial “hacia los principios de solidaridad, equidad y responsabilidad; y desde la prioridad total del interés particular sobre el interés colectivo, hacia la prevalencia del interés general”<sup>6</sup>.

En el escenario nacional se encuentran unos elementos de análisis, si bien complementarios a los anteriores, con otras variables adicionales. En el campo político se produce la reforma constitucional de 1936, con un corte neosocialista francés referenciado a la *filosofía del Estado*; claro está, con algunos elementos diferenciadores de la propuesta genérica del modelo. Estos hechos constituyen cambios en las formas de comprender los derechos de los asentamientos humanos (especialmente los económi-

<sup>5</sup> FREDDY GONZÁLEZ CASTILLO, ANGÉLICA FERRER DE LA HOZ y JOSÉ CURVELO HASSÁN. *Reflexiones sobre el origen remoto de la revisoría fiscal*, especialización en Revisoría Fiscal, Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

cos, sociales y culturales), en el campo político, en la sociedad civil y en las garantías sociales<sup>7</sup>.

La organización sociopolítica sienta las bases para que el Estado tome un viraje intervencionista. Su función es la de regular la economía, lo que lleva al país a un régimen económico natural. Este hecho favorece la incorporación del capital extranjero en el ámbito de la geografía nacional. La economía de mercado es la del modelo anglosajón. El desarrollo de operaciones mercantiles es una respuesta a los sectores productivos sensibles que llevan a las pequeñas unidades productivas de corte medieval a una reorientación ideológica y estructural, con herramientas más eficaces que dan respuestas a la regulación de la actividad económica. En consecuencia, la acumulación de las riquezas pasa a ser la noción de desarrollo constituida para el país.

De acuerdo con estos hechos y acontecimientos, con relación a espacio y tiempo, podemos plantear lo siguiente<sup>8</sup>:

1. La revisoría fiscal corresponde a un modelo específico de la teoría del Estado intervencionista que en Latinoamérica experimentaba un período de transición, desde la doctrina que privilegiaba la iniciativa privada y el afán de lucro como motores del desarrollo. Las garantías a los niveles de bienestar general se proyectan alcanzar en tanto se logra una reivindicación de las facultades estatales, como palancas decisivas en todas las instancias de la vida ciudadana y no solo en lo económico.

2. La penetración de empresas, inversiones y mercaderías extranjeras, sumado al desconocimiento de las leyes colombianas por el personal e instituciones foráneas, cuyos excesos llegaron incluso a provocar cuantiosas pérdidas de vidas humanas, despertó en algunos sectores un sentimiento nacionalista, generándose un movimiento de opinión que finalmente desembocó en la configuración de una figura autóctona de control, amparada en razones de soberanía y dignidad nacional. Por eso se dice que la revisoría fiscal es una institución típicamente colombiana.

3. El gran auge de la actividad comercial propiciado por la participación de capital extranjero —que ya comentamos cómo operaba en el

<sup>7</sup> Estos hechos abren la posibilidad de incorporar a la educación laica junto a este cambio; y frente al desmonte del poder de la Iglesia, se reorienta la propiedad, la atención de las necesidades básicas por parte del Estado, la libre asociación (huelga para ese entonces) y, en general, todos aquellos aspectos relacionados con los deberes sociales del Estado y de los particulares.

<sup>8</sup> Tomado de FREDDY GONZÁLEZ CASTILLO, ANGÉLICA FERRER DE LA HOZ y JOSÉ CURVELO HASSÁN, *op. cit.*

país sin ningún tipo de control—, señalaba el imperativo de establecer mecanismos de fiscalización propios por parte de una nación presionada, en lo externo, por la influencia de las doctrinas socialistas de la época. En lo interno se destaca una pésima situación económica, la cual había sido agravada por las consecuencias de las confrontaciones armadas sucedidas recientemente, como la “guerra de los mil días”. Debido a sus “nuevas” responsabilidades sociales, el Estado necesitaba obtener recursos para financiar su desarrollo, debiendo fortalecer controles en lo relativo a la actividad económica privada.

4. La revisoría fiscal, prohijada como se ha visto en los tiempos del apogeo del Estado interventor, corresponde a una escuela específica de control, concretamente a la escuela latina, que se sintetiza en una actividad de control protectora simultánea de los intereses generales y los de los propietarios del capital, pero con objetivos de interés público. Esta escuela está firmemente ligada a la tradición jurídica de algunas regiones de Europa, sin referirnos específicamente a las naciones desarrolladas de la actualidad, ni mucho menos a las del período de la conquista, sino a lo mejor de la cultura grecorromana, al interior de la cual el interés público era un bien sumamente apreciado. De allí, la estrecha relación entre la revisoría fiscal y la defensa de los intereses colectivos.

5. La ley 58 de 1931 da vida jurídica a la revisoría fiscal en Colombia. El contexto bajo el cual se inscribe, da cuenta de una tradición propia de control en Colombia que en sus entrañas propende por ejercer control de las riquezas, sin que ello trate en ningún momento de ir en detrimento de la libre empresa. Esta institución de control no puede desconfigurarse por lo muy difuso que pudiera pintar el paisaje constituido por el marco normativo que hicieron que ella se convirtiese, como lo señalan algunos autores, en un “«organismo de cuestionable eficacia», en tanto se considera que no ha respondido a las circunstancias que le dieron origen, ni a las finalidades para las que fue creada, convirtiéndose en un simple elemento avalador de las prácticas empresariales, algunas de ellas en abierto conflicto con el interés general”<sup>9</sup>.

#### **4. TENDENCIAS EN LOS REFERENTES EPISTEMOLÓGICOS DE LA REGULACIÓN PARA LA REVISORÍA FISCAL**

En apartados anteriores se afirmó que la educación junto a la regulación eran dos estrategias claves para hablar de fundamentos epistemoló-

<sup>9</sup> FREDDY GONZÁLEZ CASTILLO. Docente, Programa de Contaduría Pública, Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta.

gicos en la regulación. Respecto a las conclusiones finales de este escrito, trataremos de plantear por qué la educación debe tener tal condición; más aún, por qué es la educación la tendencia que configurará la fundamentación epistemológica en la regulación. Planteamiento que podríamos corroborar así: ¿por qué existe un organismo como IFAC que emite estándares internacionales de educación? ¿Por qué él obliga a observar las normas de IASB? La respuesta se centra en los siguientes puntos:

1. En primer lugar, no existe un consenso en la comunidad contable que justifique la pertinencia de la revisoría fiscal como institución de control. De allí son muchas las nociones sobre el quehacer de esta; situación no antagónica a lo que se ha vivido históricamente haciendo que se hable de ella según los que, a su vez, se caracterizan por irse superponiendo unos sobre otros.

2. El ejercicio de la revisoría fiscal, sin perder su importancia como institución de control, ha ido teniendo cambios significativos con relación a sus nociones primitivas. Quizá por ello existe un debate pendiente por abordar, que consiste en un cambio de papel instrumental por otro de trascendencia social. Este último de gran importancia, dado que su pertinencia hoy día se juzga a través de la participación en ella de diferentes disciplinas.

3. La revisoría fiscal evidencia, hoy día, el papel institucional del control muy acorde con la sociedad en que vivimos. Ella ejerce influencia y es influida por una multiplicidad de agentes, instituciones, organizaciones e incluso los procesos sociales de donde se hace exigible un consenso que garantice dar cuenta de la distribución de la riqueza, y es la revisoría fiscal quien como institución de control estaría llamada a ella, en todo caso es autónoma y no dependiente de la administración. Así pues, la revisoría fiscal posibilita la existencia de garantías reales con relación a la transparencia de la información financiera. Desde la perspectiva de negociaciones, es pertinente y necesario dar cuenta al público que la movilidad de los capitales se hace bajo valores previamente establecidos, por enunciar alguno, un marco de ética empresarial.

4. Finalmente, no es ajena a otras figuras de control propias de diferentes territorios, por lo que no puede ser anulada ni equipara a la Auditoría; esta última dependiente de la administración y con una misión concreta en el mundo de los negocios. La revisoría fiscal ha construido históricamente una posición social que le ha permitido ir complejizándose conforme a las nuevas necesidades de control en las organizaciones y en la sociedad.

Los cuatro anteriores ítems serían la base para afirmar que los referentes epistemológicos de la regulación en revisoría fiscal, se marcarán fuertemente por los procesos de formación al encontrar en su explicación los diversos cambios del sistema. No es pertinente que frente a las particularidades de los países como el nuestro se hable de la superposición de la Auditoría sobre la revisoría fiscal; a nuestro juicio, la vía es valorarla como un garante de la transparencia y una garantía en un contexto donde prevalece la libre movilidad de los capitales.

De tal forma que los referentes epistemológicos de la regulación hoy día apuntarán a asumir en la revisoría fiscal, retos de cambio que partan de la formación, la regulación de los entes encargados de la investigación y desarrollo de la ciencia contable, la influencia de las diferentes entidades gubernamentales en la normatividad y de los organismos multilaterales como IFAC y IASB. Esto requiere un alto nivel de exigencia para asumir las nuevas responsabilidades que surgen de la internacionalización de las actividades en las organizaciones y en las empresas, lo que permite afirmar que la revisoría fiscal sigue siendo tan pertinente como necesaria en los procesos de internacionalización y liberalidad económica, en tanto es un garante de transparencia y confiabilidad a los diferentes usuarios de esta información.

Finalmente, afirmamos que es urgente articular a todas estas dinámicas un fuerte componente de ética y responsabilidad social en doble vía: por una parte, hacia las instituciones y la sociedad, y por otra, hacia la revisoría fiscal como ejercicio profesional e institución de control. Ve en la ética y la responsabilidad una manera de atender una demanda de la sociedad hacia los profesionales y actores directos de las actividades reguladoras de la economía; dentro de la pertinencia también se debe hacer alusión a la manera de atender los desafíos, los cuales solo se pueden superar con la actualización permanente y el desarrollo de nuevas técnicas que abarquen la totalidad de la información, para dar cuenta a la sociedad que deposita su confianza pública.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

BESNARD, PIERRE y LIÉTARD, BERNARD: *La educación permanente*, Barcelona, Oikos-Tau Ediciones, 1979.

CARDONA ARTEAGA, JHON: "La educación continuada como requisito para el ejercicio profesional en el siglo xxi, *Revista de Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 31, septiembre de 1997.

CURVELO HASSÁN, JOSÉ OBDULIO: “Hechos y eventos de la responsabilidad: un recorrido desde la contabilidad”, *Revista Cuadernos de Contabilidad*, núm. 25, vol. 9, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 2009.

— “Responsabilidad social del revisor fiscal en los procesos de sustentabilidad de las organizaciones”. III Encuentro de Profesores de Revisoría Fiscal, Bogotá, 2009, disponible en [http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos\\_contaduria/III\\_revisoria\\_fiscal/ponencia\\_jose\\_curvelo\\_fernando\\_clavijo\\_u\\_cooperativa.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos_contaduria/III_revisoria_fiscal/ponencia_jose_curvelo_fernando_clavijo_u_cooperativa.pdf)

DRUCKER, METER F.: *Managing in a time of great change*, Bogotá, Editorial Norma, 1996.

GONZÁLEZ CASTILLO, FREDDY; FERRER DE LA HOZ, ANGÉLICA MARÍA y CURVELO HASSÁN, JOSÉ OBDULIO: *Reflexiones sobre el origen remoto de la revisoría fiscal*, especialización en Revisoría Fiscal, Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta.

HARRIS, M.: *Introducción a la antropología general*, Madrid, Alianza Editorial, 1982.

IRVIN, NELSON: “Prospectivas de la educación contable internacional”, *Revista Contaduría*, núm. 34, Medellín, marzo de 1999.

LÓPEZ OSPINA, GUSTAVO: “Globalización económica y exploración de conocimientos. Mirada a los escenarios mundiales actuales”, documento, 1993.

QUIROZ LIZARAZO, ELKIN: “Competencias formativas y mercado profesional contable”, *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría*, núm. 26, abril-junio de 2006.

TUA PEREDA cita a GOXENS (*Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas*, t. I, Madrid, Edit. Giner, 1970).

VAZ FERREIRA, CARLOS: *Moral para intelectuales*, Buenos Aires, Edit. Losada, 1962 - Montevideo, Escuela Nacional de Artes y Oficios, 1909.

## CAPÍTULO SEGUNDO

# LA PROYECCIÓN SOCIAL, UNA EXPRESIÓN DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LA FORMACIÓN UNIVERSITARIA. UN ANÁLISIS EMPÍRICO EN EL PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA DE LA CORPORACIÓN UNIVERSITARIA REPUBLICANA

CAROL ALEJANDRA BOLÍVAR SILVA\*

### 1. LA PROYECCIÓN SOCIAL Y EXTENSIÓN, UNA RAZÓN DE SER DE LA UNIVERSIDAD. REVISIÓN LITERARIA

La ley 115 de 1994, Ley General de la Educación, consagra que la educación debe favorecer el pleno desarrollo de la personalidad del educando, dar acceso a la cultura, al logro del conocimiento científico y técnico y a la formación de valores éticos, estéticos, morales, ciudadanos y religiosos, que le faciliten realizar una actividad útil para el desarrollo socioeconómico del país (art. 92). Y dice también: "... los establecimientos educativos incorporarán en el proyecto educativo institucional acciones pedagógicas para favorecer el desarrollo equilibrado y armónico de las habilidades de los educandos, en especial las capacidades para la toma de decisiones, la adquisición de criterios, el trabajo en equipo, la administración eficiente del tiempo, la asunción de responsabilidades, la solución de conflictos y problemas y las habilidades para la comunicación, la negociación y la participación" (art. 92)<sup>1</sup>.

En el artículo anterior encontramos los cimientos que van a servir para sopesar el artículo 19 de la ley 30 de 1992<sup>2</sup>:

\* Contadora pública de la Universidad Cooperativa de Colombia. Candidata a magíster en Economía de la Universidad Santo Tomás, en Bogotá. Docente investigadora de la Facultad de Contaduría Pública del Grupo de Investigación Analítico, Contable y Económico (GACE) de la Corporación Universitaria Republicana.

<sup>1</sup> Ley 115 de 1994, "Diario Oficial" núm. 41.214, del 8 de febrero de 1994. Por la cual se expide la ley general de educación. Congreso de la República de Colombia.

<sup>2</sup> Ley 30 de 1992, "por la cual se organiza el servicio público de la educación superior". Art. 19. Congreso de la República de Colombia.

“Son universidades las reconocidas actualmente como tales y las instituciones que acrediten su desempeño con criterio de universalidad en las siguientes actividades: la investigación científica o tecnológica; la formación académica en profesiones o disciplinas y la producción, desarrollo y transmisión del conocimiento y de la cultura universal y nacional.

”Estas instituciones están igualmente facultadas para adelantar programas de formación en ocupaciones, profesiones o disciplinas, programas de especialización, maestrías, doctorados y post-doctorados, de conformidad con la presente ley”.

Lo que se pretende básicamente es que la función de docencia sirva para profundizar en la ciencia, transmitir los resultados de lo que se investiga, viabilizar la interdisciplinariedad y la internacionalización. Por ello, los estudiantes no son los receptores de la producción científica de las universidades, sino son actores de las transformaciones y generadores de respuestas a la sociedad en general; ello da cuenta que todo se encuentra en permanente evolución y que dicha evolución no es algo rutinario, sino un cultivo de nuevos conocimientos. Del artículo 19, que se encuentra en consonancia con el proyecto educativo de la Corporación Universitaria Republicana, se afirma la necesidad de investigar con fines de articular la docencia y la proyección social, característica que la distingue de otras instituciones de educación superior que enseñan oficios, pero que no implican esfuerzos para el desarrollo científico.

Estas nociones constituyen en gran medida una respuesta a los diferentes cuestionamientos que los círculos de la sociedad comenzaron a hacerle a las universidades en la medida que consideraron que estas se dedicaban a desarrollar el pensamiento y que dicha función había quedado en los muros de los castillos del Medievo; que el mismo hecho se hacía por acción o por omisión. Además, dichos problemas eran cada vez más globales y complejos. Frente a estos hechos, el primer hito fue que la investigación ya no era solo para el campo teórico, ni reservada al ámbito de las ciencias naturales, tenía un carácter más amplio y podía ser desarrollada en las ciencias sociales y humanas, haciendo que se generaran respuestas a fenómenos como el desplazamiento forzado, las desigualdades sociales, la atención a la salud y la educación a los excluidos de ellos dentro del servicio público. Es este horizonte el que hace afirmar que la universidad se involucra con la sociedad civil y con el desarrollo humano sostenible. Por citar un ejemplo, en orden a lo antes expuesto, dice EDGAR MORIN: “... es necesario e imperativo replantear el papel de la educación para poder dar respuesta a los problemas globales y funda-

mentales actuales y en ese sentido la responsabilidad social universitaria esta llamada a jugar un papel determinante en la intersolidaridad de las personas y los pueblos”<sup>3</sup>.

El espectro es mayor con las declaraciones que ha hecho la Unesco en los últimos tiempos. Si bien la más significativa ha sido la internacionalización, gradualmente ha ganado espacio la intersolidaridad con las personas y los pueblos; por lo cual se visiona que así como la extensión pasó a convertirse en proyección social, hoy día podríamos hablar de que la proyección social deberá complementarse con la responsabilidad social de la universidad. En los objetivos educativos, la Unesco<sup>4</sup>, en su informe de DELORS, en 1996, sobre la educación en el siglo XXI, propone cuatro pilares de la educación: 1º) aprender a conocer; 2º) aprender a hacer; 3º) aprender a convivir, y 4º) aprender a ser.

Argumentados en SAVATER cuando dice: “... sucede que separar la educación de la instrucción, no solo resulta indeseable sino también imposible, porque no se puede educar sin instruir, y viceversa...”<sup>5</sup>. Se puede afirmar que todas estas acepciones conllevan al mismo punto: la interacción de las funciones sustantivas de la universidad, aunada al papel de transformadora social, debe girar en torno a un eje central que podemos llamar: “La política institucional de responsabilidad social universitaria como visión de una nueva concepción del papel de la universidad en el siglo XXI”.

## 2. ANOTACIONES SOBRE LA PROYECCIÓN SOCIAL EN LA FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA DE LA CORPORACIÓN UNIVERSITARIA REPUBLICANA

En los documentos registrados en el Consejo Nacional de Acreditación (CNA), para obtener el registro calificado en la Facultad de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Republicana, encontramos que dentro de sus funciones está la de “difundir y consolidar los avances en la construcción de saberes a través del desarrollo de acciones de investigación y extensión orientadas a la aplicación de innovaciones en distintos

<sup>3</sup> ÉDVAR MORIN, “Conferencia Plenaria Ética y Globalización”, 2002. Disponible en <http://www.scribd.com/doc/6800653/Morin-Edgar-Etica-Y-Globalizacion>

<sup>4</sup> DELORS, JACQUES, “Informe a la Unesco de la Comisión Internacional sobre la educación para el siglo XXI”, 1996. Disponible en <http://es.scribd.com/doc/5447235/INFORME-DELORS-UNESCO>

<sup>5</sup> Disponible en <http://savaterconversacondios.blogia.com>, recuperado el 5 de septiembre de 2010.

espacios educativos”, y también dice: “Impulsar y desarrollar acciones de cooperación, articulación e intercambio con la comunidad y otras instituciones”.

Para lograr lo anterior, la Facultad ha generado espacios académicos, algunos integran los contenidos del plan de estudios, sin enunciar otros extracurriculares, como son las asignaturas de extensión a la comunidad; proyección social; consultorio contable y práctica empresarial. Además, se han establecido convenios con varias instituciones para asesoría y acompañamiento contable, administrativo, tributario y de gestión. Por otra parte, dentro de la universidad los estudiantes prestan servicios a personas o instituciones que requieren del profesional contable. Con la emisora de la Corporación Universitaria Republicana, también se *difunden* mensajes para promover el comercio formal y la transparencia en el flujo financiero de los negocios.

Forman parte también de la proyección social, la fortaleza interna que nos diferencia de otras instituciones que ofertan programas de igual denominación; el comportamiento ético de los profesores y profesoras, de los alumnos y alumnas, de los directivos y de los empleados y empleadas, con su entorno, donde cumplimos la función de ser transformadores de la sociedad y del Estado. Merece especial mención el impacto que en el medio empresarial y organizacional han generado nuestros egresados, en la medida que han sido ellos y ellas quienes hoy día son líderes de los procesos sociales, productivos y económicos que redundan en la contribución que hacemos para hacer posible una sociedad más justa y solidaria. Debe resaltarse en el marco de este artículo, que esta preocupación de la universidad, asumida en su totalidad por la Facultad, motiva el compromiso permanente con el cambio en torno a la importancia de la educación contable, centrada en los más altos estándares de responsabilidad social universitaria como eje articulador entre la academia y las soluciones a la problemática socioeconómica para la nueva arquitectura financiera internacional.

### **3. CONCLUSIONES A TÍTULO DE REFLEXIONES FINALES**

— En orden a las ideas presentadas en este artículo, debe considerarse a los proyectos de extensión como un espacio propicio para promover el compromiso del Contador Público con la sociedad. Es más, deben estar al nivel de espacios benéficos para aprendizaje y la práctica de saberes y actitudes que contribuyen desde la profesión y la disciplina contable a

superar situaciones de desigualdad, y poner al estudiante en contacto con la realidad y en situación de asumir una visión crítica y transformadora del conocimiento que los estudiantes van dinamizando en carácter transformador del conocimiento.

— La proyección social universitaria es un eje integrador en la construcción y puesta en circulación del conocimiento hacia el interior de la universidad pero también hacia el contexto, garantizando un vínculo efectivo con la sociedad y el sector empresarial; solo a través de ella se en ruta lo que dice PAULO FREIRE: “El acto de producir conocimiento no es obra de una conciencia singular, sino una de las formas de la práctica social, práctica que tiene como sujeto a los hombres articulados entre sí por las relaciones sociales”<sup>6</sup>.

— La Facultad de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Republicana, al incorporar asignaturas asociadas a la proyección social, deja la misión institucional en tanto concibe el conocimiento como proceso de producción social de lo colectivo y hacia lo colectivo. Por consiguiente, se justifica un consultorio contable en forma permanente en ella, en tanto orienta nuestra tarea en el ámbito más amplio de los procesos de enseñanza y del aprendizaje. Debe aunársele a lo anterior, que dicha facultad al articular la enseñanza y la investigación con la extensión, no solo está cumpliendo con lo establecido en la ley 30 de 1992, sino que también su operativización se estructura bajo la lógica de inquietarse e interrogarse por el futuro profesional que en el presente se está formando, por la manera que debería adoptar la enseñanza, el lugar de la relación teoría y práctica en la construcción de conocimiento y en la estructura y contenidos de los planes de estudio.

— La Facultad de Contaduría Pública desde sus inicios responde a la formación de una clase social que a lo largo de la historia ha estado limitada para acceder a la educación superior, por una parte, y por la otra, es una respuesta de la Corporación Universitaria Republicana a la formación de un profesional de la educación comprometido con los sectores populares y que contribuya activamente a la transformación de su entorno. La compleja realidad de la arquitectura financiera internacional y el mundo de los negocios en general y que su desempeño como contador público en las diferentes esferas de la sociedad, garantice asumir su papel de agente y facilitador del cambio, lo cual implica la apertura de espacios

<sup>6</sup> ANA P. QUIROGA (coord.), *El proceso educativo según Paulo Freire y Enrique Pichón*, 2<sup>a</sup> reimpr., trad. Beatriz Romero, São Paulo, Plaza y Valdés Editores, 2004, pág. 16.

de participación para la reflexión colectiva. Esta última favorecida de manera muy especial gracias al vínculo efectivo que se desarrolla con el contexto.

— Aunque no se hayan desarrollado plenamente las ideas expuestas en el presente artículo, debemos poner de presente que el desarrollo del proyecto del cual se deriva este escrito, deja abierta la necesidad de comenzar a pensar en la redefinición de la función y de construcción de nuevos saberes para el contador público; lo mismo que la promoción de otras maneras de intervención con la comunidad en general y no solo las organizaciones empresariales. En la sociedad civil se justifica de manera significativa el contador público, dada la gran variedad de formas organizativas que se están generando. Vemos, en este orden, que la extensión fortalece los aprendizajes a partir del desarrollo de prácticas preprofesionales; desde la formación nutre la construcción de su identidad y complementa su capacidad de diálogo y negociaciones, al tiempo que interactúa con diversas personas, agentes e instituciones.

— La existencia de un consultorio contable dentro de la formación de una Facultad de Contaduría Pública, debe comprenderse como una manera de superar la visión de un profesional aislado de la sociedad: la concepción que se ha construido a lo largo de la historia donde el contador público está desvinculado de las condiciones de producción en las que se desarrolla; la formación frente a la proyección social es llevarlo a que comprenda y asuma la compleja trama de relaciones que supone el proceso formativo y del ejercicio profesional; el desarrollo de prácticas sociales, como también el reconocimiento de la importancia de la reflexión crítica sobre las prácticas contables.

— Respecto al cuerpo docente que apoya las asignaturas que se relacionan con la proyección social, este brindaría a los estudiantes la posibilidad de realizar prácticas en espacios reales, lo cual promueve la investigación y va de la mano con la reflexión de la ética, estética, filosófica y social del mundo de las empresas, de los negocios y de una sociedad con ingentes necesidades alrededor de los sistemas de información financieros y el aseguramiento.

— Finalmente, la proyección social constituye una oportunidad única dentro del proceso de formación, para que el estudiante aplique los conocimientos adquiridos en los distintos espacios curriculares, en una práctica concreta, para poder después, con base en una reflexión colectiva, afirmar o modificar esos conocimientos e ideas, como también construir otros nuevos.

#### 4. BIBLIOGRAFÍA

Estatutos de la Corporación Universitaria Republicana.

Ley 30 de 1992.

Ley 115 de 1994.

CRESALC-UNESCO: “Documento de política para el cambio y el desarrollo de la educación superior”. Resumen ejecutivo, serie 4, Políticas y Estrategias, Bogotá, 1996.

DE PABLO, A.: “Inserción profesional de los jóvenes y reforma educativa”, *Revista de Educación*, núm. 303, Madrid, 1994.

DIDRIKSSON, AXEL: “Una agenda del presente para la construcción del futuro de la educación superior en América Latina y el Caribe”, serie 1, Políticas y Estrategias, 1995.

TORRES, A.: “Formación en la empresa”, en *Educaweb.com*: Boletín núm. 28. Todo sobre formación, educación y trabajo, 2001. Disponible en <http://www.educaweb.com/esp/printmonografico.asp?url=/esp/servicios/.../afondo3.htm>



CAPÍTULO TERCERO

**POSIBLES IMPACTOS DE LOS IFRS EN COLOMBIA.  
UNA EXPLORACIÓN DE CASO EN UNA  
EMPRESA COMERCIALIZADORA  
MEDIANTE LA APLICACIÓN DE IAS 16**

MARTHA ROCÍO GODOY RODRÍGUEZ\*

**1. INTRODUCCIÓN**

La globalización de la economía, la internacionalización y la expansión económica vivida ahora en todos los países, ha llevado a que las empresas empiecen a replantearse su futuro, enfocadas a su participación en la economía global. Para ello, deben analizar su entorno local y su posible vinculación en los mercados internacionales; a su vez necesitan un medio de comunicación que sea confiable, que facilite las relaciones económicas y comerciales, y que sea un mecanismo de control como lo es la contabilidad y los informes generados por ella.

Desde este horizonte establecido por los procesos de armonización internacional, se han diseñado los estándares internacionales de información, los cuales se hacen pertinentes a la hora de establecer diálogos homogéneos en torno a las operaciones mercantiles. Con esta premisa, la presente investigación se traza como objetivo principal determinar las posibles repercusiones que tendría dentro del actual esquema contable de la compañía colombiana Mármoles Pepito S.A.S.<sup>1</sup> de Bogotá, el manejo

\* Administradora Financiera. Especialista en Gerencia y en Docencia Universitaria. Con experiencia en el sector público y vinculada a la docencia universitaria. Hoy día se desempeña como investigadora del Grupo de Investigación, inscrito en Colciencias (GICP). Docente tiempo completo del programa de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Bogotá. Este artículo es el resultado de la fase exploratoria del proyecto de investigación: Diseño de un plan de mercadeo para el programa de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Bogotá y de la monografía para optar al título de Contador Público de los estudiantes, y coautores de este artículo, Amy Caterine Gutiérrez Pastrana; Claribel Sabogal Bernal; Henry Alonso Cárdenas Roldán; Jaime Rivera Palacios y Julie Viviana Pulido Gómez.

<sup>1</sup> El nombre de la empresa Pepito S.A.S., es un nombre ficticio, por tanto no compromete la información financiera de ninguna empresa.

de la propiedad, planta y equipo acorde con los requerimientos de IASB. Para lograr lo anterior, se emplea una metodología descriptiva y como método la exploración de caso.

El problema central se desarrolla con relación a la pregunta: ¿cómo se manifiestan las posibles repercusiones que tendría dentro del actual esquema contable de la compañía colombiana Mármoles Pepito S.A.S. de Bogotá, el manejo de la propiedad, planta y equipo acorde con los requerimientos de IASB? Esta se desarrolla mediante cuatro capítulos sistemáticamente ordenados. El primero presenta las características de la propiedad, planta y equipo de la empresa Mármoles Pepito S.A.S., según normas contables colombianas. El segundo estudia el alcance de la IAS 16, propiedad, planta y equipo. El tercer capítulo da a conocer algunos aspectos fundamentales que debe observar la compañía objeto de estudio, para cumplir cabalmente los requerimientos internacionales con relación al registro y representación financiera de su “inmovilizado material”. Finalmente, las conclusiones.

## **2. PRESENTACIÓN GENERAL DEL MANEJO DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS**

El decreto reglamentario 2649 de 1993 en su artículo 64 define la propiedad, planta y equipo de la siguiente manera: “representan los activos tangibles adquiridos, construidos o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año” (República, 1993).

En cuanto a la preparación y presentación de los estados financieros, es responsabilidad de la administración de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación de los estados financieros que estén libres de errores de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error, seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables a las circunstancias.

Los estados financieros están debidamente documentados para la construcción de sus informes en sus fechas de ocurrencia.

## EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.

BALANCE GENERAL  
A 31 DE DICIEMBRE DE 2009

	<i>Activo</i>		<i>Pasivo</i>
<b>1. Corriente</b>		<b>1. Corriente</b>	
Caja	\$ 72.058.842	Impuestos por pagar	\$ 52.293.000
Bancos	\$ 76.009.799	Obligaciones financieras	\$ 0
Cuentas por cobrar	\$ 588.372.191	Proveedores	\$ 178.005.619
Inventarios	\$ 243.073.000	Cuentas por pagar	\$ 38.668.262
Anticipo de impuestos	\$ 44.069.402	Estimados y provisiones	\$ 2.154.131
<b>Total corriente</b>	<b>\$ 1.023.583.234</b>	<b>Total corriente</b>	<b>\$ 271.121.012</b>
<b>2. Fijo</b>		<b>2. Largo plazo</b>	
Propiedad, planta y equipo		Otros pasivos	\$ 401.969.268
Terrenos	\$ 39.324.000	<b>Total largo plazo</b>	<b>\$ 401.969.268</b>
Edificios	\$ 91.756.000	<b>Total pasivos</b>	<b>\$ 673.090.280</b>
Vehículos	\$ 44.900.000		<b>\$ 673.090.280</b>
Maquinaria y equipo	\$ 4.300.001	Patrimonio	
Computo y comunicaciones	\$ 4.569.760	Capital	\$ 10.000.000
Equipo de oficina	\$ 1.295.500	Reserva legal	\$ 5.000.000
Depreciación acumulada	\$ -23.203.038	Resultado del ejercicio	\$ 146.763.494
<b>Total activo fijo</b>	<b>\$ 162.942.223</b>	Resultados anteriores	\$ 351.671.683
<b>Total activo</b>	<b>\$ 1.186.525.457</b>	<b>Total patrimonio</b>	<b>\$ 513.435.177</b>
		Total pasivos más patrimonio	<b>\$ 1.186.525.457</b>

## EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.

ESTADO DE RESULTADO  
DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009

<i>Ingresos</i>		<i>\$ 2.339.451.000</i>
Ingresos gravados	\$ 2.106.382.000	
Ingresos no gravados	\$ 309.735.000	
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$ -76.666.000	
<i>No operacionales</i>		<i>\$ 8.099.000</i>
Intereses y rendimientos financieros	\$ 8.099.000	
Ajuste al peso	\$ 0	
<b>Total ingresos ordinarios y extraordinarios</b>		<b>\$ 2.347.550.000</b>

<i>Gastos</i>	<i>\$ 2.147.028.049</i>
<i>Gastos operacionales</i>	
Costo de ventas, compra, insumos	\$ 1.577.341.000,00
Gastos de administración	\$ 132.579.506,00
Servicios de personal	\$ 305.301.167,00
Honorarios y seguros	\$ 11.874.000,00
Impuestos	\$ 20.875.195,00
Arrendamientos	\$ 0,00
Contribuciones	\$ 5.832.566,00
Servicios	\$ 51.686.230,00
Mantenimiento y adecuaciones	\$ 9.535.015,00
Legales	\$ 995.000,00
Diversos	\$ 31.008.370,00
<i>Gastos no operacionales</i>	<i>\$ 53.758.457</i>
Gastos bancarios	\$ 9.883.871,00
Financieros	\$ 1.533.531,00
Extraordinarios	\$ 118.055,00
Gastos imponernta	\$ 42.223.000,00
<i>Utilidad antes de impuestos</i>	<i>\$ 146.763.494</i>
<i>Utilidad antes de reservas</i>	<i>\$ 146.763.494</i>
Reserva legal	\$ 0,00
<i>Utilidad neta</i>	<i>\$ 146.763.494</i>

En cuanto al método de valoración se usa el valor histórico, lo cual presupone incluir todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización. El valor histórico se debe incrementar con el de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo (República, 1993).

Respecto a la vida útil, se entiende por el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuyan a la generación de ingresos. Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen.

La política contable para la depreciación toma lo establecido en el artículo 2º del decreto reglamentario 3019 de 1989, cifra que el artículo 51 de la ley 1111 de 2006 convirtió a unidades de valor tributario (UVT). Mediante el decreto 1420 de 1998, se fijaron las normas, procedimientos, parámetros y criterios para la elaboración de los avalúos; “se debe deter-

minar sistemáticamente la depreciación mediante métodos de reconocido valor técnico” (República, 1993). Para el caso de la empresa Mármoles Pepito S.A.S., se ha estado aplicando el método de línea recta.

POLÍTICAS Y ESTIMACIONES CONTABLES DE LA COMPAÑÍA				
NOMBRE DEL ACTIVO	DEPRECIABLE		VIDA ÚTIL	MÉTODO DE DEPRECIACIÓN
	Sí	No		
Terrenos		X	No estimada	
Construcciones y edificaciones	X		20 años	Línea recta
Flota y equipo de transporte	X		5 años	Línea recta
Maquinaria y equipo	X		10 años	Línea recta
Equipo de computación y comunicación	X		5 años	Línea recta
Equipo de oficina	X		10 años	Línea recta

Presentación de la información contable, de la propiedad, planta y equipo:

#### PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Terrenos	\$ 39.324.000
Edificios	\$ 91.756.000
Vehículos	\$ 44.900.000
Maquinaria y equipo	\$ 4.300.001
Cómputo y comunicaciones	\$ 4.569.760
Equipo de oficina	\$ 1.295.500
Depreciación acumulada	<u>\$ -23.203.038</u>
<b>Total activo fijo</b>	<b>\$ 162.942.223</b>

#### A) *Valor en libros a 31 de diciembre de 2009*

La contribución de estos activos a la generación del ingreso se reconoce en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado; es decir, el valor en libros a 31 de diciembre de 2009 se determinó tomando el valor histórico, al cual se le restó la depreciación acumulada (República, 1993).

Terrenos	\$ 39.324.000
Edificios	\$ 91.756.000
Depreciación acumulada	(\$ 10.352.504)

Valor neto edificio	\$ 81.403.496
Vehículos	\$ 44.900.000
Depreciación acumulada	(\\$ 8.605.841)
Valor neto vehículos	\$ 36.294.159
Maquinaria y equipo	\$ 4.300.001
Depreciación acumulada	(\\$ 429.996)
Valor neto maquinaria y equipo	\$ 3.870.005
Equipo de computación y comunicación	\$ 4.569.760
Depreciación acumulada	(\\$ 3.505.147)
Valor neto de computación y comunicación	\$ 1.064.613
Equipos y muebles de oficina	\$ 1.295.500
Depreciación acumulada	(\\$ 129.550)
Valor neto equipo y muebles de oficina	\$ 1.064.613

**B) Presentación detallada de la propiedad, planta y equipo**

La propiedad, planta y equipo de la empresa Mármoles Pepito, S.A.S., se encuentra conformada de la siguiente manera:

NOMBRE DEL ACTIVO	CANTIDAD
Terrenos	1
Construcciones y edificaciones	1
Flota y equipo de transporte	1
Maquinaria y equipo	1
Equipo de computación y comunicación	3
Equipo de oficina	10

Para analizar mejor el tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo bajo el actual sistema contable colombiano, construyamos los siguientes supuestos:

a) *Terrenos.* La empresa cuenta con un terreno ubicado en la calle 1Ax No. xA- 39, el cual fue adquirido el 8 de octubre de 2007, mediante escritura pública No. ABCX de la Notaría PBC de Bogotá, D. C. El valor del terreno representa un treinta por ciento (30%) del valor de la compra total, es decir, \$ 39.324.000; y que fue registrado como costo histórico en la contabilidad. Según el certificado de libertad y tradición (anexo 2), el terreno es el lote No. 7 de la manzana 47 del plano correspondiente de la

urbanización “Las Orquídeas”, con extensión de 453,10 varas cuadradas y linda: “Por el norte: con la calle 2<sup>a</sup>, de la misma urbanización Las Orquídeas, y con un frente de 10 m; por el Sur: con el lote No. 16 de la manzana 47 y con una extensión de 10 m; por el Oriente: con el lote No. 8 de la misma manzana 47 con una extensión de 29 m; por el Occidente: con el lote No. 6 de la misma manzana 47 con una extensión de 29 m”.

A continuación la presentación de su auxiliar contable a 31 de diciembre de 2009:

EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.	
<i>Libro auxiliar (de 1/ene./2009 a 31/dic./2009)</i>	
Fecha * Documento * Concepto * Nit/Cédula * Nombre del beneficiario *	
Valor débito *	Valor crédito
15	Propiedades planta y equipo
1504	Terrenos
150410	Rurales
15041001	Bodega calle 161A No. 16A-39
... Saldo a la fecha: \$ 39.324,000	

b) *Construcciones y edificaciones.* La empresa posee un edificio con una extensión de 453.10 varas cuadradas, es decir, 378,79 metros cuadrados; este cuenta con tres (3) pisos: en el primero funciona la planta de producción, en el segundo piso funcionan las oficinas administrativas, y en el tercer piso se encuentra una terraza al aire libre.

A continuación la presentación de su auxiliar contable a 31 de diciembre de 2009:

EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.	
<i>Libro auxiliar (de 1/ene./2009 a 31/dic./2009)</i>	
Fecha * Documento * Concepto * Nit/Cédula * Nombre del beneficiario *	
Valor débito *	Valor crédito
1516	Construcciones y edificaciones
151620	Fábrica y plantas industriales
... Saldo a la fecha: \$ 91.756.000	

c) *Flota y equipo de transporte.* La empresa posee un vehículo para el desarrollo de su objeto social; estas son sus características principales: camioneta Ford, F22DC7, Ranger mecánica 4x2, modelo 2008, doble cabina, cuatro puertas, color blanco nevada, con platón, cilindraje 2.2, placas públicas SLH 086 de Cota, capacidad de 4 pasajeros, adquirida el 14 de enero de 2008, según tarjeta de propiedad No. 02370195.

A continuación la presentación de su auxiliar contable a 31 de diciembre de 2009:

EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.	
<i>Libro auxiliar (de 1/ene./2009 a 31/dic./2009)</i>	
Fecha * Documento * Concepto * Nit/Cédula * Nombre del beneficiario *	
Valor débito * Valor crédito	
1540	Flota y equipo de transporte
154005	Autos, camionetas y camperos
15400501	Camioneta Ford Explorer modelo 2008
... Saldo a la fecha: \$ 44.900.000	

d) *Maquinaria y equipo.* La empresa cuenta con la siguiente maquinaria y equipo: maquina de corte de placa frontal referencia SH2000, adquirida el 3 de enero de 2010; es utilizada para el proceso de corte del mármol; está compuesta por dos partes principales: el panel frontal en hierro y un motor; cuenta también con cuchillas que deben ser cambiadas cada veinte (20) días aproximadamente, por lo cual se consideran un gasto.

A continuación la presentación de su auxiliar contable a 31 de diciembre de 2009:

EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.	
<i>Libro auxiliar (de 1/ene./2009 a 31/dic./2009)</i>	
Fecha * Documento * Concepto * Nit/Cédula * Nombre del beneficiario *	
Valor débito * Valor crédito	
1510	Maquinaria y equipos
151005	Maquinaria y equipo
... Saldo inicial: \$ 0	
09/07/2009 FC-116173 FAC-80116173 Compra cortador D 860033653 Impofer / Importadora de Fe: \$ 4.300.001	

Totales desde 1/dic./2009 hasta 31/dic./2009: \$ 4.300.001
Saldo a 31/dic./2009: \$ 4.300.001

e) *Equipo de computación y comunicación.* La empresa cuenta con el siguiente equipo de cómputo: dos computadores marca Acer, adquiridos en junio de 2007, disco duro de 500 Gb, procesador 4.0 Ghz, memoria RAM 4 Gb, 4 puertos USB, quemador de CD-DVD, pantalla de cristal líquido, teclado, mouse y parlantes, y una (1) impresora multifuncional marca LG, adquirida en marzo de 2010.

A continuación la presentación de su auxiliar contable a 31 de diciembre de 2009:

EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.	
<i>Libro auxiliar (de 1/ene./2009 a 31/dic./2009)</i>	
Fecha *	Documento *
Concepto *	Nit/Cédula *
Nombre del beneficiario *	
Valor débito *	Valor crédito
1528 Equipo de computación y comunicaciones	
152805 Equipo de procesamiento de datos	
... Saldo a la fecha: \$ 4.161.660	
03/03/2009 ce-000897 EG-0897 Compra de impresora 830037946 Paname- rica Librería y Papelería: \$ 408.100	
Totales desde 1/ene./2009 hasta 31/dic./2009: \$ 4.569.760	

f) *Equipo de oficina.* La empresa cuenta con los siguientes equipos de oficina:

- Tres (3) escritorios.
- Dos (2) archivadores.
- Tres (3) sillas tipo gerencial.
- Dos (2) teléfonos inalámbricos.

A continuación la presentación de su auxiliar contable a 31 de diciembre de 2009:

EMPRESA MÁRMOLES PEPITO S.A.S.	
<i>Libro auxiliar (de 1/ene./2009 a 31/dic./2009)</i>	
Fecha *	Documento *
Concepto *	Nit/Cédula *
Nombre del beneficiario *	
Valor débito *	Valor crédito

1524 Equipos de oficina
152405 Muebles y enseres
... Saldo inicial: \$ 659.500
18/08/2009 CE-001125 EG-1125 Compra escritorio 830037946 Panamericana Librería y Papelería: \$ 636.000
Total desde 1/ene./2009 hasta 31/dic./2009: \$ 1.295.500
Saldo a 31/dic./2009: \$ 1.295.500

### 3. ALCANCE DE LA IAS 16 EN LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

La norma internacional 16 (NIC 16), propiedades, planta y equipo, emitida por el Comité de Normas Internacionales o *International Accounting Standards Board* (IASB) en diciembre de 1993, con la denominación *Properties, plant and equipment*, traducido al castellano como “inmovilizado material”, que sustituyó a la NIC 16 *Contabilización de propiedades, planta y equipo* (emitida en marzo de 1982). La NIC 16 se revisó en 1998 y se modificó en el 2000. Debe aplicarse en los períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada.

Existen otras interpretaciones y modificaciones emitidas relativas a la NIC 16, estas son:

NORMA	NOMBRE	FECHA
SIC-6	Costos de modificación de los programas informáticos existentes (SIC sustituida por la norma)	Emitida en mayo de 1998
sic-14	Propiedades, planta y equipo - Indemnizaciones por deterioro de valor de las partidas (SIC sustituida por la norma)	Emitida en diciembre de 1998
sic-23	Propiedades, planta y equipo - Costos de revisiones o reparaciones generales (SIC sustituida por la norma)	Emitida en julio de 2000

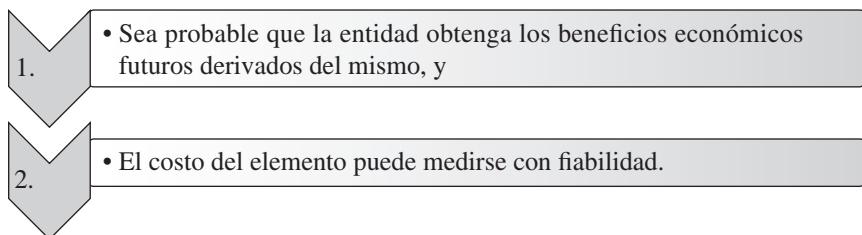
El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) decidió que todas las normas e interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuarán siendo aplicables a menos y hasta que fueran modificadas o retiradas.	En abril de 2001
<i>La norma revisada también reemplazó a la SIC-6, SIC-14 y SIC-23</i>	El IASB emitió una NIC 16 revisada
NIIF 2	Pagos basados en acciones
NIIF 3	Combinaciones de negocios
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales
NIC 23	Costos por préstamos
NIC 1	Presentación de estados financieros
NIIF 3	Combinaciones de negocios - Mejoras de las NIIF
SIC-21	Impuesto a las ganancias - Recuperación de activos no depreciables Revaluados
SIC-29	Acuerdos de concesión de servicios: información a revelar
SIC-32	Activos intangibles - Costos de sitios web
CINIIF 1	Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares
CINIIF 4	Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento
CINIIF 12	Acuerdos de concesión de servicios

El objetivo de la norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, plantas y equipos, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en propiedades, planta y equipo, como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro deben reconocerse con relación a ellos (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

“Su alcance es la aplicación en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra norma exija o permita un tratamiento contable diferente; «y no será de aplicación a: a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5, *activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*; b) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41, *agricultura*); c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6, *exploración y evaluación de recursos minerales*), o d) las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares»” (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

En la norma se establecen los siguientes lineamientos:

a) *Reconocimiento.* La norma establece que para ser *reconocido* un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si, se cumplen dos opciones (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993):

- 
1. • Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y
  2. • El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Además, la norma nos dice: “Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del período cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la

entidad espere utilizar durante más de un período, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo” (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

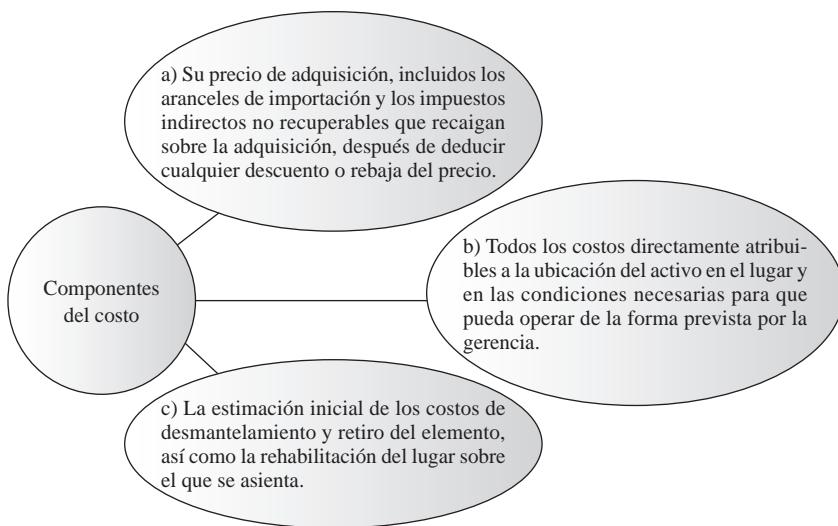
Entonces no se establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ello se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad; se deben evaluar, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos.

b) *Costos iniciales.* Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. De esta manera, los elementos de propiedades, planta y equipo que cumplen las condiciones para su reconocimiento, porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido, serán reconocidos como tal. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, *deterioro del valor de los activos* (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

c) *Costos posteriores.* En cuanto a los costos posteriores, el numeral 12 de la norma nos dice que la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993). Así, los componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares o pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente o para proceder a un recambio no frecuente; de acuerdo con el criterio de reconocimiento, la entidad reconocerá el costo de la sustitución por parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo. El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

d) *Medición en el momento del reconocimiento.* El numeral 15 establece que un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, *se medirá por su costo* (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

A continuación se presentan los componentes del costo:



El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia; además, el costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios como si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

a) *Medición del costo.* Según el numeral 23 de la norma, el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del período del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23 (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

“El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más

clara del valor razonable del activo recibido” (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

b) *Medición posterior al reconocimiento.* Existen dos modelos o políticas contables que según la norma, la empresa podrá elegir, y las aplicará a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo. Estos son:

MODELO DEL COSTO	MODELO DE REVALUACIÓN
<i>Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).</i>	Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

El valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado mediante una tasación, realizada habitualmente por tasadores cualificados profesionalmente (IASB); como se observa, la norma nos brinda una forma de hallar el valor razonable de los terrenos y construcciones, con la contratación de lo que en nuestro país llamamos peritos, que verificarán el valor del activo, lo más real posible (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

En cambio, el valor razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado; posiblemente porque para ciertos activos, existe un mercado abierto a las posibilidades, y del cual se puede obtener un valor cierto. Si no existiere un valor de mercado, puede ser por la naturaleza del activo; el valor razonable se podrá hallar por métodos que tengan en cuenta los ingresos o los costos por reponer ese activo (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades,

planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

Según el numeral 35 de IAS 16, cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

“a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado;

”b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios” (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

Además, si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revalorarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos. Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad.

Los siguientes activos fijos son ejemplos de clases separadas: a) terrenos; b) terrenos y edificios; c) maquinaria; d) buques; e) aeronaves; f) vehículos de motor; g) mobiliario y enseres, y h) equipo de oficina.

<p>Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del período en la medida que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del período (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).</p>	<p>Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del período. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).</p>
--	--

c) *Depreciación.* En cuanto a la depreciación, la norma estipula en el numeral 43: “Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento”.

Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993). Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993). El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

El cargo por depreciación de un período se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios (véase la NIC 2). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizada para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38, *activos intangibles* (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

Por otro lado, el importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil (IASB, NIC 16 - Inmovilizado

material, 1993). El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada período anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8, *políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que —y hasta que— ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

“La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo” (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

La vida útil de un activo será definida en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad, y puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993):

- a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.

b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizan por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por consiguiente, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo. El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada período anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

#### MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN

La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

La depreciación lineal.

Dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.

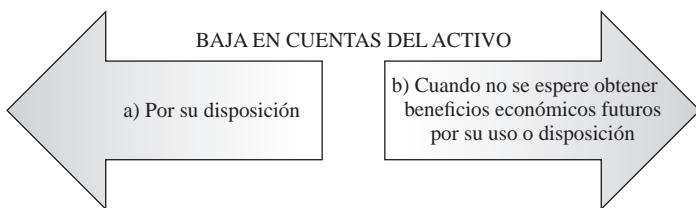
El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento.	Dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.
El método de las unidades de producción.	Dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.

Dicho método se aplicará uniformemente en todos los períodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

d) *Deterioro del valor.* La NIC 36, *deterioro del valor de los activos*, permite determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor; en esta se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

Las compensaciones por deterioro del valor, procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del período cuando tales compensaciones sean exigibles (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

e) *Baja en cuentas del activo.* Según el numeral 67 de la IAS 16, el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas por dos razones:



La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del período cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, se determinará como la diferencia entre

el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993).

f) *Información a revelar.* La información a revelar en los estados financieros, según lo estipula la norma en su numeral 73, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, es la siguiente:

a) Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto.

b) Los métodos de depreciación utilizados.

c) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas

d) El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada período.

e) Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período: las adiciones, los activos clasificados como mantenidos para la venta, las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios, los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, las pérdidas por deterioro del valor, la depreciación, las diferencias netas de cambio surgidas en la conversación de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, otros cambios.

Como se aprecia, el alcance de la NIC 16 en el *inmovilizado material* busca reflejar en lo posible la realidad económica de la propiedad, planta y equipo. Con base en lo anterior, es relevante analizar el impacto de la depreciación contable en uno de los activos de mayor significancia en la empresa Mármoles Pepito S.A.S., como es la maquinaria y equipo.

#### 4. ASPECTOS FUNDAMENTALES EN LA APLICACIÓN DE IAS 16

En la adopción de la NIC 16, una empresa debe tener en cuenta en la propiedad, planta y equipo, como uno de sus activos de mayor relevancia, preparar su información de forma transparente y uniforme, con el objetivo de que esta información sea confiable a la hora de tomar decisiones. Dentro de este grupo existe un rubro significante con base en el cual se realiza el proceso productivo, como es la maquinaria y equipo, a la cual se aplicará la depreciación basada en la IAS 16, para el análisis del impacto de la misma.

Primero debemos establecer si el activo cumple con la norma de reconocimiento, establecida en la IAS 16:

MAQUINARIA Y EQUIPO	
Reconocimiento	El activo es reconocido gracias a que cumple con las condiciones reglamentarias; es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad.
Método de depreciación	Línea recta.

Además, la norma estipula en el numeral 43: “Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento” (IASB, NIC 16 - Inmovilizado material, 1993). Concerniente a lo anterior, la empresa registrará su maquinaria y equipo en los siguientes componentes:

MÁQUINA DE CORTE DE PLACA FRONTAL, REFERENCIA SH2000		
NOMBRE	VIDA ÚTIL	MÉTODO DE DEPRECIACIÓN
Panel frontal de hierro	30	Años
Motor	25.000	Horas máquina

Como se puede observar, las partes significativas de la máquina SH2000 son dos: tienen una vida útil y un método de depreciación diferente. La vida útil de este activo es definido en términos de la utilidad que se espera que aporte a la entidad. La estimación de esta vida útil es basada en la experiencia que la entidad tiene de este activo. Según IAS 16, el valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como míni-

mo, al término de cada período anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8, *políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

El importe depreciable de un activo se determinará después de deducir su valor residual y se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

NOMBRE	VALOR DEL ACTIVO	VALOR RESIDUAL	IMPORTE DEPRECIABLE
Panel frontal de hierro	\$ 5.000.000	\$ 2.500.000	\$ 2.500.000
Motor	\$ 2.000.000	\$ 100.000	\$ 1.900.000

El valor residual del panel frontal de hierro es de \$ 2.500.000, por su durabilidad; mientras el valor residual del motor es de \$ 100.000, ya que al finalizar su vida útil solo podrá venderse por chatarra.

Para el cálculo del valor del activo, se realizó mediante la obtención del valor razonable, que se logró por medio de la verificación de un *mercado de segunda mano o de bienes usados*; entonces, el valor razonable es el *precio del mercado* que podremos obtener al desprendernos de dicho elemento. Se realizaron las siguientes cotizaciones:

EMPRESA	DETALLE	VALOR TOTAL	VALOR PANEL FRONTAL	VALOR MOTOR
Mármoles Venecianos	Cortadora de placa frontal	\$ 7.000.000	\$ 5.000.000	\$ 2.000.000
Marmisol	Cortadora de placa frontal	\$ 6.500.000	\$ 5.000.000	\$ 1.500.000

En cuanto al método de depreciación, el cual reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos por la entidad, los beneficios económicos futuros del activo serán utilizados así:

— Para el panel frontal de hierro: método lineal, ya que dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.

— Para el motor: el método de unidades de producción, puesto que dará lugar a un cargo basado en la utilización esperada.

El método de depreciación aplicado se revisará como mínimo al término de cada período anual, y si se hubiera presentado un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón.

- Panel frontal de hierro:

Valor del activo:	\$ 5.000.000
Menos valor residual:	\$ 2.500.000
Importe depreciable:	\$ 2.500.000
<u>Importe depreciable:</u>	<u>\$ 2.500.000</u> = \$ 83.333
Vida útil	30

- Motor:

Valor del activo:	\$ 2.000.000
Menos valor residual:	\$ 100.000
Importe depreciable:	\$ 1.900.000
<u>Importe depreciable:</u>	<u>\$ 1.900.000</u> = 76
Horas máquina	\$ 25.000

El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que se *haya incluido en el importe en libros de otro activo*.

MOTOR		
Método lineal	Debe	Haber
Gastos depreciación	\$ 17.100	
Depreciación acumulada		\$ 17.100
Nota: se realiza un cálculo aproximado de \$ 76 de depreciación por hora; con un promedio mensual de 225 horas laboradas.		

PANEL FRONTAL DE HIERRO		
Método lineal	Debe	Haber
Gastos depreciación	\$ 83.333	
Depreciación acumulada		\$ 83.333

Como se puede analizar mediante los resultados obtenidos en la aplicación de la depreciación a la máquina de corte, usando como base la NIC 16, vemos en este aspecto una diferencia significativa con la norma

colombiana. A continuación un paralelo de los resultados obtenidos con las dos normas:

CARACTERÍSTICAS	NORMA COLOMBIANA (DECRETO 2649 DE 1993)		NORMA INTERNACIONAL (NIC 16)	
Depreciación por componentes	No	La norma no permite esta opción. El activo es depreciado como un elemento único.	Sí	El activo es depreciado y registrado por sus elementos más significativos. 1. Panel frontal. 2. Motor.
Método de depreciación		Línea recta para todo el activo.		Línea recta para una parte del activo. El método de unidades de producción para la otra parte.
Valor residual	No	No existe valor residual.	Sí	El valor residual para cada parte significativa del activo se calculó según investigación de mercado.
		\$ 0		1. \$ 2.500.000. 2. \$ 100.000.
Vida útil	Sí	La vida útil del activo se estableció según la normatividad colombiana para maquinaria y equipo en diez años.	Sí	La vida útil de los componentes del activo se realizó mediante la experiencia y el criterio que se tienen de estas partes.
		Tiempo diez años.		1. 30 años. 2. 25.000 horas.
Valores de la depreciación mensual		El activo se depreciaba mensualmente en la siguiente cifra:		El activo se depreciaría según sus componentes así:
		\$ 429.966		1. \$ 83.333. 2. \$ 17.100. Total: \$ 100.433.

Con base en lo anterior, y durante el desarrollo de la presente investigación, se presentan las siguientes recomendaciones:

Se aconseja a la empresa tomar sus decisiones teniendo en cuenta las siguientes alternativas:

— La primera: continuar la aplicación de las normas colombianas, como hasta el momento se ha elaborado; sin otra repercusión por el momento.

— La segunda: converger a las normas internacionales de contabilidad e información financiera, de tres posibles formas:

Completa: de esta forma, convergerían totalmente sus estados financieros; teniendo un alto impacto e implicaciones importantes que deberían ser puestas en consideración; además, con un posible alto costo, para su armonización.

Gradual: de esta forma se podría realizar una convergencia gradual, lo que no implicaría un impacto tan fuerte en la empresa, pudiendo planificar mediante un plan de convergencia esta transición.

Paralelamente: se realizaría una convergencia contable internacional, en paralelo con la aplicación de las normas contables colombianas; teniendo en cuenta que la IFRS 1 —aplicación por primera vez— que estipula que al ser aplicadas las normas internacionales por primera vez, y al ser la presentación de los estados financieros obligatoriamente comparables, se hace necesario llevar las dos contabilidades, por lo menos durante el primer año.

Para cualquiera de las alternativas se podría llegar a realizar una contratación con empresas externas y especialistas en la materia, para que ejecuten el proceso de convergencia y realicen la contabilidad, basados en normas internacionales. De esta forma, la empresa seguiría registrando la contabilidad fiscal, y los asesores externos presentarían la contabilidad con normas internacionales, si así lo desea.

Además de lo anterior, se deben tener en cuenta las implicaciones o el impacto que alguna de estas decisiones originaría, entre ellas:

— Si no se decide realizar la convergencia contable, no existirían repercusiones a corto plazo, pero se mantiene la probabilidad que a mediano o largo plazo la empresa pierda oportunidades de negocios y se limite su objetivo básico, financiero y social.

Si la empresa decide por la convergencia contable, se debe tener en cuenta:

El costo de la implementación: debido a las diferentes actividades que se tendrían que realizar, entre algunas:

La capacitación del personal: el personal que se encuentra en la empresa no posee el conocimiento sobre normas internacionales de información financiera: se deberá capacitar, lo cual conlleva un costo, en tiempo y dinero, para la empresa.

La contratación de peritos: pues estos se necesitarán para la valoración de los activos; se deben contratar aproximadamente una vez al año.

Possible contratación de asesores externos, expertos en la materia: para que dirijan el proceso de armonización contable.

Possible contratación de un mayor número de personal calificado: la contabilidad fiscal seguirá aplicando normalmente, cuando se utilice la norma internacional, esta es solo para fines financieros.

Estos son algunos de los costos en que la convergencia podría incurrir; pero es necesario mencionar que —según la investigación realizada— el impacto contable en los informes financieros sería, desde todo punto de vista, al aplicar las normas internacionales de información financiera, beneficioso para la entidad y para todos los agentes tanto internos como externos que la requieran (socios o accionistas, bancos, proveedores, clientes, etc.). Basado en que las NIC/NIIF están elaboradas como guía para reflejar la realidad económica de la empresa, en un idioma único mundial, y que se puedan tomar decisiones con base en información confiable y transparente.

Por último, cabe recomendar a la empresa los beneficios que la convergencia traería consigo, pues la información financiera es el reflejo de la empresa misma en términos monetarios; y ante el vertiginoso y competitivo mercado de hoy, es necesario contar con las mejores herramientas para el desarrollo y progreso de la empresa.

## 5. CONCLUSIONES

En la actualidad, la empresa Mármoles Pepito S.A.S. realiza sus registros contables, utilizando la normatividad vigente en Colombia, la cual tiene como base principal el decreto 2649 de 1993; esta norma no ha tenido muchas actualizaciones desde su expedición, y aunque ha servido a la contabilidad colombiana, no ha tenido en cuenta el proceso de globalización que se está llevando en el mundo. Es probable que la empresa no requiera realizar convergencia contable con normas internacionales de forma inmediata, pues aún no ha tenido la posibilidad de ampliar su mercado; pero en un futuro próximo e inminente, deberá realizar la armonización contable, si desea expandir sus objetivos, lo cual es una consecuencia lógica de su desarrollo.

Por otra parte, la NIC 16, *propiedades, planta y equipo*, es una norma internacional de información financiera que orienta sobre el tratamiento y la aplicación contable para los activos del inmovilizado material; desde su

reconocimiento hasta su retiro o “dada de baja”. Esta norma es sometida a constantes revisiones, actualizaciones y mejoras por los miembros del Comité de Normas Internacionales (IASB); razón por la cual, los usuarios de los estados financieros pueden tener fiabilidad en su aplicación.

Además, para la empresa Mármoles Pepito S.A.S., y durante la presente investigación, fue fundamental valorar el activo más significativo en el proceso productivo dentro del grupo de propiedades, planta y equipo, como es la maquinaria y equipo, y una de sus variables más importantes como es la depreciación, basados en la IAS 16; para aplicar el tratamiento especial que contiene la norma en cuanto a temas como vida útil, métodos de depreciación, depreciación por componentes, importe depreciable y valor residual, entre otros.

Otra característica esencial en la NIC 16, es el reconocimiento de los activos, pues solo se reconocerá si es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros y el costo puede ser medido con fiabilidad, lo cual no se realiza con la normatividad colombiana, teniendo muchas veces reconocidos activos improductivos que no generarán ningún beneficio para la empresa.

La norma estipula una de las diferencias más marcadas con la norma colombiana. Pues la NIC 16 permite el registro de los activos, según los componentes que tengan un costo significativo con relación al costo total del elemento; lo que permite dar un tratamiento especial a cierta clase de activos. En nuestro caso, a la maquinaria y equipo, que produce resultados diferentes con la norma colombiana, y a nuestro parecer más precisos al aplicar la norma internacional, según el análisis realizado.

Así mismo, otra diferencia característica entre las normas es el valor del activo, pues la IFRS 1 —aplicación por primera vez— sugiere realizar un avalúo del valor del activo; lo que se denomina “valor razonable”, para establecer el valor inicial en el momento de la convergencia, y realizar una revaluación o una pérdida por deterioro, según sea el caso; lo que resulta lógico al establecer cuánto vale realmente el activo a la fecha, y no solo registrar un costo histórico.

Otra característica especial, en cuanto a la depreciación, es el establecimiento de la vida útil del activo, que es establecida mediante la evaluación del activo, y la experiencia en la utilización del mismo, y no bajo un parámetro fijo y general para todos. También la estimación del valor residual es importante, porque se establece cuánto del activo se puede llegar a recuperar, una vez finalice su vida útil.

Por último, para la aplicación de la norma internacional 16, *inmovilizado material*, es necesaria su comprensión y el análisis de su alcance. Pero existe otro factor de suma importancia y sin el cual no se lograrían los objetivos deseados y es el conocimiento íntegro de la empresa; tan necesario gracias a la autonomía para el uso del criterio propio, que brinda la norma en el establecimiento de las políticas y estimaciones contables más convenientes para la empresa. Lo que lamentablemente no se realiza en Colombia, pues al querer satisfacer la normatividad fiscal, se pierde el verdadero sentido de la contabilidad, cual es reflejar fielmente la situación de la empresa, no simplemente cumplir normas tributarias.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

ELINETH, A. y SUSANA, M. Q.: *Adopción de la NIC 16, “propiedad, planta y equipos” en la presentación de los estados financieros de la empresa SACOSAL C.A.”*, Cumaná, Sucre, 2009.

GONZALO ANGULO, J.: “Criterios de valoración y mantenimiento de capital”, *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, 2000.

IASB (*International Accounting Standards Board*) (diciembre de 1993). NIC 16 - Inmovilizado material, Estados Unidos.

INTA. *Discusión conceptual acerca de la amortización del suelo*, Buenos Aires, 2003.

OLIVER, J. L.: “El camino internacional hacia el valor razonable”, *Partida doble*, 2002.

PERRAMON, E. G.-J.: “Las NIC y la reforma del plan general de contabilidad”, *La reforma contable*, 2006.

República. Decreto 2649 de 1993, Bogotá, 1993.

### Web

[www.rena.edu.ve/cuartaEtapa/metodologia/justificacion](http://www.rena.edu.ve/cuartaEtapa/metodologia/justificacion), recuperado: 28 de noviembre de 2010.

<http://redalyc.uaemex.mx>, recuperado: 25 de noviembre de 2010.

[www.eumed.net](http://www.eumed.net), recuperado: 25 de noviembre de 2010.

[www.scholar.google.com.co](http://www.scholar.google.com.co), recuperado: 26 de noviembre de 2010.

[www.veeduriadistrital.gov.co/es/grupo/g285/web/PROPIEDADES\\_PIANTA\\_Y\\_EQUIPOx.pdf](http://www.veeduriadistrital.gov.co/es/grupo/g285/web/PROPIEDADES_PIANTA_Y_EQUIPOx.pdf), recuperado: 28 de noviembre de 2010.

*http://maps.google.es*, recuperado: 30 de noviembre de 2010.

*www.diccionario.sensagent.com/impacto/es-es*, recuperado: 4 de diciembre de 2010.

*www.wordreference.com/definicion/convergencia*, recuperado: 4 de diciembre de 2010.

CAPÍTULO CUARTO

**DESARROLLO DE UN MODELO DE COMPETENCIAS  
LABORALES PARA EL CONTADOR PÚBLICO  
EN EL ÁREA ECONÓMICA PARA  
EL ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN**

MAURICIO GARCÍA GARZÓN\*

**1. INTRODUCCIÓN**

El presente artículo corresponde a la primera parte de la implementación de un modelo de competencias laborales para el contador público en el área económica para el aseguramiento de la información, donde se construye el marco de referencia para las competencias laborales de los estudiantes de Contaduría Pública en el área económica utilizando el modelo funcionalista, el cual se relaciona con desempeños o resultados concretos y predefinidos que la persona debe demostrar, provenientes del análisis de las funciones que componen el proceso productivo.

Este enfoque permite, mediante la desagregación y ordenamiento lógico de las funciones productivas, la identificación del propósito clave de la subárea de desempeño, como punto de partida para enunciar y correlacionar las funciones que deben desarrollar las personas para lograrlo, hasta especificar sus contribuciones individuales, que son los elementos de competencia.

Para la construcción del anterior esquema, se debe tener en cuenta las Normas Internacionales de Formación para los Contadores Profesionales - *International Education Standards (IES)*, que establecen las normas generalmente aceptadas como “buena práctica” en la formación y desarrollo de los contadores profesionales e indican los estándares de referencia que se espera que los organismos miembros a la Federación

\* Economista de la Universidad de América y especialista en Gerencia Pública y Control Fiscal de la Universidad del Rosario. Candidato a magíster en Administración Pública de la ESAP. Docente investigador de la Facultad de Contaduría Pública del Grupo de Investigación Analítico, Contable y Económico (GACE) de la Corporación Universitaria Republicana.

Internacional de Contadores utilicen como modelo durante el proceso de calificación y desarrollo permanente de los contadores.

En las IES se encuentran los elementos esenciales para el contenido de los programas de formación diseñado para mantener las competencias profesionales, en un nivel destinado a alcanzar reconocimiento, aceptación y aplicación internacionales.

La anterior reseña se da como un marco de referencia para construir nuestras propias necesidades de formación basada en competencias laborales, teniendo en cuenta las IES, que indican los estándares de referencia que los contadores deben utilizar como modelo durante el proceso de calificación y desarrollo permanente de su profesión.

De esta manera, desde la academia se pretende dar respuesta a los requerimientos de tipo pedagógico, particularmente en el área económica, que le permita al Contador Republicano involucrarse en la toma de decisiones de las empresas públicas y privadas en entornos calificantes y competitivos, fundamentados en competencias laborales con perspectivas globales más amplias.

## 2. EL MODELO

De los tres modelos de competencia laboral: funcionalista, conductista y constructivista, descritos por LEONARD MERTENS en su libro *La gestión por competencia laboral en la empresa y la formación profesional*, se tomó como referente el modelo funcionalista para adelantar la siguiente propuesta.

### A) Aspectos generales

La teoría del análisis funcional tiene su sustento en la escuela de pensamiento funcionalista a partir de la sociología, e implementada en el sistema de competencia laboral de Inglaterra, que busca revisar y adecuar los sistemas de formación y capacitación de este país. Es así como en 1980 se produce un documento que dio origen al Sistema Nacional de Competencias Laborales (*National Vocational Qualification*, NVQ), y en 1986 a la instalación del correspondiente Consejo Nacional (NCVQ).

El modelo funcional se relaciona con desempeños o resultados concretos y predefinidos que la persona debe demostrar, provenientes del análisis de las funciones que componen el proceso productivo. Se usa usualmente en el sector operativo, donde se circunscribe a aspectos técnicos de la organización y se determina a través de evidencias: de desempeño, de producto y de conocimientos asociados.

La característica fundamental de este método<sup>1</sup> está en que describe productos y no procesos, es decir, centra su atención en el resultado y no en cómo lo hace. Parte de un objetivo principal y continúa desagregándose en niveles hasta identificar las unidades de competencias y sus elementos, que es el nivel donde se definen los estándares mediante los criterios de desempeño. Los objetivos y funciones de la empresa no se deben formular desde su organización como sistema cerrado, sino en términos de su relación con el entorno.

El análisis funcional es una técnica que se utiliza para identificar las competencias laborales inherentes a una función productiva. Dicha función puede estar definida en el ámbito de un sector ocupacional, de una empresa o a todo un sector de la producción o de servicios. No es, en modo alguno, un método exacto. Es un enfoque de trabajo para acercarse a las competencias requeridas mediante una estrategia deductiva. Se inicia estableciendo el propósito principal de la función productiva o de servicios bajo análisis y se va complementando con las funciones de logro. En su elaboración se siguen ciertas reglas encaminadas a mantener uniformidad de criterios. La redacción del propósito principal, propósito clave, o función clave de la empresa, se suele elaborar mediante la estructura: *verbo + objeto + condición* (Cinterfor, 40 preguntas sobre competencias laborales).

Algunas definiciones del análisis funcional recopiladas en la cartilla del FES No. 3 y en el documento de Cinterfor son las siguientes:

El SENA define el análisis funcional como un método de cuestionamiento y de enfoque que permite la identificación del propósito clave de la subárea de desempeño, como punto de partida para enunciar y correlacionar las funciones que deben desarrollar las personas para lograrlo, hasta especificar sus contribuciones individuales.

Esta entidad viene adelantando un proceso de formación basado en competencias laborales, a partir de la caracterización del sector ocupacional y de la identificación de las funciones productivas, así como de la elaboración de normas de competencia laboral y titulaciones requeridas por el sector.

CONOCER de México plantea que la base del análisis funcional es la identificación, mediante la desagregación sucesiva y ordenamiento lógico de las funciones productivas hasta encontrar las funciones realizables por una persona, que son los elementos de competencia. El modelo se centra en el resultado que se espera lograr y no en cómo se hace.

<sup>1</sup> Según características señaladas por la NVQ.

El análisis de las funciones tiene la finalidad de identificar aquellas que son necesarias para el logro del propósito principal. El resultado del análisis se expresa mediante un mapa funcional o árbol de funciones<sup>2</sup>.

El SENAI (Brasil) define el análisis funcional como un método que parte de la identificación del propósito principal de una empresa, el cual se desagrega sucesivamente en funciones y subfunciones que son significativas para el logro de este, hasta llegar a los elementos de competencia y criterios de desempeño. El SENAI utiliza el análisis funcional para la determinación de competencias profesionales en un perfil profesional.

Para LEONARD MERTENS, el análisis funcional se relaciona con la nueva teoría de sistemas sociales, entendida como la relación entre sistema y entorno, por lo que los objetivos y funciones de la empresa no se deben formular desde su organización como sistema cerrado. De esta manera, la función de cada trabajador en la organización constituye un subsistema dentro del sistema empresa, es decir, cada función es el entorno de otra.

El método funcional es, por excelencia, un método comparativo; desde el punto de vista de competencias, analiza las relaciones que existen en las empresas entre resultados y habilidades, conocimientos y aptitudes de los trabajadores, comparando unas con otras (MERTENS, 1996).

## B) Fases

A partir del referente funcionalista y teniendo en cuenta el esquema planteado en el proyecto de rediseño curricular TUNING, el compendio del banco de herramientas de Cinterfor y los aportes de MIGUEL MALDONADO en su libro *Competencias, método y genealogía*, se diseña el siguiente modelo con las fases metodológicas:

### a) Primera fase: de las necesidades de formación

En esta fase se consulta el mundo social, disciplinar y del trabajo como referentes para definir y establecer las respectivas competencias. Para ello se debe tener en cuenta las siguientes etapas.

#### • Primera etapa: concertación

Para esta primera parte se toma como referencia el resultado de las mesas sectoriales de trabajo y la Clasificación Nacional de Ocupaciones del SENA. Este último es un instrumento que clasifica y organiza las ocupaciones por áreas de afinidad y por nivel de calificación en términos educativos, utilizando referentes metodológicos y diversas tipologías

<sup>2</sup> El concepto de “función” es más amplio que el de “tarea”.

internacionales. Esta clasificación se dio en concertación con el sector productivo y dejó como resultado la agrupación de las diferentes ocupaciones, distribuyéndolas en nueve áreas de ocupación y desagregándolas en cinco niveles de calificación, como se señala en el cuadro 1.

El nivel de cualificación se compone, por lo general, de varios empleos cuyas funciones presentan una gran similitud y que para su desempeño requieren competencias en conocimientos, habilidades y destrezas comunes (SENA, parte I, 2005).

Cuadro 1

CLASIFICACIÓN NACIONAL DE OCUPACIONES (CNO)									
ÁREAS DE DESEMPEÑO	1 Finanzas y administración	2 Ciencias naturales aplicadas y ocupaciones relacionadas	3 Salud	4 Ciencias sociales, educación, servicio gubernamental. Y religión	5 Arte, cultura, recreación y deportes	6 Ventas y servicios	7 Ocupaciones exclusivas de la industria primaria	8 Oficios, operadores, equipo y transporte y ocupaciones afines	9 Ocupaciones exclusivas de industrias de procesamiento y fabricac. Y sum. serv. públicos
O OCUPACIONES DE DIRECCIÓN									
NIVEL DE PREPARACIÓN A									
NIVEL DE PREPARACIÓN B									
NIVEL DE PREPARACIÓN C									
NIVEL DE PREPARACIÓN D									

Fuente: SENA, 2005.

- *Segunda etapa:* marco de referencia y caracterización ocupacional

El marco de referencia se traza integrando el currículo con el componente pedagógico del Proyecto Educativo Institucional (PEI), ya que

este constituye lo característico de cada institución, según sea educación técnica, tecnológica o superior.

El Ministerio de Educación Nacional determina que el marco de referencia curricular basado en normas de competencia debe estar explicado por el modelo pedagógico. Este debe considerar de manera integral el diseño, la planeación y la ejecución de los recursos, así como el proceso de enseñanza y aprendizaje.

Posteriormente, se identifica el contexto cultural, filosófico y de trabajo donde los profesionales se van a desempeñar, articulando el Proyecto Educativo Institucional con investigaciones sobre las posibilidades del egresado en relación con lo laboral, profesional y económico.

El propósito en esta etapa es identificar las diferentes tendencias del área de la referencia, enfatizando en los aspectos ocupacionales y educativos, como base fundamental para la elaboración del análisis funcional y las normas de competencia.

- *Tercera etapa: mapa funcional*

En esta etapa se definen los propósitos claves de un área productiva que permite definir las competencias profesionales, a partir de la elaboración del mapa funcional, utilizando para ello el método estructural funcionalista, que permite ver los objetos de estudio desde sus relaciones y la interdependencia de sus elementos, con una elaboración progresiva.

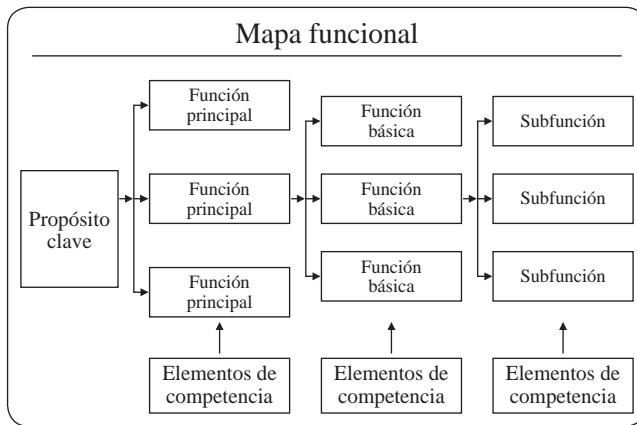
El mapa funcional emplea el método deductivo con lo cual identifica las funciones de un proceso productivo en relación con el propósito clave del sector, de la organización o de la empresa, hasta llegar a la definición de las competencias personales. Las funciones se enuncian con la estructura gramatical: verbo + objeto + condición.

“El mapa funcional es un diagrama o un árbol que se utiliza para ordenar y jerarquizar las funciones y subfunciones a partir de un propósito clave. El propósito clave del área objeto de análisis es la unidad mayor de la cual se desprenden sus correspondientes funciones hasta identificar lo que una persona realiza; es decir, hasta las competencias laborales que un trabajador o profesional desempeña. A esta metodología que permite descomponer un corpus en unidades mayores y menores se denomina «estructural funcionalismo»; pero cuando se aplica en la identificación de competencias de las entidades de formación profesional, se denomina «análisis funcional»” (MALDONADO, 2006, pág. 269).

El mapa funcional no describe gráficamente el proceso, sino las funciones productivas necesarias para alcanzar el propósito clave. Al hacer

el mapa, se deben incluir descripciones de operaciones o tareas y nunca perder de vista la relación entre las funciones y el propósito clave. Para ello es recomendable revisar que no se presenten funciones repetidas, y en caso que se presenten debe elaborarse nuevamente.

Gráfico 1. Mapa funcional



Fuente: Cinterfor, 2004.

La función principal, o propósito clave, es la base a partir de la cual se desarrolla el mapa funcional. Este describe la razón de ser de la actividad productiva, empresa o sector, según sea el nivel en el cual se esté llevando a cabo el análisis. En otras palabras, puede decirse que el propósito clave es el vértice del cual se desprenden sucesivamente las funciones productivas utilizando un método lógico.

La unidad de competencia es una agrupación de funciones productivas identificadas en el análisis funcional al nivel mínimo, la cual se encuentra conformada por un conjunto de elementos de competencia que reviste un significado claro en el proceso de trabajo y, por tanto, tiene valor en el ejercicio del trabajo. La unidad no solo se refiere a las funciones directamente relacionadas con el objetivo del empleo, incluye también cualquier requerimiento relacionado con la salud y la seguridad, la calidad y las relaciones de trabajo (Cinterfor, 2004).

La desagregación de funciones realizada durante el proceso del análisis funcional cuando ya pueden ser ejecutadas por personas y describen acciones que se pueden lograr y resumir, reciben el nombre de “elementos de competencia”.

El elemento de competencia es la descripción de una realización que debe lograrse por una persona en el ámbito de su ocupación. Por tanto, se refiere a una acción, un comportamiento o un resultado que el trabajador debe demostrar. Este elemento de competencia es una función realizada por un individuo (Cinterfor, 2004).

- *Cuarta etapa:* unidades de competencia

Las unidades de competencia están conformadas por elementos, los cuales describen lo que una persona es capaz de hacer en el desempeño de una función productiva. Estas se originan de las funciones y determinan unos estándares o unidades de aceptación general. Se asume como norma cuando ha pasado por una serie de evaluaciones y análisis de educadores, empresarios, trabajadores, etc., que deciden que su descripción interpreta los mínimos requeridos en el campo laboral.

Las normas de competencia se originan de las funciones y determinan los estándares establecidos por los miembros de las mesas sectoriales.

Gráfico 2. Normas de competencia

Normas de competencia*	
CRITERIOS DE DESEMPEÑO	CONOCIMIENTOS BÁSICOS
Describen los requerimientos exigidos para cumplir la competencia.	Conocimientos que se deben tener para aprovechar el criterio de desempeño.
CAMPO DE APLICACIÓN	EVIDENCIAS REQUERIDAS
Escenario donde se desempeña el trabajador.	De producto. De conocimiento.
ACTITUDES	VALORES
Disposiciones manifiestas que se deben tener.	De la persona.

\*Se originan de las funciones y determinan los estándares establecidos por los miembros de las mesas sectoriales.

Fuente: MALDONADO, 2006.

- *Quinta etapa:* conformación de las titulaciones

Por titulaciones se conoce el sistema de acumulación de créditos, por lo cual se permite completar un programa, a partir de resultados de aprendizaje de un proceso de formación.

Las titulaciones están integradas por unidades de competencia laboral, que describen el desempeño requerido en un campo ocupacional y a determinado nivel de cualificación.

La definición de titulaciones facilita que las personas alcancen el logro de unidades de competencia, validadas por área ocupacional. Estas se reconocen con base en evaluaciones del desempeño confiable con determinado nivel de cualificación y estarán dadas según área ocupacional.

- *Sexta etapa:* evaluación y certificación de competencias

La evaluación de competencias equivale a un reconocimiento de un saber hacer, por lo que la competencia representa términos que tienen que ver con resultados, actuaciones, productos, etc., lo que permite verificar la competencia de un trabajador frente a una norma de competencia laboral.

Mediante la certificación se da el reconocimiento público de que el profesional es competente en el desempeño de sus labores, al demostrar que posee los estándares establecidos en la norma de competencia. La certificación se entiende como un proceso tendiente a lograr que los trabajadores alcancen ese nivel de competencia exigido, a lo cual puede ayudar las acciones formativas complementarias.

b) *Segunda fase:* del diseño curricular y la estructuración de los módulos

En esta fase se define la ruta y el programa de formación que permite estructurar los objetivos, contenidos y actividades a través del diseño curricular y la conformación de módulos.

- *Primera etapa:* diseño y desarrollo curricular

En esta etapa las normas de competencia son fundamentales, por cuanto se hacen indispensables para identificar los aspectos necesarios para alcanzar el desarrollo de las competencias requeridas. Todos los componentes de la norma de competencia contribuyen a la estructuración de los currículos, así no exista una correspondencia automática entre los elementos de competencia y los objetivos de aprendizaje, o entre las unidades de competencia y los módulos.

En el diseño curricular, el módulo debe tener la capacidad para estructurarse asociadamente con otros módulos en la conformación de una ruta curricular articulada en sí misma. Para ello, y con base en el perfil profesional, se elaboran los contenidos formativos estableciendo los conocimientos profesionales teóricos y prácticos requeridos para el desempeño competente de las unidades. Para hacerlo se toma como base de análisis a la unidad de competencia y se responden las siguientes preguntas:

¿Qué tiene que *saber* el trabajador para establecer los conocimientos teóricos?

¿Qué tiene que *saber hacer* el trabajador para obtener los conocimientos prácticos?

¿Cómo tiene que *saber estar y actuar* el trabajador para precisar las actitudes y comportamientos requeridos? (INEM, 1995).

- *Segunda etapa:* estructuración de módulos

En esta etapa se definen los módulos, entendidos desde el punto de vista del diseño curricular, como la unidad que permite estructurar los objetivos contenidos y actividades en torno a una problemática de la práctica profesional y de las capacidades desarrolladas.

A partir de los elementos de competencia, se describen las capacidades que operan como objetivos de formación, que hacen referencia a procesos cognitivos, motrices y de comunicación. Posteriormente se estructuran los contenidos formativos en módulos, creando una correspondencia entre estos y la unidad de competencia, por lo que puede corresponder a una unidad uno o más módulos según sea el caso.

Teniendo estructurado una primera aproximación del plan de estudios se debe proceder a diseñar cada uno de los módulos. La información que nutre esta fase debe contener los temas que se abordarán, así como los tiempos y recursos comprometidos.

Es usual que el currículo sea estructurado en módulos. La formación basada en competencias es fundamentalmente posible mediante la organización modular del currículo. Es así como nacen los primeros intentos de asociación entre unidades de competencia y módulos de formación en el trabajo de diseño curricular (INEM, 1995).

### 3. ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Para la implementación de las diferentes fases y etapas del modelo descrito anteriormente, se debe tener en cuenta las Normas Internacionales de Formación para los Contadores Profesionales - *International Education Standards* (IES), las cuales se adoptan y aplican a los programas de formación de los organismos miembros de la Federación Internacional de Contadores - *International Federation of Accountants* (IFAC), el cual crea el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) y realiza el proyecto sobre las Normas Internacionales de Formación.

“Las IES establecen las normas generalmente aceptadas como «buena práctica» en la formación y desarrollo de los contadores profesionales e indican los estándares de referencia que se espera que los organismos miembros utilicen como modelo a lo largo del proceso de calificación y desarrollo permanente de los contadores. En ellas se encuentran los elementos esenciales para el contenido de los programas de formación y desarrollo en un nivel destinado a alcanzar reconocimiento, aceptación y aplicación internacionales” (“Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación”, 2008, pág. 21).

Las IES establecen los estándares de referencia con los cuales se espera que los organismos miembros de la IFAC cumplan con la formación y el desarrollo continuo de los contadores profesionales. Las IES son establecidas, en principio, para los organismos miembros del IFAC y no para los individuos en particular.

Las IES no se imponen por encima de los requisitos de las autoridades reguladoras de cada país. Su papel es proporcionar material de referencia para informar e influir, respecto a la adopción de buenas prácticas generalmente aceptadas.

Las prácticas internacionales de formación para contadores profesionales se expresan a través de declaraciones, las cuales ayudan a la implementación de las buenas prácticas o mejores prácticas actuales en la formación y desarrollo de los contadores profesionales. Estas se promulgan en documentos informativos que, a su vez, promueven la discusión o el debate acerca de las cuestiones de formación y desarrollo que afectan a la profesión contable.

Las IES son promulgadas con el propósito de beneficiar la profesión contable a través de la estandarización de referencia mínimos de aprendizaje para contadores calificados, incluyendo la formación, la experiencia práctica y el desarrollo profesional continuo. Uno de sus objetivos, es identificar qué temas se abarcarán en los programas de formación, en vez de sugerir los cursos que debe tomar cada contador, ya que el contenido y los métodos de enseñanza de cada tema varían en cada país. Algunos organismos miembros deben cubrir una mayor gama de asuntos. Otros deberán dar mayor énfasis a ciertos temas para cumplir con objetivos específicos para los cuales los aspirantes están recibiendo capacitación. Los valores, ética y actitud profesionales alcanzan las diversas áreas de estudio y pueden integrarse en el aprendizaje de las otras materias (“Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación”, 2008).

Es importante mencionar la concepción de competencia y su relación con capacidad que dentro de la concepción de desarrollo expone la IAESB:

*Desarrollo* es, al mismo tiempo, un proceso y un resultado. Si lo relacionamos con “llover hacia”, es un proceso, y si lo referenciamos con llegar a un estadio superior, es un resultado. Es decir, que puede representar a un individuo que se está desarrollando<sup>3</sup>, así como a una persona que se ha desarrollado<sup>4</sup>.

*Desarrollo como proceso* es el término más utilizado por el IAESB que abarca cada proceso por el cual un individuo crece. Se refiere a la adquisición o aumento de las capacidades que contribuyen a la competencia, independientemente de cómo fueron alcanzadas.

En el documento de la Federación Internacional de Contadores - IFAC, se definen las capacidades como los conocimientos profesionales, habilidades profesionales, los valores, la ética y actitud profesionales requeridos para demostrar competencia. Estas se convierten en atributos adquiridos por los individuos que les permiten desempeñar sus papeles. La posesión de capacidades es un indicio de que un individuo está en condiciones de realizar su trabajo con competencia.

*Competencia*, por su parte, significa poder ejecutar un trabajo cumpliendo con un determinado estándar en entornos profesionales reales. Se refiere también al conjunto de acciones que los individuos emprenden para determinar si pueden cumplir con sus responsabilidades en un determinado estándar de calidad.

Dice el IFAC que cuando un individuo recurre a sus capacidades para ejecutar las tareas necesarias con el estándar requerido, se considera que ha actuado con competencia, es decir, el individuo es competente.

El desarrollo llega por lo regular por medio del aprendizaje, que se refiere a los principales procesos por medio de los cuales los individuos adquieren capacidades. Este puede ser sistemático y formal, o no sistemático e informal. El primero se lleva a cabo mediante la formación y el segundo a través de la experiencia, la observación, la reflexión y otras actividades no programadas dirigidas al desarrollo de capacidades.

La función del IAESB se expresa en términos de formación y desarrollo de contadores profesionales. *Formación* se refiere al proceso principal, que implica una forma del proceso de desarrollo a la que se conoce como capacitación<sup>5</sup>, y *desarrollo* al resultado.

<sup>3</sup> Proceso.

<sup>4</sup> Resultado, que es el estado final.

<sup>5</sup> Es la expresión de un tipo particular de formación, que se centra en cómo el individuo realiza su trabajo.

En este contexto, las IES prescriben la experiencia práctica que los organismos miembros de IFAC deben exigir a sus asociados para poder ser contadores profesionales, por lo cual señalan los requisitos de formación y desarrollo de los contadores bajo las siguientes IES<sup>6</sup> (“Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación”, 2008):

IES No. 1: requisitos de ingreso a un programa de formación de Contaduría Pública.

IES No. 2: contenidos de los programas profesionales.

IES No. 3: habilidades profesionales en la formación general.

IES No. 4: valores, ética y actitud profesional.

IES No. 5: requisitos de experiencia y práctica.

IES No. 6: evaluación de las capacidades y competencia profesional.

IES No. 7: desarrollo profesional continuo: un programa de aprendizaje permanente, y desarrollo continuo de la competencia profesional.

IES No. 8: requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales.

Los programas de formación profesional deberán preparar a los contadores para mantener su competencia por medio de esquemas de formación que integren los anteriores elementos, guardando la pertinencia para cada país, sin desconocer la existencia de una perspectiva global más amplia.

#### 4. CONCLUSIONES

El marco de referencia para construir las competencias laborales de los estudiantes de Contaduría Pública en el área económica utilizado en este trabajo, fue el modelo funcionalista que se relaciona con desempeños o resultados concretos y predefinidos que la persona debe demostrar, provenientes del análisis de las funciones que componen el proceso productivo. Dicha función puede estar definida en el ámbito de un sector ocupacional, de una empresa o a todo un sector de la producción o de servicios.

El modelo funcional es un enfoque de trabajo para acercarse a las competencias requeridas, el cual se inicia estableciendo el propósito

<sup>6</sup> Las definiciones y explicaciones de los principales términos utilizados en las IES se encuentran en el marco conceptual de los pronunciamientos internacionales de formación.

principal de la función productiva o de servicios bajo análisis y se va complementando con las funciones de logro. La redacción del propósito principal, propósito clave, o función clave de la empresa, se suele elaborar mediante una estrategia deductiva.

Para la construcción del anterior esquema, se debe tener en cuenta las Normas Internacionales de Formación para los Contadores Profesionales - *International Education Standards* (IES), que establecen las normas generalmente aceptadas como “buena práctica” en la formación y desarrollo de los contadores profesionales e indican los estándares de referencia que se espera que los organismos miembros a la Federación Internacional de Contadores utilicen como modelo durante el proceso de calificación y desarrollo permanente de los contadores.

En las IES se encuentran los elementos esenciales para el contenido de los programas de formación diseñado para mantener las competencias profesionales, en un nivel destinado a alcanzar reconocimiento, aceptación y aplicación internacionales.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

BOYATZIS, RICHARD: *The competent manager*, New York, Wiley & Sons, 1982.

CHOMSKY, NOAM: *Aspectos de la teoría de la sintaxis*, Madrid, Edit. Aguilar, 1970.

— *Estructuras sintácticas*, México, Siglo XXI Editores, 1985.

Cinterfor: Banco de herramientas, observatorio de experiencias y cuarenta preguntas sobre competencias laborales, 2004.

FES. “Identificación de competencias”, cartilla núm. 3, junio de 2005.

— “Diseño curricular basado en competencias”, cartilla núm. 4, junio de 2005.

INEM: *Metodología para la ordenación de la formación profesional ocupacional*, Madrid, 1995.

LEVY-LEBOYER, CLAUDE: *Gestión de las competencias. Cómo analizarlas, cómo desarrollarlas*, Barcelona, Gestión, 1996.

MALDONADO, MIGUEL ÁNGEL: *Competencias, método y genealogía*, Bogotá, ECOE Ediciones, 2006.

Federación Internacional de Contadores. “Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación” (Normas Internacionales de Formación), agosto de 2008.

MERTENS, LEONARD: *La gestión por competencia laboral en la empresa y la formación profesional*, Madrid, OEI, 2000.

— *Competencia laboral: sistemas, surgimiento y modelos*, Montevideo, Cinterfor/OIT, 1996.

Ministerio de Educación Nacional (MEN). *Articulación de la educación con el mundo productivo - La formación de competencias laborales*, Bogotá, 2003.

SAGI-VELA GRANDE, LUIS: *Gestión por competencias: el reto compartido del crecimiento personal y de la organización*, Madrid, ESIC Editorial, 2004.

SENA: Serie documentos laborales y ocupacionales núm. 1. Clasificación de ocupaciones, partes 1 y 2, Bogotá, 2005.

TOBÓN TOBÓN, SERGIO: *Formación basada en competencias*, Bogotá, ECOE Ediciones, 2005.



CAPÍTULO QUINTO

**LA DIDÁCTICA EN LAS CIENCIAS  
ECONÓMICAS. REFLEXIONES DESDE  
LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO\***

NUBIA MIREYA SANDOVAL SÁNCHEZ\*\*

*Enseñar no es transferir conocimiento, sino crear las posibilidades de su producción o construcción.*

*Paulo Freire*

## **1. ANTECEDENTES**

La educación en Colombia ha pasado por varios momentos históricos los cuales permiten afirmar que, “La política educativa colombiana ha sido caracterizada por una serie de cambios en tiempo relativamente corto, pasando de un modelo de enseñanza basada en objetivos a la formación por competencias” (Revolución educativa, 1995). Así, es posible diferenciar varios enfoques sobre la formación, por ejemplo, en el modelo por objetivos se buscaba que el alumno promoviera la consecución de resultados (y en función de la cual se calificaba); su mecanismo de enseñanza era tradicional y fundamentalmente de transmisión. Mientras que el modelo por competencias se pretende la formación de sujetos reflexivos responsables de sus actos y comprometidos socialmente, que operen con creatividad en los diferentes ámbitos de su actividad.

\* Este artículo científico se inscribe como producto de la fase inicial del proyecto de investigación: “La importancia de las competencias comunicativas en el análisis de conceptos económicos; caso del punto de equilibrio de mercado, modelado a partir de las ecuaciones lineales”, el cual desarrollo en calidad de coinvestigadora, en el grupo DELTAC-2.

\*\* Economista de la Autónoma de Colombia, magíster en Ciencias de la Educación. Mención en Docencia e Investigación Universitaria, de la Universidad Central de Santiago de Chile. Investigadora. Grupo de Investigación DELTAC-2 inscrito en Colciencias. Docente de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Bogotá.

A decir de ROLANDO PINTO (2008): “En Chile y en América Latina en general se ha tenido como paradigma político y como ejercicio práctico del quehacer democrático que los que definen, diseñan y organizan la política pública para cualesquier sector o área de la sociedad nacional, sean las instancias centralizadas de dirección del Estado, particularmente los ministerios o secretarías del gobierno de turno; cuyos actores son, por lo general, también, profesionales, políticos o dirigentes sociales vinculados y legitimados por las esferas del poder institucional, pero que no viven ni sufren del servicio público, ni tampoco usufructúan de las acciones públicas derivadas. Lo que resulta de esta realidad es que los otros, los que somos sus eventuales beneficiarios, vemos con asombro que con la aplicación de estas políticas se agudizan y profundizan nuestras necesidades y problemas”<sup>1</sup>.

Colombia no ha estado lejos de esta realidad, porque las políticas educativas las ha establecido el gobierno por medio del Ministerio de Educación Nacional, en muchas oportunidades absorbiendo las diferentes estrategias y modelos educativos que vienen del exterior, sin importar la cultura, las tradiciones, las costumbres, el diario vivir del ser humano; cuando nosotros, cada uno de los individuos que pueblan estas naciones, tenemos un modo diferencial en la socialización, en la producción, en la proyección de vida. El gobierno en Colombia se debe centrar en el estudio a fondo de los modelos educativos y analizar qué es lo que realmente está exigiendo nuestra cultura colombiana; no podemos seguir cayendo en la ola de moda sin pensar en las condiciones de vida del ser colombiano.

Esta deficiencia en materia de política educativa en Colombia se ha pretendido superar con el Plan Decenal de Educación<sup>2</sup>, en el que se busca un modelo más autónomo, democrático y participativo, donde la sociedad tenga derecho a decidir sobre lo que quiere recibir y lo que le hace falta en materia de educación, involucrando no solo al sector gubernamental, sino también al productivo, medios de comunicación, líderes comunitarios y comunidad educativa; los cuales han comenzado a tener participación en las propuestas, en los problemas y necesidades que adolece cada comunidad.

Pero infortunadamente no ha sido suficiente, porque mientras en el campo nacional todavía se intenta hacer el acomodamiento que significa la participación de la comunidad en el sistema educativo, en el ámbito

<sup>1</sup> ROLANDO PINTO, “Construcciones necesarias en la política pública: subjetividad y el nosotros en la política”, *Revista Movimientos Sociales*, núm. 1, Santiago de Chile, 2007.

<sup>2</sup> Ley 115 de 1994, Ministerio de Educación en Colombia.

mundial se está hablando de una “internacionalización de la educación, en la que se plantean nuevas exigencias, como la de lograr unos estándares elevados de aprendizaje, promoviendo la autonomía de la institución educativa, la responsabilidad frente a la gestión, la capacidad de experimentar y la vinculación de la comunidad”<sup>3</sup>.

Si bien la CEPAL hace los anteriores planteamientos como estrategias que ayudarían a que el sistema educativo se convierta en un sector productivo y rentable para la economía de los países latinoamericanos, debe ser importante en la aplicación de estas normas tener en cuenta la cultura de cada nación; ya que como se presenta en Colombia, se ve un sistema educativo tratando de adaptarse a esta nueva regulación, debido a que parece que esta va en contravía de la cultura del país y su libre desarrollo, así como de los procesos de socialización, lo que da como resultado un sistema educativo ajeno a la realidad social y a su problemática particular.

## 2. REALIDADES DE LA ENSEÑANZA EN LA ECONOMÍA

Una vez expuesto brevemente el panorama del sistema educativo colombiano, nos vamos aproximando al tema central de discusión. Al encarar la enseñanza de la economía, es posible reconocer problemas derivados del instrumental que utilizan “los modelos económicos desarrollados para explicar diversos comportamientos, dejan ver cierta pérdida de complejidad de la realidad, en el sentido de los múltiples matices resultantes de la interacción de unas variables económicas con otras de orden social y subjetivo, que pueden no estar comprendidas en este, sumándosele a ello la tendencia a «jugar» con los instrumentos y a transferir sus predicciones de manera «lineal» al análisis de la realidad, lo que pondría en evidencia la dificultad para identificar los alcances de los modelos analizados y los supuestos que intervienen en ellos”<sup>4</sup>.

Estos modelos adoptados por las teorías económicas, ya sean descriptivos, explicativos, predictivos o de decisión, se construyen recurriendo a supuestos simplificadores de la realidad; incorporando determinadas variables de análisis y estableciendo relaciones de causalidad del fenómeno que se pretende analizar, corriéndose el riesgo de no ser objetivo, es

<sup>3</sup> CEPAL-UNESCO, “Educación y conocimiento: eje de la transformación productiva con equidad”, 1992.

<sup>4</sup> ROGER LEROY MILLER, *Economía micro y macro*, t. 1, Bogotá, McGraw-Hill, 1994.

decir, que esté pensando sobre “realidades inventadas”; esto tiene consecuencias de orden práctico, como lo afirma ZEMELMAN:

“Porque si no sabemos construir un pensamiento sobre la realidad que tenemos por delante y esa realidad la definimos en función de exigencias conceptuales que pueden no tener pertinencia para el momento histórico, significa que estamos organizando no solo el pensamiento sino [también] el conocimiento dentro de marcos que no son los propios de esa realidad que se quiere conocer”<sup>5</sup>.

Infortunadamente, muchos de los aspectos concernientes a la ciencia económica, en particular, no reflejan la realidad, sino que son conceptos acuñados en otros contextos y que muchas veces la academia los repite sin confirmar si son realidad o no lo son. Por citar un ejemplo: en el caso de la microeconomía<sup>6</sup>, se basa para su explicación en el modelo del mercado de competencia perfecta, el cual no existe en forma pura en la realidad, corriendo el riesgo que gravite alrededor de una utopía empresarial.

Así mismo —ya se anotó—, si consideramos que para la formalización del comportamiento económico se recurre habitualmente al instrumental matemático, esto introduce un grado de abstracción aún mayor en la enseñanza de la disciplina. Desde este punto de vista, el problema más importante se refiere a la dificultad para relacionar parámetros o gráficos con comportamientos. Por otra parte y en general, observamos cierta ritualización en el uso del instrumental analítico y gráfico, que refuerza la dificultad precedente: se enseña (y aprende) el “mecanismo” de resolución a partir de ellos, pero se pierde la interpretación económica de estos.

Un aspecto trascendental para tener en cuenta, es que mientras en la estructura general de la economía se está desarrollando a pasos agigantados un importante progreso tecnológico en informática y comunicación (TIC), en muchos establecimientos educativos (incluyendo en el que laboro) hasta ahora se está aprendiendo a caminar, exigiendo que se dé un replanteamiento a estas metodologías. El currículo de las asignaturas no presenta estrategias dinamizadoras del proceso de aprendizaje debido a la baja cualificación de los docentes en los ámbitos de las nuevas tecnologías de información y comunicación ni de software especializado en torno a la economía.

<sup>5</sup> HUGO ZEMELMAN, *Voluntad de conocer: el sujeto y su pensamiento en el paradigma crítico*, España, Anthropos Editorial, 2005.

<sup>6</sup> O “teoría de precios”, como se denomina algunas veces, se refiere al estudio del comportamiento de las unidades familiares, empresas y de los mercados en los cuales aquellas funcionan.

### 3. UNA PROPUESTA PEDAGÓGICA: CONSTRUCCIONES DESDE MI QUEHACER DOCENTE

¿Cómo emplear una mejor estrategia en la enseñanza de la economía?, este es un desafío que se abre no solo para la enseñanza de las ciencias económicas, sino también para cualquier otra disciplina. El docente en su práctica profesional, puede contribuir a que los estudiantes desarrollen un pensamiento crítico, así lo manifiesta FACIONE:

“Conduciéndolos a que desempeñen habilidades cognitivas y disposiciones, a hacer interpretación, análisis, evaluación, inferencia, explicación y autorregulación; a saber comprender situaciones, identificar y analizar argumentos, valorar la credibilidad de los enunciados y examinar su propio pensamiento”<sup>7</sup>.

Es importante liberar al estudiante de la dependencia de los profesores, que él piense por sí mismo de manera independiente y para nuestro caso (formación de contadores), se debe enfatizar cada vez más en las destrezas por las competencias interpretativas y argumentativas<sup>8</sup> que permiten fortalecer un buen potencial de negociación (nacional e internacionalmente) y con las propositivas que son las que ayudan a plantear soluciones a los problemas.

Para potencializar el desempeño, se debe cultivar las habilidades de “análisis, síntesis y crítica”, cualidades que conducen al liderazgo comunitario con responsabilidad social. Una enseñanza que aspire a ser de calidad no puede desvincularse de las exigencias sociales, y es indiscutible que en este objetivo depende del papel que asuman los profesores en la enseñanza de su cátedra.

Así mismo, el desarrollo de una habilidad dependerá de la forma como se realice el aprendizaje, de aquellos eslabones o procesos de la actividad que el sujeto sistematiza, del lugar que estos ocupan en la estructura de la misma y en la conciencia del sujeto y del nivel de asimilación y dominio alcanzados, aspectos que sustentan la propuesta didáctica para desarrollar habilidades profesionales. ¿Cómo encarar estas cuestiones en la enseñanza? Al iniciar el tratamiento de diferentes temáticas económicas, un desafío consistiría en incluir “temas o tópicos generadores”<sup>9</sup> en

<sup>7</sup> PETER A. FACIONE, “Pensamiento crítico: ¿qué es y por qué es importante?”, en <http://www.eduteka.org/modulos.php?catx=6&idSubX=134&ida=733&art=1> (actualización, 2007).

<sup>8</sup> *Ibidem*, 1995.

<sup>9</sup> *Ibidem*. “Temas generadores son aquellos que posibilitan ingresar al tratamiento de verdaderos problemas o desafíos cognitivos, son centrales para un dominio o disci-

las propuestas didácticas de las disciplinas económicas, pensando desde la perspectiva de la enseñanza para la comprensión.

Según el punto de vista de ZABALA<sup>10</sup>, dentro de las actividades que debemos tener en cuenta los docentes en el momento de configurar una unidad de intervención educativa, se encuentran aquellas:

1. Que nos permitan a los docentes comprobar los conocimientos previos que tienen los alumnos con relación a los nuevos contenidos de aprendizaje.
2. En la que los contenidos se plantean de tal modo que sean significativos y funcionales para los alumnos.
3. Que podamos inferir que son adecuadas al nivel del desarrollo de los alumnos.
4. Que aparezcan como un reto abordable para el alumno, es decir, que tengan en cuenta su competencia actual y las hagan avanzar con la ayuda necesaria, que permitan crear “zonas de desarrollo próximo”<sup>11</sup> e intervenir en ellas. Que provoquen un conflicto cognoscitivo y promuevan la actividad mental del alumno, necesaria para que establezcan relaciones entre los nuevos contenidos y los conocimientos previos.
5. Que fomenten una actitud favorable, o sea, que sean motivadoras con relación al aprendizaje de los nuevos contenidos.
6. Que estimulen la autoestima y el autoconcepto, con relación a los aprendizajes que se le proponen; es decir, que el alumno pueda experimentar con ellas, que en algún grado ha aprendido, que su esfuerzo ha valido la pena.
7. Que ayuden a que el alumno vaya adquiriendo destrezas relacionadas con el aprender a aprender y que le permitan ser cada vez más autónomo en sus aprendizajes.

---

plina, posibilitan ir incorporando para su tratamiento conceptos y teorías relevantes; son accesibles e interesantes tanto para los alumnos como para los profesores”.

<sup>10</sup> ANTONI ZABALA, *El constructivismo en el aula: los enfoques didácticos*, Barcelona, Graó, 2002.

<sup>11</sup> Concepto adoptado por VIGOTSKY, precursor del constructivismo social; desarrolló la teoría “sociocultural”. Defiende la importancia de la relación y la interacción con otras personas, como origen de los procesos de aprendizaje y desarrollo humano. Esta interacción se desenvuelve en la zdp (zona de desarrollo próximo o potencial); entendiéndose por esta, como la distancia entre el nivel de resolución de una tarea que una persona puede alcanzar independientemente y el nivel que puede alcanzar con la ayuda de un compañero más competente o experto en esa tarea.

Todas las actividades planteadas tienen como referencia a los contenidos de aprendizaje en general, pero las características diferenciales de cada una de ellas, sean conceptuales (saber), procedimentales (saber hacer) o actitudinales (ser), obliga a aplicar la que se considere apropiada atendiendo a la especificidad de su aprendizaje.

Es necesario articular el ejercicio docente, con la infraestructura institucional en torno a los medios y mediaciones de formación y aprendizaje; entre estos podemos citar la puesta en práctica de modelos económicos asistidos por computador, así como el empleo de graficadores, software especializado, simuladores, generando espacios a la tecnología y, en especial, a programas tales como hojas electrónicas de cálculo, de gran aplicación en el contexto empresarial, que nos permiten apreciar de manera clara y eficiente los diversos esquemas de la economía.

Hoy, el estudiante presenta altas competencias tecnológicas, y quizás los docentes nos hemos rezagado, lo cual genera una brecha en los procesos de aprendizaje. Los esquemas tradicionales son estáticos, mientras los tecnológicos son dinámicos, permiten movimiento, viajar por las diferentes apreciaciones de los estudiantes y canalizar la posición del docente y decidir de manera participativa en las decisiones de concretar el aprendizaje<sup>12</sup>.

#### 4. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

— En cada una de las unidades didácticas propuestas, es conveniente realizar una planificación acorde con los contenidos de aprendizaje según su naturaleza: conceptual, procedural o actitudinal, teniendo en cuenta los objetivos propuestos, actividades complementarias, estrategia metodológica, los medios necesarios para una mayor comprensión, formas de agrupamiento, distribución del espacio y del tiempo, materiales curriculares y proceso evaluador.

— Articular el ejercicio docente con la infraestructura institucional en torno a los medios y mediaciones de formación de aprendizaje de las TIC, implementando modelos económicos asistidos por computador, empleo de graficadores y software especializado, para que el estudiante pueda comprender más eficientemente la realidad económica.

— Desde la práctica docente, se puede contribuir y conducir a los estudiantes para que desarrollen un pensamiento crítico y potencialicen

<sup>12</sup> DON TAPSCOTT, *La economía digital*, McGraw-Hill, 1997.

habilidades cognitivas, interpretativas y de análisis; además, a identificar y analizar argumentos para que examinen su propio pensamiento.

— Para potencializar el desempeño del estudiante, es recomendable cultivar las habilidades de análisis, síntesis y crítica, cualidades que conduzcan al liderazgo comunitario con responsabilidad social.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ, AMELIA y DEL RÍO, PABLO: “Educación y desarrollo: la teoría de Vigotsky y la zona de desarrollo próximo”, en *Desarrollo psicológico y educación*, t. II, Madrid, Alianza, 1999.

CEPAL-UNESCO: “Educación y conocimiento, eje de la transformación productiva con equidad”, 1992.

FACIONE, PETER A.: “Pensamiento crítico, ¿qué es y por qué es importante?”, en <http://www.eduteka.org/modulos.php?catx=6&idSubX=134&ida=733&art=1> (actualización, 2007).

LEROY MILLER, ROGER: *Economía micro y macro*, t. 1, Bogotá, McGraw-Hill, 1994.

PINTO, ROLANDO: “Construcciones necesarias en la política pública: subjetividad y el nosotros en la política”, *Revista Movimientos Sociales*, núm. 1, Santiago de Chile, 2007.

*Revolución educativa*, Ministerio de Educación Nacional, revista núm. 5, octubre de 1995.

TAPSCOTT, DON: *La economía digital*, McGraw-Hill, 1997.

ZABALA, ANTONI: *El constructivismo en el aula: los enfoques didácticos*, Barcelona, Graó, 2002.

ZEMELMAN, HUGO: *Voluntad de conocer: el sujeto y su pensamiento en el paradigma crítico*, España, Anthropos Editorial, 2005.

CAPÍTULO SEXTO

**EL PRESUPUESTO PÚBLICO COMO HERRAMIENTA  
DE CONTROL CIUDADANO**

PEDRO ELÍAS GALINDO LEÓN\*

*El contador público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por esta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado.*

(Art. 35, inc. 2, ley 43 de 1990).

## **1. LA DEMOCRACIA CON PARTICIPACIÓN CIUDADANA**

La participación ciudadana es la realización del principio constitucional de participación democrática: “las sociedades modernas buscan actualmente los mejores medios para transitar hacia un modelo de organización política en el que la democracia formal se vuelva más real, la democracia política se extienda a la sociedad y la democracia representativa se complemente con mecanismos de democracia directa. Se pretende, pues, la complementación de los dos modelos —democracia representativa y directa—, aprovechando las virtudes del sistema representativo e incorporando las ventajas de la participación ciudadana, todo lo cual estructura la base del esquema de «democracia participativa»”<sup>1</sup>.

En orden a lo antes expuesto, el principio de participación democrática expresa no solo un sistema de toma de decisiones, sino también un

\* Polítólogo y magíster en Ciencia Política de la Universidad de los Andes. Especialista en docencia de Derechos Humanos y candidato a doctor en Sociología Jurídica de la Universidad Externado de Colombia. Docente investigador de la Facultad de Contaduría Pública del Grupo de Investigación Analítico, Contable y Económico (GACE) de la Corporación Universitaria Republicana.

<sup>1</sup> NORBERTO BOBBIO, *El futuro de la democracia*, México, Fondo de Cultura Económica, 1986. Citado en sent. C-180 de 1994 de la Corte Constitucional.

modelo de comportamiento social y político, fundamentado en los principios del pluralismo, la tolerancia, la protección de los derechos y libertades, así como en una gran responsabilidad de los ciudadanos en la definición del destino colectivo. El concepto de democracia participativa lleva ínsita la aplicación de los principios democráticos que informan la práctica política a esferas diferentes de la electoral; comporta una revaloración y un dimensionamiento vigoroso del concepto de ciudadano y un replanteamiento de su papel en la vida nacional. La participación ciudadana, además de la toma de decisiones en referendos o en consultas populares, o revocar el mandato de quienes han sido elegidos, implica que el ciudadano puede participar permanentemente en los procesos decisarios no electorales que incidirán de manera significativa en el rumbo de su vida.

La participación concebida dentro del sistema democrático, inspira el nuevo marco sobre el cual se estructura el sistema constitucional del Estado colombiano. Esta implica la ampliación cuantitativa de oportunidades reales de participación ciudadana, así como su recomposición cualitativa en forma que, además del aspecto político electoral, su espectro se proyecte a los planos de lo individual, familiar, económico y social; en síntesis, fortalece la representación, crea mecanismos para la promoción de un pluralismo más equilibrado y menos desigual.

## 2. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL

La Constitución Política de Colombia de 1991 consagra ese principio de manera expansiva: “pues su dinámica lejos de ignorar el conflicto social lo encauza a partir del respeto y constante reivindicación de un mínimo de democracia política y social que, de conformidad con su ideario, ha de ampliarse progresivamente conquistando nuevos ámbitos y profundizando permanentemente su vigencia, lo que demanda por parte de los principales actores públicos y privados un denodado esfuerzo para su efectiva construcción”<sup>2</sup>.

Para garantizar el propósito de construcción y fortalecimiento de la democracia participativa, la Constitución de 1991 en el plano político consagra el artículo 103: “un conjunto de mecanismos de participación ciudadana con los siguientes objetivos: a) realizar el ideal del Estado democrático de derecho, de permitir el acceso de todo ciudadano a los procesos de toma de decisiones políticas; b) permitir el ejercicio de un control político, moral y jurídico de los electores por parte de los elegi-

<sup>2</sup> Sent. C-180 de 1994, de constitucionalidad de la ley de participación ciudadana.

dos, sin intermediarios, con lo que se sanciona eficazmente la corrupción administrativa y el uso del poder en interés particular; c) hacer posible la construcción de un sistema político abierto y libre, donde el ciudadano tenga canales efectivos de expresión, que no excedan los límites de lo razonable, y d) propender por la solución de conflictos entre los órganos del poder público, acudiendo a la instancia política del electorado”<sup>3</sup>.

La Constitución de 1991 dota a la ciudadanía de una serie de mecanismos que potencien ese desarrollo. En el campo de la organización política (art. 40), el derecho a participar en la conformación, ejercicio y control de poder político no solo mediante la facultad de elegir y ser elegido, sino también a través del ejercicio de mecanismos de participación directa —votaciones, plebiscitos, referendos, consultas populares, cabildos abiertos, iniciativas legislativas y revocatoria del mandato (art. 103, Const. Pol.)—. Adiciona a la facultad de votar los mecanismos de participación permitiendo que grupos representativos de ciudadanos presenten proyectos de actos legislativos para reformar la Constitución (art. 375, *ibidem*) o soliciten someter a referendo las reformas constitucionales aprobadas por el Congreso en materia de derechos y garantías fundamentales o de procedimientos de participación popular (art. 377, *ibidem*).

En el ejercicio de la función administrativa del Estado, por mandato constitucional, el legislador está llamado a organizar las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública en los diferentes niveles administrativos y sus resultados (art. 270, *ibidem*).

### 3. LOS MECANISMOS LEGALES DE PARTICIPACIÓN Y CONTROL CIUDADANO

La ley 134 de 1994 que dicta las normas sobre los mecanismos de participación ciudadana, establece en sus artículos 99 y 100 las regulaciones de la participación democrática de las organizaciones civiles, que constituyen el pilar fundamental para el desarrollo organizacional de la sociedad civil, según lo establecido en el artículo 103<sup>4</sup> de la Constitución sobre participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

<sup>4</sup> Const. Pol. de Colombia, art. 103: “Son mecanismos de participación del pueblo en ejercicio de su soberanía: el voto, el plebiscito, el referendo, la consulta popular, el cabildo abierto, la iniciativa legislativa y la revocatoria del mandato.

“La ley los reglamentará.

“El Estado contribuirá a la organización, promoción y capacitación de las asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de util-

Art. 99<sup>5</sup>. “*De la participación administrativa como derecho de las personas.* La participación en la gestión administrativa se ejercerá por los particulares y por las organizaciones civiles en los términos de la Constitución, y de aquellos que se señalen mediante la ley que desarrolle el inciso final del artículo 103 de la Constitución Política y establezcan los procedimientos reglamentarios requeridos para el efecto, los requisitos que deban cumplirse, la definición de las decisiones y materias objeto de la participación, así como de sus excepciones y las entidades en las cuales operarán estos procedimientos”.

Art. 100. “*De las veedurías ciudadanas*<sup>6</sup>. Las organizaciones civiles podrán constituir veedurías ciudadanas o juntas de vigilancia a nivel nacional y en todos los niveles territoriales, con el fin de vigilar la gestión pública, los resultados de la misma y la prestación de los servicios públicos. La vigilancia podrá ejercerse en aquellos ámbitos, aspectos y niveles en los que en forma total o mayoritaria se empleen los recursos públicos, de acuerdo con la Constitución y la ley que reglamente el artículo 270<sup>7</sup> de la Constitución Política”.

El artículo 103 de la Constitución Política establece los principios básicos de la participación ciudadana y el 270 de su organización, que a través de la vigilancia y el control de la gestión pública hace efectiva la democratización de la sociedad; corresponde al Estado la protección de las asociaciones cívicas y comunitarias, con objeto de que constituyan mecanismos democráticos de participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública.

#### 4. EL CONTADOR PÚBLICO ANTE LA PARTICIPACIÓN DEMOCRÁTICA

Dos sentencias de constitucionalidad de la ley 143 de 1990 sobre la Contaduría Pública y el ejercicio de la revisoría fiscal, las sentencias C-645

---

lidad común no gubernamentales, sin detrimento de su autonomía con el objeto de que constituyan mecanismos democráticos de representación en las diferentes instancias de participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública que se establezcan”.

<sup>5</sup> La ley 134 de 1994 dicta las normas sobre los mecanismos de participación ciudadana. Tít. xi. De la participación democrática de las organizaciones civiles. Cap. i. De la democratización, del control y de la fiscalización de la administración pública. Art. 99. De la participación administrativa como derecho de las personas.

<sup>6</sup> *Ibidem, idem.* Art. 100. De las veedurías ciudadanas.

<sup>7</sup> Const. Pol. de Colombia, art. 270: “La ley organizará las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública que se cumpla en los diversos niveles administrativos y sus resultados”.

de 2002 y C-788 de 2009 reiteran sobre el compromiso de la profesión del contador público con el desarrollo constitucional y la construcción de la democracia<sup>8</sup>:

“Al repasar las funciones del revisor fiscal puede advertirse que su labor no se agota en la simple asesoría o conservación de expectativas privadas. La suya es una tarea que involucra intereses que van más allá de la iniciativa particular y atañe, por tanto, a la estabilidad económica y social de la comunidad. Es pues natural que de tan importante papel se desprendan aun más importantes deberes, propios sí de todo ciudadano, pero que en cabeza de los revisores de la actividad social adquieran trascendencia impar. No se trata entonces de una carga accesoria o secundaria, eventualmente exigible a algunos agentes, sino de la renovación del compromiso colectivo de la comunidad de cooperar efectiva y realmente con el Estado y contribuir a la eficacia de las garantías reconocidas por el derecho”<sup>9</sup>.

El revisor fiscal, además de su labor de asesoría y garantía en la conservación del ejercicio de la libertad de los individuos en el mercado y el desempeño en la economía, está en la obligación de trascender y equilibrar su actividad para que a la vez que atestigua sobre la iniciativa particular, deba proteger ese mismo equilibrio en la comunidad; por tanto, no puede ignorar o poner en peligro la estabilidad económica y la permanencia del desarrollo social sin que la comunidad se vea en situación de desequilibrio de los interés particulares y colectivos.

Nacen así nuevos deberes en el desempeño de la profesión, a la par con los compromisos del ciudadano, una función de “revisores de la actividad social”; se rompe el círculo de dar cuenta del dinero público para dar fe en la actividad social, en el equilibrio de intereses, económicos y sociales inmersos en esa misma comunidad con el deber de asistir y acompañar a esa actividad. Así, el ejercicio profesional de la Contaduría Pública y sus áreas de especialidad quedan inmersas en la dinámica colectiva, que implica su renovación permanente para satisfacer su obligación con el desarrollo de los compromisos colectivos, y van dando forma a nuevas maneras de construir la democracia y desarrollar el acuerdo social de Estado, la realización de los derechos de todas las personas. No

<sup>8</sup> Además, sobre el ejercicio de la profesión del contador público, la Corte Constitucional ha proferido entre otras las sents. C-297 de 1997, C-538 de 1997, C-062 de 1998, C-530 de 2000, C-780 de 2001, C-645 de 2002, C-670 de 2002, C-621 de 2003, T-395 de 2004, C-559 de 2004 y C-788 de 2009.

<sup>9</sup> Sent. C-062 de 1998.

solo da fe pública, sino que también forma parte de su cimentación en la comunidad:

“Se evidencia aquí una característica fundamental de la estructura de nuestro Estado, a saber, que los principios de libertad, participación, solidaridad y buena fe, que definen los textos constitucionales, han de aplicarse no solo en el ámbito de los derechos y de lo que se espera de los demás, sino en el de los deberes, del comportamiento propio, del compromiso con la sociedad”<sup>10</sup>.

Cuando se trata del dinero público, la decisión de su distribución, la asignación de prioridades, el tiempo de su ejecución y el lugar de aplicación, son en cierta forma un resumen de la actividad democrática de la disposición del ahorro de la comunidad. Constituye un momento culmen del proceso democrático. El presupuesto es un acta de inicio de la fe pública de ese acto democrático.

## 5. LA FUNCIÓN PÚBLICA DE LA CONTADURÍA

El Plan General de Contabilidad Pública<sup>11</sup> al establecer el ámbito de actividad de la Contaduría Pública, coloca en el centro de su actividad la función administrativa o cometido estatal que se encamina a satisfacer intereses de la comunidad, mediante la producción de bienes o la prestación de servicios individuales o colectivos; establece el sistema presupuestal como una actividad desarrollada bajo el contexto limitativo y vinculante, el cumplimiento constitucional de control de los aspectos financieros de gestión y de resultados. Esta definición del sistema presupuestal, contenida en la resolución 4444 del 21 de noviembre de 1995, nos lleva a dos tipos de contabilidad: una financiera, que establece el ejercicio financiero, y otra diferente, para articular los resultados de la ejecución del presupuesto; esta última es la más enraizada en los fines del Estado: “preservar los intereses públicos”<sup>12</sup>.

Es claro que no son funciones asimilables en la misma persona, sino realizadas separadamente por un mismo profesional; con la necesi-

<sup>10</sup> *Ibidem*.

<sup>11</sup> La res. 4444 del 21 de noviembre de 1995, aprobó y adoptó el primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), el cual se encuentra compuesto por un marco conceptual, que contiene los postulados, principios y normas sobre contabilidad pública y define un modelo instrumental integrado por un catálogo general de cuentas y un manual de procedimientos.

<sup>12</sup> Sent. C-645 de 2002.

ria especialidad del revisor fiscal ejercida por un contador público. Al hablar de las obligaciones sociales del contador y el revisor fiscal, y de la función presupuestaria, entramos en el campo de la auditoría desde la ciudadanía<sup>13</sup> como la parte fundamental de la confianza y la fe dada sobre el dinero público, y la democracia que se ha construido y se construye hacia la comunidad de futuras generaciones.

Para avanzar en el tema es necesario establecer unos supuestos analíticos.

Las instituciones democráticas se construyen entre todos los actores sociales, y la democracia se estructura según sea la forma como se construye ese sistema. ¿Cómo edificar una democracia en la que la confianza tiene como base la actuación de todos, y la manera como cada uno mira la actuación del otro y define su confianza por los resultados observados?

La vida comunitaria puede ser vista a partir de cuatro principios esenciales<sup>14</sup>.

— La *cultura cívica*, entendida como el universo de valores compartidos, los derechos y su forma de practicarlos, reproducirlos y aprenderlos.

— La *actuación del Estado*, como la forma en que los funcionarios públicos interactúan con el ciudadano y adoptan cambios en la dinámica de esa interacción.

— La *participación ciudadana*, establecida en la Constitución, tanto en la forma como la promueve y delimita el gobierno, como la que la ciudadanía comparte y ejerce.

— La *rendición de cuentas*, del gobierno sobre su gestión, la forma que utiliza para informar, y tanto el contenido como la calidad y grado de información que la ciudadanía requiere y reclama del Estado.

La auditoría, bajo estos supuestos, es un campo del debate público de reconocimiento de la gestión, los resultados y el estado de las demandas,

<sup>13</sup> La Auditoría Ciudadana es un método para investigar y evaluar participativamente la vida política de un país. Por definición, una auditoría debe contrastar la realidad con ciertos parámetros a fin de examinar su grado de cumplimiento mediante una evaluación que se realiza en el marco de determinadas reglas formales. En el caso de la Auditoría Ciudadana, se trata de examinar prácticas democráticas previamente identificadas y emitir una opinión informada sobre ellas. Esta evaluación contiene tanto información objetiva relevada a través de diversos métodos, como percepciones y opiniones expresadas por las comunidades que en ellas participan.

<sup>14</sup> GUILLERMO ODONELL, *et al.*, “Informe sobre la calidad de las prácticas democráticas”, Auditoría Ciudadana, Buenos Aires, 2006, págs. 12-16.

y las soluciones a las necesidades sociales y la potenciación de la cooperación y articulación de las realidades de la comunidad. Es el resultado de confianza ante el reconocimiento del estado de las soluciones y la prospección de relación entre gobierno y comunidad para la construcción del desarrollo comunitario.

El desafío para la profesión de la Contaduría Pública es el desarrollo normativo de elaboración y ejecución de presupuestos, la gestión de los dineros de los fondos públicos, las formas de aprobación del gasto, la responsabilidad de los funcionarios en la gestión desde una toma de decisiones fundada en la opinión ciudadana y compartida con responsabilidad de ordenación del gasto en su aspecto financiero. Ante el desarrollo de la democracia participativa, está cambiando la toma de la decisión política en la forma de gastar los fondos públicos. Dos procesos separados, uno de asignación del gasto y otro de rendición de cuentas, que van más allá de la realización de lo decidido y se consolidan en la solución de problemas participativamente jerarquizados.

El compromiso ciudadano en una declaración es un proceso de desarrollo de la democracia, en el que la ciudadanía se organiza para participar en la gestión del gasto público con fines de soluciones eficaces del desarrollo; que al fundarse en la confianza exigen de un desarrollo en la información disponible, el mejoramiento de la capacidad de los ciudadanos en la toma de decisiones, la adaptabilidad de las autoridades y funcionarios para resolver problemas y distribuir en la sociedad la autoridad sin desmedro de la responsabilidad en un esfuerzo conjunto o cooperativo de solución de problemas localizados.

## 6. EL PRESUPUESTO

En el ámbito gubernamental, el presupuesto es un instrumento fundamental de la gestión y centro del control político en la democracia representativa. Esta forma parte en la búsqueda de soluciones para la satisfacción de las necesidades y el bienestar social de la comunidad. Por tanto, corresponde a todos cumplir con los fines del Estado en cuanto a facilitar la participación de todos los ciudadanos en las decisiones que los afecten y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la nación.

El presupuesto es resultado de la planificación y la toma de decisiones respecto de la disponibilidad de recursos económicos; marca el rumbo del funcionamiento del Estado, al punto que decisión o planificación

sin asignación presupuestaria, solo queda en el plano simbólico de reconocimiento de necesidades; y facilita los mecanismos de decisión de los procesos participativos, al tiempo que permite, para el caso de los municipios, ajustar sus estructuras de distribución del territorio en áreas urbanas y rurales, comunas o corregimientos y administraciones locales en cada una de ellas con el específico fin de cumplir funciones “que se relacionan, principalmente, con su participación en la elaboración de los planes y programas municipales de desarrollo económico y social y de obras públicas; la vigilancia y control de la prestación de los servicios municipales en su respectivo territorio y de las inversiones que se realicen con recursos públicos; la formulación de propuestas de inversión ante las autoridades nacionales, departamentales y municipales encargadas de la elaboración de los planes de inversión; la distribución de las partidas globales que se les asignen en el presupuesto municipal”<sup>15</sup>.

Y también dice que forma parte del propósito participativo establecido: “mejorar la prestación de los servicios en tales entes territoriales y asegurar la participación de la ciudadanía en el manejo de los asuntos públicos de carácter local”; lo que significa no solo la mención o el reconocimiento normativo, sino que, además, por el contrario, está acompañado de un proceso organizativo y educativo para la realización de la participación, así como del diseño de instrumentos y herramientas necesarios para su construcción.

## 7. LOS PREPUESTOS PARTICIPATIVOS

La distribución del presupuesto público local, como política de Estado, en forma participativa, genera ampliación de la democracia a través de la participación directa de los ciudadanos en la definición de la asignación de la distribución del ahorro público, en conjunto con las autoridades elegidas y los funcionarios designados, mediante un proceso de construcción de la legitimidad de las decisiones públicas y la consolidación regional y local del Estado.

La asignación del presupuesto establecida en forma participativa<sup>16</sup>, traza el rumbo del desarrollo integral a partir de la solución de los pro-

<sup>15</sup> Const. Pol. de Colombia, art. 318.

<sup>16</sup> NÉSTOR Ríos, “Manual para líderes ciudadanos y autoridades locales para participar y vigilar nuestro presupuesto participativo”. Proyecto, “Participación ciudadana en la vigilancia de presupuestos públicos de municipalidades andinas”. Programa Transparencia en las Américas, RID-POA-AID, Lima, noviembre de 2004.

blemas de escasez de recursos, los conflictos de intereses, y establece una relación gobierno-ciudadano que modifica la gestión gubernamental en el territorio y organiza la sociedad con criterios de equidad. Los retos que impone la implantación de presupuestos participativos: en lo *político*, es la desconfianza existente entre ciudadanos, autoridades y funcionarios; en lo *económico*, las condiciones de productividad que se traducen en la capacidad tributaria y los niveles de pobreza que definen la dinámica de desarrollo; en lo *social*, la construcción de un pacto entre Estado y sociedad civil, que potencie las capacidades de los habitantes y garantice los servicios básicos para la realización de derechos.

## 8. EXPERIENCIAS DEL PRESUPUESTO PARTICIPATIVO

A partir de 1989 año en que se pusieran en marcha las primeras iniciativas en la ciudad brasileña de Porto Alegre, la figura de los “presupuestos participativos” ha ido ganando presencia tanto en América Latina como en Europa. En España, las experiencias más significativas hasta ahora se han desarrollado en ciudades como Sevilla, Córdoba, Albacete, San Sebastián, Málaga, Jerez, Getafe, Petrer, Puente Genil, Cabezas de San Juan, Sabadell, Leganés, Torreperogil, Puerto Real, Torrellano, Novelda y Santa Cristina d’Aro, entre otras. En Francia: en París, Saint Denis, Bobigny, Morsang-sur-Orge, Poitiers, al igual en ciudades de Italia y Alemania. En Latinoamérica, además de Porto Alegre, han logrado notables avances en Rio Grande do Sul (Brasil), San Joaquín (Chile), Caracas (Venezuela), Buenos Aires y Rosario (Argentina), Jesús María y Villa El Salvador (Perú), Cotacachi y Cayambe (Ecuador), Bolivia, Guatemala, Villa González (República Dominicana), en general en todos los países latinoamericanos.

“Estas prácticas (principalmente latinoamericanas) se han centrado en la valoración del «conflicto urbano» (más que en la búsqueda de la «paz social»), interpretándolo como una fuente de soluciones creativas, capaces de beber de la riqueza de las diferencias estratificadas en las ciudades sin mortificarlas con enfoques homologantes... En Europa, concretamente, el tema de los presupuestos participativos ha conquistado un espacio fundamental en los debates sobre la descentralización, la gestión y la reforma de las relaciones entre contextos locales y «flujos mundiales». También nos ha permitido redescubrir, desarrollar y enriquecer experiencias «autóctonas» desarrolladas de manera independiente en varios territorios europeos, poniéndolas en contacto y, en ocasiones,

«contaminándolas» constructivamente entre sí y con las prácticas y vías de gestión experimentadas en países del Sur”<sup>17</sup>.

El estudio de las experiencias latinoamericanas<sup>18</sup>, aunque no es el propósito de este trabajo, contribuye en la comprensión de la forma que como líderes, ciudadanos y autoridades, especialmente del campo local, podamos disponer del conocimiento de los elementos de intervención en los procesos de elaboración, y de los mecanismos de participación para que el seguimiento y la vigilancia de la ejecución formen parte integral del proceso; que nos permita no solo conocer experiencias significativas de presupuesto participativo e identificar sus aportes que puedan contribuir a promover procesos de planificación y gestión participativa del desarrollo local. Sino también aprender del proceso de presupuesto participativo, sus implicancias para la participación ciudadana, y los diferentes pasos para elaborar y aplicar el presupuesto participativo con el manejo de los instrumentos para acompañar las diferentes fases de los procesos de presupuesto participativo en las localidades.

En Colombia, en varios municipios los presupuestos participativos van lentamente consolidando los mecanismos de participación ciudadana. Inicialmente, la ciudad de San Juan de Pasto en 2001 adoptó ese mecanismo como parte de una propuesta popular de renovación política. Esa iniciativa se ha extendido progresivamente en el departamento.

En las “mingas”, en las zonas rurales y como legado ancestral, organizaron en el municipio de Pasto el “Proceso de democracia participativa” en 1995, año en el que se realizaron los primeros cabildos en el ámbito rural, y luego en 1998. En el 2001 se implementó una metodología práctica de acuerdo con el Plan de desarrollo municipal, que aportó al trabajo de cabildos mayor importancia e identidad en todo el territorio pastuso. Luego el Proceso llega al 2005 teniendo en cuenta la priorización de diferentes proyectos de corregimientos y comunas. En el 2008 nuevamente se realiza el proceso con los cabildos más consolidados, al igual que el derecho a la participación “con más interés, carácter e identidad”<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> GIOVANNI ALLEGRETTI y CARSTEN HERZBERG, “El «retorno de las carabelas»: los presupuestos participativos de Latinoamérica en el contexto europeo”, en [http://www.presupuestosparticipativos.com/files/5600-1130-fichero/20.-\\_los\\_Presupuestos\\_Participativos\\_de\\_America\\_Latina\\_en\\_el\\_contexto\\_europeo.pdf](http://www.presupuestosparticipativos.com/files/5600-1130-fichero/20.-_los_Presupuestos_Participativos_de_America_Latina_en_el_contexto_europeo.pdf)

<sup>18</sup> NÉSTOR RÍOS, *arts. cit.*

<sup>19</sup> “Cabildos, planeación y presupuestación participativa en San Juan de Pasto - Nariño”. Breve historia de la participación en el municipio de Pasto, 14 de abril de 2009, en <http://cabildospasto.blogspot.com>

El proceso de presupuestos participativos en la ciudad de Pasto está organizado en nueve etapas<sup>20</sup>:

”1. Organización y planeación de preparación metodológica, operativa y administrativa del proceso, para la fundamentación y ejecución de las etapas siguientes.

”2. Diagnóstico y fundamentación del modelo de definición de lo que el proceso de presupuesto participativo y los espacios de participación pretenden lograr en un plazo determinado a partir de la evaluación realizada a los anteriores cabildos y a procesos de investigación gestados desde la academia.

”3. Programación financiera a partir de la evaluación financiera de los procesos 2001, 2003, 2005 y 2007. Se definen los techos presupuestales, los rubros posibles de asignación de recursos, el porcentaje del presupuesto destinado a cabildos, los recursos destinados a proyectos de ciudad, teniendo en cuenta la identificación de necesidades por sectores y la inscripción de proyectos.

”4. Los precabildos que son talleres que se realizan con la participación de dirigentes barriales y habitantes de las 12 comunas y dirigentes veredales y habitantes de los 17 corregimientos del municipio, con el fin de concertar las ideas de proyectos que se presentarán en los cabildos.

”5. Los cabildos que son asambleas ciudadanas que se realizan en cada comuna y en cada corregimiento con el fin de priorizar y concertar los proyectos que serán incluidos en el presupuesto municipal. El momento culminante de los cabildos es la firma del acta entre el alcalde y los líderes de las comunidades. En esta oportunidad, la administración realizará cabildos geográficos en los 17 corregimientos y en las 12 comunas del municipio y tres cabildos poblacionales con juventud, indígenas y plazas de mercado.

”6. Ejecución: las diferentes dependencias que tienen que ver con la realización de las obras y programas, implementan la ruta de contratación y legalización para la ejecución física de los recursos priorizados y asignados en cabildos. Se tendrá en cuenta todo el proceso abreviado de contratación tal como lo estipula la ley.

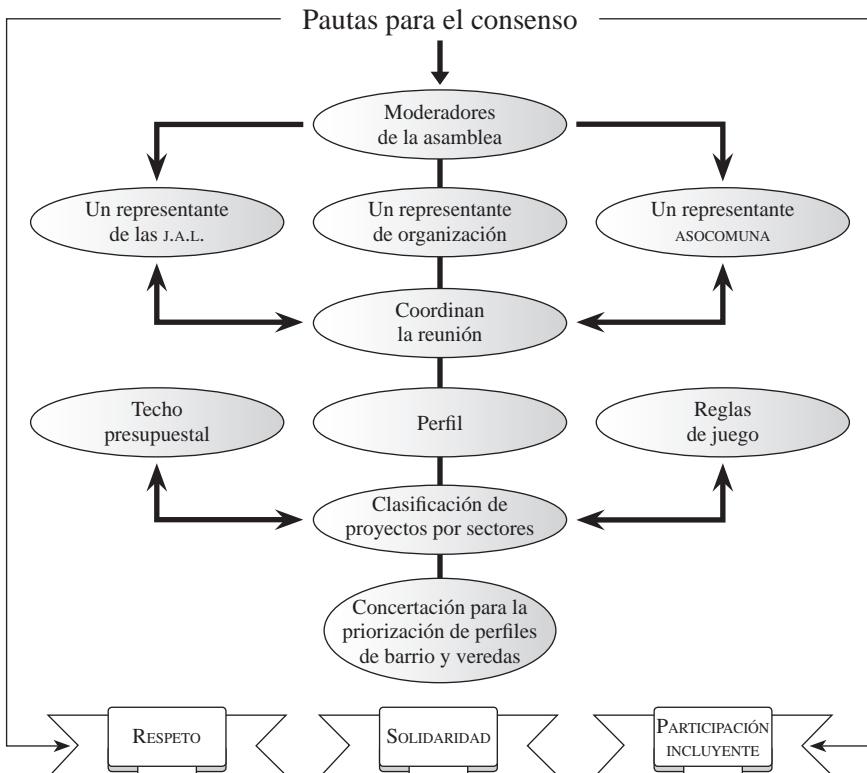
”7. Seguimiento: establecido y firmado el contrato con todos los requisitos legales, se realiza con la comunidad, veedurías, el Sistema de Infor-

<sup>20</sup> “Cabildos, planeación...”, *art. cit.* Cuáles son las 9 etapas del proceso, 14 de abril de 2009, en <http://cabildospasto.blogspot.com/2009/04/cuales-son-las-9-etapas-del-proceso-1.html>

mación de Resultados de la Gestión Pública del municipio de Pasto (SIGER) y los instrumentos de monitoreo establecidos para el seguimiento a los proyectos.

”8. Sistematización de los resultados del proceso, la ruta metodológica, el impacto de la inversión pública, los procesos de organización social, los procesos de formación y los diversos eventos serán sistematizados, de forma tal que sirvan como modelo de democracia participativa y se puedan replicar en otros espacios.

”9. Retroalimentación, la fase cíclica más explícita del proceso, que hace referencia a la socialización, validación, implementación y aplicación de los productos elaborados para su proyección en otros espacios y como la forma para reinventar los procesos para su constante mejoría”.



Fuente: “Cabildos, planeación y presupuestación participativa en San Juan de Pasto - Nariño”, art. cit.

En los departamentos de Risaralda y Quindío, las gobernaciones han tomado la iniciativa en la constitución de procesos de presupuestos

participativos, en el 2001 y 2007. De varios análisis de las experiencias, permitieron obtener enseñanzas de una nueva relación entre Estado y sociedad, dado que “le es posible a la ciudadanía y a la comunidad acceder a información sobre las actividades que adelanta el gobierno local, participar en la toma de decisiones sobre programas y proyectos que apunten al desarrollo y progreso del municipio, al igual que fiscalizar y ejercer control social a la administración municipal”<sup>21</sup>.

Esta evaluación establece once etapas del presupuesto participativo<sup>22</sup>:

“1. Integración del equipo de trabajo del municipio y disposición de recursos para cubrir costos del proceso, así como la determinación de los recursos que desde el presupuesto municipal contribuirán a su cubrimiento o financiación.

”2. Diseño y preparación conjunta del proceso: entre las distintas organizaciones sociales e instancias de participación existentes en el municipio.

”3. Convocatoria de la comunidad al proceso y se informa a la comunidad sobre los alcances, etapas y forma como se tomarán las decisiones.

”4. Adopción del reglamento del proceso: las reglas del juego, el reglamento y las etapas del proceso, a la forma como participará la comunidad, la representación y los mecanismos de elección, las funciones de estos, los instrumentos a emplear para la selección de necesidades por la comunidad y los criterios de elección de proyectos para atender las necesidades priorizadas por la comunidad.

<sup>21</sup> “Presupuesto participativo municipal”. El documento recoge elementos de las experiencias del presupuesto participativo de Risaralda y Quindío adelantadas con el apoyo de la Agencia de Cooperación Técnica Alemana y la Federación Colombiana de Municipios en el marco del “Programa de apoyo a la descentralización y al desarrollo de la paz entre los años 2001 y 2007”, Bogotá, 2007.

<sup>22</sup> “Presupuesto participativo municipal”, *art. cit.* Con base en: Gobernación de Risaralda, “Plan de desarrollo 2001-2003”. “Risaralda con rostro humano y social en igualdad de oportunidades, 2001”. - Gobernación de Risaralda, “Proceso de presupuesto participativo”. “La ruta para hacer del presupuesto público un proceso participativo, Pereira, 2002”. - Gobernación de Risaralda, “Metodología y resultados del proceso participativo, 2002”. Departamento del Risaralda, Pereira, 2003. CD interactivo. - Gobernación de Risaralda, Secretaría de Planeación, “Reglamento de presupuesto participativo”, GTZ, DNP, Pereira. Citado en JAHIR RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, “El presupuesto participativo”. “Defendiendo lo público y construyendo ciudadanía. La experiencia del departamento de Risaralda”, Universidad Tecnológica de Pereira, Gobernación de Risaralda, Cooperación Alemana de Desarrollo, GTZ, Pereira, 2007.

”5. Plenarias o asambleas deliberatorias o mesas de trabajo: por las áreas del municipio, urbana y rural o por sectores o zonas (agrupación de veredas o de barrios) se delibera y decide sobre las necesidades a resolver en los sectores de inversión incluidos en el presupuesto participativo y de acuerdo con los mecanismos fijados en el reglamento. La deliberación y elección de necesidades debe estar argumentada en información disponible en diagnósticos actualizados sobre los sectores de inversión sometidos a consideración de la comunidad.

”6. Jornadas de capacitación a representantes de la comunidad y la formulación del programa de capacitación en los temas de gestión pública, presupuesto, proyectos, negociación y resolución de conflictos, valores éticos, trabajo en equipo, etc.

”7. Plenarias o reuniones de representantes para elección de proyectos: teniendo en cuenta las necesidades priorizadas por la comunidad. Los representantes elegidos por la comunidad recolectan la información necesaria sobre estas para determinar el número de personas o familias afectadas y la localización de estas, a fin de priorizar la inversión según criterios de selección de proyectos que apunten al logro de la equidad, la inclusión y la eficiencia en la asignación de recursos del presupuesto municipal.

”8. Formulación de proyectos una vez priorizadas las inversiones. Inclusión de los proyectos elegidos en el presupuesto municipal, formulados y registrados en el banco de proyectos y viabilizados; los proyectos son incluidos por la alcaldía en el plan operativo anual de inversiones que se aprueba en consejo de gobierno y en el presupuesto de la siguiente vigencia.

”9. Aprobación del presupuesto: en las sesiones del concejo municipal, los concejales debaten el presupuesto de la siguiente vigencia. A estas sesiones puede asistir la comunidad o los representantes.

”10. Rendición de cuentas del proceso: los representantes con el apoyo del equipo de funcionarios de la alcaldía rinden cuentas a la comunidad en un evento público sobre los resultados del proceso, y se responden a las inquietudes y críticas de la comunidad sobre el proceso y se recogen igualmente las iniciativas para efectuar correctivos o para fortalecerlo.

”11. Seguimiento, evaluación y retroalimentación del proceso: luego de la rendición de cuentas, se efectúa la programación para que comunidad y representantes efectúen seguimiento a la ejecución de los proyectos incluidos en el presupuesto, e igualmente se proponen los cambios al proceso que deben ser sometidos nuevamente a aprobación de los

representantes, previo el aval de los diferentes estamentos e instancias de participación en el municipio”.

### Ciclo del presupuesto participativo. Departamento de Risaralda



Fuente: Gobernación de Risaralda, Secretaría de Planeación<sup>23</sup>.

## 9. INSTANCIAS DE APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO

El presupuesto participativo tiene cuatro instancias de aprobación: adicional a la normatividad presupuestal, se agrega la decisión de la comunidad y sus representantes mediante procesos de democracia directa de la participación ciudadana en un ejercicio de priorización; además la decisión de los representantes elegidos que participan de la priorización y la concertación de los proyectos; luego la instancia gubernativa responsable de la elaboración de los planes de inversión para ser presentados al concejo municipal o la junta administradora local, y finalmente, de los miembros del concejo o junta administradora que estudian y aprueban el presupuesto.

<sup>23</sup> Gobernación de Risaralda, Secretaría de Planeación, “Reglamento de presupuesto participativo”, versión adaptada, 2003, GTZ, DNP, Pereira, pág. 12.

## 10. CONCLUSIÓN: LAS TAREAS DE LA CONTADURÍA PÚBLICA PARA LOS PRESUPUESTOS PARTICIPATIVOS

La responsabilidad con la sociedad de la Contaduría Pública en la consolidación de la democracia participativa es básica e importante en la formulación de los mecanismos. Es primordial adelantar un debate entre contadores, revisores fiscales, auditores y académicos para contribuir en la respuesta a preguntas del diseño de los instrumentos contables necesarios para los procesos participativos de control ciudadano. Una propuesta podría ser:

En primer lugar, la importancia de los procesos previos a la participación misma:

1. La necesidad de conocer y comprender el presupuesto local para elaborar el presupuesto participativo.
2. Las ventajas y desventajas de elaborar el presupuesto participativamente.

3. Las ventajas y desventajas de NO elaborar el presupuesto participativamente.

4. El reconocimiento de la localidad. Sectores, territorios, criterios compartidos de ordenamiento del territorio, dinámicas económicas y sociales, dinero disponible para distribuir, criterios de distribución y asignación de partidas de dinero, a qué sector asignarlo.

5. Capacitación de agentes participantes.

En segundo lugar, al momento de iniciar el proceso de presupuesto participativo:

1. El plan desarrollo, como base de la elaboración del presupuesto, a partir de metas, logros, acciones priorizadas, proyectos de servicios públicos.

2. Capacidad o capacitación de los agentes económicos.

3. Los ingresos.

Tipos de ingresos.

Estimación de los ingresos.

Previsión de los gastos.

4. Continuidad de los proyectos en curso o pendientes de ejecución, costos, monto o recursos a distribuir, informes evaluativos del gobierno.

5. Legislación local vigente.

6. Metodología para establecer las reglas de juego.

En tercer lugar, el desarrollo de la elaboración de los presupuestos participativos:

1. Mecanismo de reflexión y análisis sobre cada elemento constitutivo del proceso y el presupuesto.

Participantes del proceso según la legislación y las formas de representación de la comunidad.

Requisitos para la participación y documentación de las discusiones.

Mecanismo de resolución de dudas.

Funciones de los participantes de la comunidad.

Funciones y condición de participación de los agentes del Estado.

Instancias de decisión.

Registro de organizaciones, participantes y actividades.

2. Mecanismos de concertación y resolución de problemas.

Proceso de consulta con la comunidad sobre problemas particulares.

Forma de recepción de proposición de posibles acciones.

Convocatoria a análisis o solución de problemas.

3. Equipo de asesoría técnica.

Mesas de trabajo.

Información técnica.

Capacitación.

En cuarto lugar, las problemáticas para ser contenidas en el presupuesto:

1. Convocatoria al proceso de presupuesto participativo.

Actores con tradición participativa.

Actores representados.

Actores anteriormente marginados de los procesos de participación.

Contenido de la convocatoria.

Contenido pedagógico y organizativo del proceso.

2. Proceso público de selección de prioridades.

Difusión y capacitación a la comunidad del contenido de los temas seleccionados.

Conformación de grupos de trabajo para la planeación de los temas y construcción de alternativas.

En quinto lugar, en la rendición de cuentas:

1. Bases de la rendición de cuentas a la comunidad.

2. Avances con relación al plan de desarrollo y las acciones realizadas.
3. Avances de la ejecución y de la inversión establecidas en el presupuesto participativo.
4. Ejecución de los planes de servicios públicos y los programas de gestión.
5. Actividades del ejecutivo, legislativo y autoridades del Estado.
6. Actividades para la promoción de la democracia participativa.
7. Inventario de los ingresos locales.

## 11. BIBLIOGRAFÍA

ALLEGRETTI, GIOVANNI y HERZBERG, CARSTEN: “El «retorno de las carabelas»: los presupuestos participativos de Latinoamérica en el contexto europeo”, en <http://www.presupuestosparticipativos.com>

“Cabildos, planeación y presupuestación participativa en San Juan de Pasto – Nariño”. Breve historia de la participación en el municipio de Pasto, 14 de abril de 2009, en <http://cabildospasto.blogspot.com>

— Cuáles son las 9 etapas del proceso, 14 de abril de 2009, en <http://cabildospasto.blogspot.com>

Constitución Política de Colombia de 1991.

Contaduría General de la Nación. Resolución 4444 del 21 de noviembre de 1995.

Corte Constitucional, sent. C-645 de 2002.

— sent. C-062 de 1998.

— sent. C-180 de 1994.

Gobernación de Risaralda. “Metodología y resultados del proceso participativo 2002”, Departamento de Risaralda, Pereira, 2003. CD interactivo.

— “Proceso de presupuesto participativo. La ruta para hacer del presupuesto público, un proceso participativo”, Pereira, 2002.

— Secretaría de Planeación. “Reglamento de presupuesto participativo”, GTZ. DNP, Pereira.

— Secretaría de Planeación. “Reglamento de presupuesto participativo”, versión adaptada, 2003, GTZ, DNP, Pereira.

Ley 134 de 1994, que dicta las normas sobre los mecanismos de participación ciudadana.

ODONELL, GUILLERMO, *et al.*: “Informe sobre la calidad de las prácticas democráticas”, Auditoría Ciudadana, Buenos Aires, 2006.

“Presupuesto participativo municipal”. Agencia de Cooperación Técnica Alemana y la Federación Colombiana de Municipios en el marco del “Programa de apoyo a la descentralización y al desarrollo de la paz entre los años 2001 y 2007”, Bogotá, 2007.

Ríos, NÉSTOR: “Manual para líderes ciudadanos y autoridades locales para participar y vigilar nuestro presupuesto participativo”. Proyecto, “Participación ciudadana en la vigilancia de presupuestos públicos de municipalidades andinas”. Programa Transparencia en las Américas, RID-POA-AID, Lima, noviembre de 2004.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, JAHIR: “El presupuesto participativo”. “Defendiendo lo público y construyendo ciudadanía. La experiencia del departamento de Risaralda”, Universidad Tecnológica de Pereira, Gobernación de Risaralda, Cooperación Alemana de Desarrollo, GTZ, Pereira, 2007.

## **NOTAS**

## **NOTAS**

## **NOTAS**

## **NOTAS**



ESTE LIBRO SE TERMINÓ DE IMPRIMIR EN LOS TALLERES DE  
NOMOS IMPRESORES, EL DÍA VEINTIOCHO DE FEBRERO DE DOS  
MIL DOCE, ANIVERSARIO DEL NACIMIENTO DE CARLOS A.  
ADROGUÉ (n. 28, II, 1902 y m. 5, XI, 1974).

LABORE ET CONSTANTIA